Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Centro de Ciências Sociais
Faculdade de Direito

André Luiz Pettena de Oliveira

O aspecto material da hipótese de incidência do imposto sobre a prestação de serviços de comunicação

Rio de Janeiro
2014

André Luiz Pettena de Oliveira

O aspecto material da hipótese de incidência do imposto sobre a prestação de serviços de comunicação

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Orientador: Prof. Dr. Sérgio André Rocha

Rio de Janeiro

2014

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

O48a Oliveira, André Luiz Pettena de.

O aspecto material da hipótese de incindência do imposto sobre a prestação de serviços de comunicação / André Luiz Pettena de Oliveira – 2014.
365 f.

Orientador: Prof. Dr. Sérgio André Rocha.
Dissertação (mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1.Impostos– Teses. 2. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – Teses. 3. Finanças públicas – Teses. 4. Direito tributário – Teses. I. Rocha, Sérgio André. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 336.2

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação, desde que citada a fonte.

_____ _____

Assinatura Data

André Luiz Pettena de Oliveira

O aspecto material da hipótese de incidência do imposto sobre a prestação de serviços de comunicação

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Aprovada em:

Banca Examinadora:

_____

Prof. Dr. Sérgio Andre Rocha (Orientador)

Faculdade de Direito – UERJ

_____

Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro

Faculdade de Direito – UERJ

_____

Prof. Dr. André Mendes Moreira

Universidade Federal de Minas Gerais

Rio de Janeiro

2014

AGRADECIMENTOS

A meus pais e a minha esposa pelo apoio incondicional em todas as horas.

RESUMO

OLIVEIRA, Andre Luiz Pettena de. *O aspecto material da hipótese de incidência do imposto sobre a prestação de serviços de comunicação*. 2014. 365 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014.

A presente dissertação tem por objetivo construir um modelo para dilucidar o conteúdo e o alcance do aspecto material da hipótese de incidência do Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação (ICMS-Comunicação). Concluir-se-á que o referido imposto incidirá quando houver o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, que não esteja previsto na Lista de Serviços do ISS e cuja atividade-fim seja implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional, com exceção das prestações que envolvam processo comunicacional de curta distância e que, adicionalmente, não tenham por finalidade última implementar uma etapa de tal processo. A partir do referido modelo, e de suas consequências, analisar-se-á se ocorre, ou não, incidência de ICMS sobre a prestação onerosa de serviços de televisão por assinatura, de serviços conexos aos de comunicação, de produção, programação e empacotamento de comunicação audiovisual de acesso condicionado, de provedores de Internet, de exibição de filmes por meio desta (*streaming)*, de telefonia IP, bem como de divulgação de publicidade por diferentes meios.

Palavras-Chave: ICMS. Prestação de Serviços de Comunicação. Hipótese de Incidência. Aspecto Material.

ABSTRACT

OLIVEIRA, Andre Luiz Pettena de. *The Material Aspect of the Incidence Hypothesis of the Tax on the Provision of Communication Services*. 2014. 365 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014.

This dissertation aims to construct a pattern to elucidate the content and the scope of the material aspect of the incidence hypothesis of the tax on the provision of communication services. The conclusion will be that the above mentioned tax shall be imposed when occur an onerous offer of an utility for another person, from a set of mainly intangible activities, habitually provided with gainful intent, that is not provided in the List of Services of the tax on services, whose core activity is to implement one or more than one of the stages of the communication process, with the exception of the provision of services involving short distance communication process that, additionally, have no ultimate purpose to implement a step in such process. From the above pattern and from its consequences it will be examined whether the tax on the provision of communication services shall be imposed, or not, on the onerous provision of television services, of services related to communication, of production, programming and packaging of audiovisual media, of Internet providers, of streaming, of IP telephony, as well as of dissemination of publicity through different media.

Keywords: Tax on the provision of communication services. Incidence hypothesis. Material Aspect.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....10
1 **DOUTRINA**.....13
1.1 **Posições doutrinárias sobre o tema**.....13
1.2 **Alcides Jorge Costa**.....14
1.3 **André Mendes Moreira**.....17
1.4 **Hugo de Brito Machado**.....19
1.5 **Humberto Ávila**.....20
1.6 **José Eduardo Soares de Melo**.....24
1.7 **Marco Aurélio Greco**.....27
1.8 **Paulo de Barros Carvalho**.....34
1.9 **Ricardo Lodi Ribeiro**.....36
1.10 **Roque Antonio Carrazza**.....38
1.11 **Sacha Calmon Navarro Coêlho**.....46
2 **JURISPRUDÊNCIA**.....47
2.1 **Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça**.....47
2.2 **Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**.....50
3 **MODELO TEÓRICO PARA DILUCIDAR O CONTEÚDO E O ALCANCE DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS-COMUNICAÇÃO**.....56
3.1 **Etapas a serem seguidas para a obtenção de um modelo que dilucide o conteúdo e o alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação**.....56
3.2 **A ausência de fechamento semântico absoluto das normas constitucionais**.....61
3.3 **A contradição na argumentação dos autores que defendem que a Constituição, ao conferir competências tributárias, demarcaria exaustivamente todos os contornos de tais competências**.....67
3.4 **A interpretação das normas relativas a impostos não se deve dar à luz de um monismo axiológico que privilegie, tão somente, a segurança jurídica do contribuinte**..70
3.5 **A equivocada "ideologia oficial" do Direito Tributário, de que a constitucionalização do sistema tributário visa defender o cidadão contra o Estado**.....73

3.6 **O princípio da capacidade contributiva como um importante elemento de interpretação das normas tributárias**.....77
3.7 **A Constituição discrimina competências tributárias enumerando materialidades econômicas com expressões passíveis de densificação por normas infraconstitucionais**.....85
3.8 **O importante papel da lei complementar no desenho das hipóteses de incidência dos impostos**.....88
3.9 **A expressão prestação de serviços**.....95
3.10 **A desnecessidade da presença de todos os elementos do processo comunicacional para que se configure a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação**.....109
3.11 **A comunicação como um tipo**.....125
3.12 **Primeiro modelo – a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação envolve o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro,por qualquer meio, que implemente uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional**.....127
3.13 **Refinando o modelo - a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação envolve o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio, cuja atividade-fim seja implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional**.....129
3.14 **Refinando ainda mais o modelo - a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação envolve o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio, cuja atividade-fim seja implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional e desde que essa prestação não esteja prevista na Lista de Serviços do ISS**.....130
3.15 **O modelo final - a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação envolve o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio, que não esteja previsto na Lista de Serviços do ISS e cuja atividade-fim seja implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional, com exceção das prestações que envolvam processo comunicacional de**

curta distância e que, adicionalmente, não tenham por finalidade última implementar uma etapa de tal processo.....142
4 **POSSÍVEIS CRÍTICAS AO MODELO PROPOSTO**.....159
4.1. **Enumerações das críticas ao modelo proposto**.....159
4.2 **A questão da violação ao princípio da tipicidade fechada**.....160
4.3 ***Radiodifusão* e *telecomunicação* são espécies do gênero comunicação - do equívoco em se buscar o significado da expressão *comunicação* em expressões semelhantes de outros subsistemas da Constituição, que não o tributário**.....166
4.4 **A questão da necessidade de construção de um conceito constitucional de comunicação**.....179
4.5 **A questão da indivisibilidade da comunicação**.....187
4.6 **A questão da comunicação entre seres humanos e máquinas**.....194
4.7 **A questão da incidência do ICMS sobre prestações de serviços que não envolvam processos eletromagnéticos**.....196
4.8 **O descabimento das críticas ao teor da Lei Complementar n.º 87/96, base do modelo proposto** 201
4.9 **A Lei Geral de Telecomunicações e o artigo 110 do CTN - a não subordinação do Direito Tributário aos conceitos de Direito Privado**.....210
4.10 **A questão da incoerência do modelo no que concerne aos critérios da *finalidade última* e da *curta distância***.....214
4.11 **A questão da falta de embasamento legal dos critérios da *finalidade última* e da *curta distância***.....218
5 **CONSEQUÊNCIAS DO MODELO PROPOSTO**.....221
5.1. **Enumerações das consequências do modelo proposto**.....221
5.2 **A desnecessidade de que estejam presentes três pessoas - um emissor, um receptor e um prestador de serviços - para que se configure a hipótese de incidência do ICMS-comunicação**.....222
5.3 **Para a incidência do ICMS-Comunicação é irrelevante o fato de o prestador de serviços estar transmitindo mensagem própria, tal situação não configura autosserviço**.....226
5.4 **A desnecessidade de interação entre emissor e o receptor**.....233
5.5 **Da possibilidade de o receptor ser indeterminado**.....237
5.6 **A desnecessidade de relação contratual direta entre prestador de serviços e o receptor da mensagem**.....240

5.7 **A possibilidade do fornecimento de meios materiais para viabilizar a prestação de serviços de comunicação**.....244
6 **APLICAÇÃO DO MODELO PROPOSTO A DIFERENTES ESPÉCIES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS**.....249
6.1 **Serviços conexos**.....249
6.2 **Serviços postais**.....251
6.3 **Prestação de serviços de televisão por assinatura**.....252
6.4 **Serviços de produção, programação e empacotamento de comunicação audiovisual de acesso condicionado**.....258
6.5 **Serviços prestados por provedores de Internet**.....264
6.5.1 Serviços prestados por provedores de Internet.....264
6.5.2 Provedores de *backbone*.....267
6.5.3 Provedores de acesso.....273
6.5.4 Provedores de hospedagem, provedores de informações e provedores de conteúdo.....297
6.5.5 Serviços de disponibilização de filmes pela Internet (serviços de *streaming*).....301
6.6 **Serviços de telefonia IP**.....301
6.7 **Prestação de Serviços de Veiculação de Publicidade**.....309
6.7.1 Diferenciação entre prestação de serviços de publicidade e prestação de serviços de veiculação de publicidade.....309
6.7.2 Prestação de serviços de veiculação de publicidade por meio de jornais e revistas.....319
6.7.3 Prestação de serviços de veiculação de publicidade por meio de radiodifusão sonora de sons e imagens.....322
6.7.4 Prestação de serviços de veiculação de publicidade por meio de televisão por assinatura.....323
6.7.5 Prestação de serviços de veiculação de publicidade por meio de páginas de Internet.....329
6.7.6 Prestação de serviços de veiculação de publicidade por meio de *outdoors*.....331
6.7.7 Prestação de serviços de veiculação de publicidade por meio de entrega de panfletos.....334
CONCLUSÕES.....338
REFERÊNCIAS.....359

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal, em seu artigo 155, inciso II, atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre duas espécies de prestações de serviços – de transporte interestadual e intermunicipal, bem como de comunicação. De parte disso, em seu artigo 146, inciso III, alínea "a", a Constituição Federal atribui à lei complementar a tarefa de definir os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes dos impostos nela discriminados. Tal tarefa, no que toca ao ICMS, é levada a cabo pela Lei Complementar n.º 87/96 - a *Lei Kandir*.

O artigo 2º, inciso III, da supracitada lei complementar define o aspecto material da hipótese de incidência do Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação(ICMS-Comunicação) dispondo que o referido imposto incidirá 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". À luz de tal definição, cada Estado-membro instituirá, por meio de lei ordinária, o ICMS-Comunicação em seu respectivo território.

É de relevo assinalar que a Lei n.º 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações) apresenta definições para as expressões *serviço de telecomunicações, telecomunicação* e *serviço de valor adicionado*. O artigo 60 da lei em tela define *serviço de telecomunicações* como "o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação". Por sua vez, o parágrafo primeiro do supracitado artigo define *telecomunicação* como "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". Por fim, o artigo 61 da Lei n.º 9.472/97 define *serviço de valor adicionado* 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".

Aspecto digno de nota é a distinção que o parágrafo 1º do artigo 61 da Lei n.º 9.472/97 faz entre *serviço de telecomunicação* e *serviço de valor adicionado*, estatuindo que este "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".

De outra parte, o entendimento das Fazendas estaduais é de que a hipótese de incidência do Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação tem uma abrangência

bastante ampla, como se depreende do Convênio ICMS n.º 69/98, cuja cláusula primeira assim dispõe:

> 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.

O confronto dos preceitos acima expostos traz à baila diversas indagações. Qual seria o real sentido e alcance do termo *comunicação*, utilizado pelo artigo 155, inciso II, da Constituição Federal? O que seriam "prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio" às quais faz referência o inciso III do artigo 2º da Lei Complementar n.º 87/96? À luz do disposto nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional[1], de que maneira as definições trazidas pela a Lei n.º 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações) para as expressões *serviço de telecomunicações*, *telecomunicação* e *serviço de valor adicionado* impactariam a definição da hipótese de incidência do Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação (ICMS-Comunicação)? Poderia o ICMS incidir sobre serviços indiretos, sobre serviços mediatos de comunicação? Poderiam tais serviços ser enquadrados como serviços de comunicação para fins de incidência de ICMS? Coaduna-se o entendimento das Fazendas estaduais firmado no Convênio ICMS n.º 69/98 com as disposições da Constituição Federal e da Lei Complementar n.º 87/96?

A presente dissertação tenta responder a tais indagações. Para tanto, ela é dividida em seis partes. Na primeira parte serão expostos os entendimentos de alguns dos mais importantes tributaristas brasileiros sobre o conteúdo e o alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação. Na segunda parte serão elencados diversos julgados do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal referentes ao tema. Na terceira parte, a partir de uma perspectiva de que inexiste um fechamento semântico absoluto das normas tributárias, de que a interpretação de tais normas deve levar em conta o princípio da capacidade contributiva e de que a lei complementar tem um importante papel na definição da hipótese de incidência dos impostos, será proposto um modelo teórico que tem por objetivo dilucidar o conteúdo e o alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação. Na quarta

---

[1] Art. 109 do Código Tributário Nacional: "Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários."
Art. 110 do Código Tributário Nacional: "A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."

parte serão rebatidas eventuais críticas que possam ser levantadas contra o modelo proposto. Na quinta parte serão extraídas consequências do referido modelo. Por fim, na sexta parte, a partir das consequências extraídas na quinta parte, será analisado se estão, ou não, abrangidas pelo campo de incidência do ICMS as prestações onerosas de serviços de televisão por assinatura, de serviços conexos aos de comunicação, de produção, programação e empacotamento de comunicação audiovisual de acesso condicionado,de provedores de Internet, de exibição de filmes por meio desta (*streaming*), de telefonia IP, bem como de divulgação de publicidade.

Há que se ressaltar, para se delimitar o objeto de estudo, que a análise versará sobre apenas um dos cinco aspectos da hipótese de incidência – o aspecto material; não se adentrará à análise dos demais aspectos (espacial, temporal, pessoal e quantitativo).

1 **DOUTRINA**

1.1 **Posições doutrinárias sobre o tema**

As prestações de serviços de comunicação envolvem, de modo geral, empresas de grande porte e, por conseguinte, valores financeiros elevados. Envolvem, também, uma área que tem sido campo de vertiginosa evolução tecnológica, o que acarreta o rápido surgimento de novas espécies de prestações de serviços, o que, por sua vez, irradia efeitos sobre o Direito Tributário, uma vez que surgem questões se, sobre essas novas espécies de prestações de serviços, haveria, ou não, incidência do Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação (ICMS-Comunicação). E tais questões tornam-se ainda mais complexas diante de potenciais conflitos de competência entre Estados e Municípios, visto que, a estes últimos, a Constituição Federal atribui o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Diante desse quadro, diversos tributaristas debruçaram-se sobre a questão da exata delimitação do conteúdo e do alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação. Com o intuito de apresentar um panorama da doutrina sobre o tema, passa-se, a seguir, a descrever sucintamente a visão de importantes tributaristas sobre o tema.

1.2 **Alcides Jorge Costa**

Alcides Jorge COSTA relata que, durante a elaboração da Constituição Federal de 1988, não se cogitou, inicialmente, em se submeter à competência dos Estados os impostos sobre a prestação de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal. Tais impostos foram atribuídos aos Estados e ao Distrito Federal em um momento bastante adiantado dos trabalhos, em conjunto com o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, no mesmo dispositivo deste e em uma estrutura normativa elaborada em torno de operações com mercadorias - e não de prestação de serviços -, situação que gerou problemas.[2]

Na comunicação sempre haveria, na visão de Alcides Jorge COSTA, um emissor, uma mensagem e um meio. Somente se configuraria o serviço de comunicação quando o meio pertencesse a um terceiro que não o emissor ou o receptor, uma vez que, se o meio

---

[2] COSTA, Alcides Jorge. Algumas Considerações a Respeito do Imposto sobre Prestação de Serviços de Comunicação. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (Coord.). **Tributação nas Telecomunicações**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 18.

pertencesse ao próprio emissor, não haveria o que se tributar, porque tal situação configuraria autosserviço.[3] Para o citado autor, a prestação de serviços de televisão a cabo não estaria sujeita a ICMS, uma vez que envolveria mensagem própria, da própria prestadora de serviço.[4]

COSTA assevera que a comunicação não é tão somente a telefônica, uma vez que a competência dos Estados abrange a prestação de serviços de comunicação de *qualquer natureza*. Isso porque, apesar de a Constituição, ao atribuir competência tributária para os Estados e o Distrito Federal, fazer referência apenas a serviços de comunicação, a Lei Complementar n.º 87/96 acrescenta à competência em tela a expressão "por qualquer meio".[5]

Para o referido autor, as demais formas de comunicação (visuais e auditivas), levariam a casos limites em relação ao ISS. Para resolver tal conflito, seriam necessários, para que se configurasse a incidência do ICMS, a presença na prestação de serviços dos elementos da comunicação - transmissor, receptor, meio e mensagem -, e o requisito de o meio pertencer a terceiro, que não o transmissor ou o receptor da mensagem.[6]

1.3 **André Mendes Moreira**

André Mendes MOREIRA ressalta que o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, ao permitir a cobrança de ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação, não autoriza a tributação da comunicação pura e simples, uma vez que faz preceder a expressão "prestação de serviços" ao termo "comunicação", de modo que, para apreender-se o significado da referida norma, faz-se necessário analisar, em conjunto, os vocábulos "prestação", "serviços" e "comunicação".[7]

Serviço - salienta o autor - significa bem imaterial, resultado de um esforço humano. Por sua vez, prestação de serviço significa obrigação de cunho negocial, na qual existe a participação de um terceiro que executará uma obrigação de fazer previamente contratada, mediante remuneração.[8]

A comunicação isoladamente considerada pode ocorrer sem que haja intervenção de terceiros. Entretanto, como o imposto incide sobre a *prestação de serviços* de comunicação, e não sobre a comunicação isoladamente considerada, faz-se necessária, para que se configure a

---

3 Ibid. p. 19.
4 Loc. cit.
5 Ibid. p. 20.
6 Ibid. p. 20-21.
7 MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos serviços de Comunicação**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2006. p. 57.
8 Loc. cit.

referida incidência, a existência de um terceiro que, mediante remuneração, viabilize a relação comunicativa.[9] Assim, para que ocorra prestação de serviços de comunicação, deverá haver o fornecimento, por terceiro, dos meios para que a comunicação se efetive.[10]

A prestação de serviços de comunicação, ressalta MOREIRA, traduz-se numa relação negocial entre prestador e tomador que viabilizará, num momento posterior, a efetivação da comunicação, devendo tal prestação ser onerosa e visar produzir uma utilidade economicamente apreciável para outrem. Por consequência, o ICMS não poderá incidir sobre serviços prestados gratuitamente ou a si próprio (o que configuraria autosserviço).[11] MOREIRA salienta que, todavia, pode ocorrer o problema da simulação de gratuidade, que se daria, por exemplo, quando no bojo de um contrato de prestação de serviços de comunicação fossem estipulados pagamentos a outros títulos - como manutenção ou assistência técnica - reduzindo-se ou anulando-se os valores devidos a título de ICMS-Comunicação, uma vez que o custo do serviço de comunicação seria repassado para outras rubricas, que não sofreriam incidência do imposto estadual. Nesses casos, o citado autor defende que a Fazenda Pública, desde que produzidas provas, poderá exigir o ICMS sobre o real valor do serviço de comunicação, arbitrando-o, se necessário, conforme disposto no artigo 148 do Código Tributário Nacional.[12]

André Mendes MOREIRA explica que o vocábulo *comunicação* deriva do latim *comunicatio*, relativo a *communicare* (tornar comum), correspondendo à transmissão de fato que se precise tornar do conhecimento comum. Salienta que, a partir das definições dicionarizadas, pode inferir-se que o conceito de comunicação está relacionado à transmissão de uma mensagem, de um ponto a outro, com preservação de seu sentido. Comunicação consiste, assim, na atividade pela qual o emissor faz chegar ao receptor, por meio de um código - que pode ser a fala, a escrita ou sinais - uma preposição, que se convencionou denominar *mensagem*.[13]

Citando Paulo de Barros CARVALHO, André Mendes MOREIRA aduz que o processo comunicacional é composto por cinco elementos: *emissor* - a fonte da mensagem; *canal* - o meio pelo qual os sinais são transmitidos; *mensagem* - a informação que é transmitida; *código* - o conjunto de signos e regras de combinações próprias a um sistema de sinais; e *receptor* - o destinatário das informação. Conclui que, por mais amplo que seja o

---

9 Ibid. p. 60.
10 Ibid. p. 58.
11 Loc. cit.
12 Ibid. p. 61.
13 Ibid. p. 62.

conceito de comunicação, há sempre um núcleo imutável, que pode ser enunciado como *o processo de levar uma mensagem do emissor ao receptor*. Todavia adverte que, como fato jurígeno tributário, o vocábulo *comunicação* não deve ser tomado em sentido tão abrangente, sob pena de se submeter ao imposto o ato de conversar.[14]

MOREIRA ressalta que o ato de comunicação, em si, ocorre somente entre emissor e receptor, não havendo, em tal ato, participação do prestador de serviços. O serviço, na visão do autor em tela, visaria tão somente proporcionar o meio físico para que a mensagem efetivamente chegasse ao destinatário. E o ICMS incidiria apenas sobre o serviço de comunicação, e não sobre a comunicação isoladamente considerada.[15]

Não basta para a cobrança do imposto estadual - ressalva MOREIRA - a mera colocação dos meios necessários ao estabelecimento da relação comunicativa à disposição dos usuários. Pelo contrário, é imprescindível que o serviço de comunicação seja efetivamente prestado - o fato gerador do ICMS-Comunicação não é o contrato de prestação de serviço, mas sim o seu ato de execução, de modo que, para a cobrança do imposto, é essencial que a comunicação se complete, pois não existe tributação sobre serviço potencial. Meras atividades preparatórias à execução dos serviços de comunicação não são aptas a ensejar a cobrança de ICMS, uma vez que sua hipótese de incidência apenas restará configurada quando o emissor efetivamente enviar uma mensagem para o receptor, utilizando-se, mediante remuneração, dos meios disponibilizados por um terceiro.[16]

MOREIRA observa que muito já se discutiu acerca da natureza dos serviços de radiodifusão, para fins de sua subsunção, ou não, ao ICMS-Comunicação, havendo uma posição doutrinária que, com base na diferenciação que o Constituinte faz entre radiodifusão, serviço postal e telecomunicações, defende que somente seria possível a cobrança de ICMS sobre serviços de telecomunicações, não sendo possível a referida incidência sobre serviços de radiodifusão. Para tal posição doutrinária, a segregação feita pela Constituição Federal entre radiodifusão, serviço postal e telecomunicações, na parte relativa à atribuição de competência para legislar e explorar tais serviços (artigo 21, incisos X a XII, artigo 22, incisos IV e V, e artigo 48, inciso II) implicaria limitação ao campo de incidência do ICMS-Comunicação e teria o condão de afastar a possibilidade de tributação dos serviços de radiodifusão. MOREIRA, entretanto, discorda dessa posição doutrinária, asseverando que a separação efetuada entre os serviços em tela, operada na Constituição, não implica por si só a

---

[14] Ibid. p. 64.
[15] Ibid. p. 64-65.
[16] Ibid. p. 65-66.

impossibilidade de tributação dos serviços de radiodifusão. Isso porque, em se tratando de interpretação da Constituição, o processo sistemático de hermenêutica apenas se demonstra eficaz quando acompanhado do método teleológico e com preponderância deste último. A segregação feita pelo Constituinte entre serviços de telecomunicações, de radiodifusão e postais pode ser justificada por razões outras que não a intenção de excluir os serviços de radiodifusão e postais da hipótese de incidência do ICMS, sendo certo que a política governamental referente à radiodifusão sempre divergiu daquela destinada às telecomunicações. Dessa forma, é compreensível a separação entre radiodifusão e telecomunicações no texto constitucional, tendo em vista as diferenças entre as formas de exploração de tais serviços. Por sua vez, o serviço postal, que, diferentemente da radiodifusão e das telecomunicações é mantido diretamente pela União, teria, justamente por essa particularidade, justificativa para tratamento apartado em relação aos outros dois serviços.[17]

Segundo André Mendes MOREIRA, a incidência, ou não, do ICMS-Comunicação seria definida pela simples aferição da existência de uma prestação de serviço que possibilitasse a instauração da relação comunicativa. No que concerne aos serviços postais, como sua função precípua não seria a prestação de serviços de comunicação, mas sim o transporte de material fechado (carta ou encomenda), não haveria incidência de ICMS-Comunicação. Por sua vez, no que concerne às telecomunicações em geral, o imposto incidiria, pois nelas se fariam presentes os elementos necessários à configuração de sua hipótese de incidência. Por fim, no que concerne aos serviços de radiodifusão, existem outros argumentos que impedem a cobrança do ICMS-Comunicação, e isso mesmo antes da regra imunizante instituída pela Emenda Constitucional n.º 42/03, como, por exemplo, o fato de as receitas das emissoras derivarem da veiculação de publicidade, podendo tais receitas ser alcançadas pelo ISS, mas não pelo ICMS.[18]

Defende MOREIRA, em oposição a parte da doutrina, que a *bidirecionalidade* - ou seja a possibilidade de o receptor responder à mensagem pelo mesmo meio que a recebeu - *não* constitui um elemento essencial para a configuração da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação. Isso porque a interpretação da Constituição deve, sempre que possível, seguir sua letra expressa, salvo forte presunção em contrário, bem como porque a Constituição não faz a exigência expressa de bidirecionalidade, em seu artigo 155, inciso II. O fato gerador do ICMS-Comunicação é previsto de forma ampla, o que permite a tributação de toda e qualquer prestação do serviço em tela. A ocorrência da relação comunicativa exige a presença de

[17] Ibid. p. 74-76.
[18] Ibid. p. 74-76.

apenas cinco elementos (emissor, receptor, mensagem, meio e código), de modo que se erigir outro elemento (a bidirecionalidade) para que seja caracterizada a relação tributável pelo imposto estadual é atentar contra o texto da Constituição.[19]

Defende também MOREIRA, em oposição a parte da doutrina, que a *determinação do receptor da mensagem* tampouco constitui um elemento essencial para a configuração da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação. Isso porque o fato de o destinatário da mensagem não ser determinado não é suficiente para deslegitimar a incidência do ICMS-Comunicação, uma vez que o que importa é que o destinatário exista e esteja em condições de receber a mensagem que lhe é enviada. Como o fato gerador do ICMS não é a comunicação em si, mas a prestação de um serviço, o envio de uma mensagem que possa ser recebida pelo destinatário já consiste em prestação de serviços de comunicação. Na radiodifusão, é razoável presumir-se a existência de destinatários para as mensagens enviadas, uma vez que, hoje, praticamente todos dos domicílios possuem rádio e televisão, de modo que existe a possibilidade concreta de a mensagem ser recebida, bastando, para tanto, que um dos potenciais destinatários sintonize sua televisão (ou rádio) na programação de uma emissora. E, mesmo que nenhum aparelho de rádio ou de televisão esteja ligado, a prestação de serviços de comunicação continuará a existir, visto que a mensagem estará sendo continuamente enviada aos domicílios dos receptores. Dessa forma, se um terceiro efetivamente encaminha mensagem para destinatários que possam recebê-la, o serviço é considerado prestado. Por consequência, não é necessário que o receptor da mensagem seja determinado para a caracterização da hipótese de incidência do ICMS-comunicação.[20]

André Mendes MOREIRA preceitua que as receitas das empresas de radiodifusão são oriundas da veiculação de anúncios, de modo que a remuneração que percebem não se referiria à prestação de serviços de comunicação, mas sim à veiculação de publicidade e propaganda. Como, segundo o autor em tela, veicular anúncios seria atividade autônoma e diversa da prestação de serviços de comunicação, haveria, na hipótese, a incidência de ISS, e não de ICMS. MOREIRA adverte, entretanto, que o Supremo Tribunal Federal possui entendimento diverso, tendo assentado pela incidência do ICMS-Comunicação sobre as receitas percebidas pelas emissoras de rádio e televisão referentes a publicidade e propaganda.[21] E, em função de tal entendimento, fora editada a Emenda Constitucional n.º

---

19 Ibid. p. 77.
20 Ibid. p. 78.
21 Ibid. p. 79-83.

42/03, estabelecendo imunidade para os serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.[22]

1.4 **Hugo de Brito Machado**

Para Hugo de Brito Machado, o conceito de comunicação é excessivamente amplo. Entretanto, não é a comunicação que integra o âmbito de incidência do ICMS, mas o serviço de comunicação, de modo que o fato relevante para a definição da hipótese de incidência de tal imposto seria o serviço de comunicação, e não a comunicação em si mesma. Para fins de definição da hipótese de incidência do ICMS não se poderia considerar o conceito amplo de comunicação, mas tão somente a comunicação como tal designada pela Constituição Federal.[23]

Para o autor em tela, a norma atributiva de competência deve ser interpretada tendo-se em vista o elemento sistêmico, ou seja, as outras normas da Constituição Federal. As normas que guiariam a interpretação do alcance da competência tributária sobre prestação de serviços de comunicação seriam a norma que assegura o sigilo da correspondência e das comunicações telegráfica, de dados e das comunicações telefônicas (art. 5º, XII); as normas que atribuem à União a competência para manter o serviço postal (art. 21, X), para explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações (art. 21, XI), para legislar sobre telecomunicações e radiodifusão (art. 22, IV) e sobre serviço postal (art. 22, V); bem como a norma que atribui ao Congresso Nacional a competência para dispor sobre telecomunicações e radiodifusão (art. 48, XII).[24] Por consequência, o conceito de comunicação não incluiria nem a atividade de *serviço postal* nem a atividade de *radiodifusão*, porque, em que pese tais atividades poderem ser consideradas atividades de comunicação em sentido amplo, o constituinte teria feito uma distinção ao fazer uma referência específica a tais atividades, ao lado da referência à atividade de *telecomunicações*, não considerando, assim, aquelas como espécies desta.[25]

Hugo de Brito MACHADO aduz uma outra razão para diferenciar a comunicação da radiodifusão - enquanto a primeira estabeleceria uma ligação entre quem comunica e um destinatário certo e determinado, a segunda consistiria na expedição de mensagens a

---

[22] Ibid. p. 88.
[23] MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999. p. 37.
[24] Loc. cit.
[25] Ibid. p. 38.

destinatários incertos, não identificados. A bilateralidade seria um elemento essencial à configuração da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação:

> É relevante ainda observar-se que a comunicação não se configura quando alguém apenas transmite mensagens para pessoas indeterminadas, e destas não tem retorno. Ela é necessariamente bilateral. Embora em certos casos possa não haver retorno, há de haver sempre, pelo menos a possibilidade de retorno. Em outras palavras, os usuários de um *serviço de comunicação* têm a seu dispor um instrumento que lhes permite transmitir e receber mensagens.[26]

Nessa ordem de ideias, a publicidade por meio da atividade de radiodifusão não seria objeto de incidência do ICMS, porque o tomador do serviço não seria o destinatário da mensagem, mas sim a pessoa interessada na publicação ou difusão da mensagem. Ademais, havendo indicação em lei complementar de que o serviço de publicidade e propaganda seria tributável pelo Município, não seria razoável entender que o serviço em tela seria abarcado pela hipótese de incidência do ICMS.[27]

1.5 **Humberto Ávila**

Humberto Bergmann ÁVILA explana que a Constituição Federal, ao atribuir, em seu artigo 155, inciso II, competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir imposto sobre as "prestações de serviços (...) de comunicação", não empregou tão somente a expressão *serviço de comunicação*, mas sim a expressão *prestação de serviços de comunicação*, ou seja, uma expressão composta por três termos -"prestação" mais "serviço" mais "comunicação".[28] Por consequência, a Constituição Federal não teria atribuído competência para os Estados e o Distrito Federal tributarem a comunicação, nem os serviços de comunicação, mas sim a *prestação de serviços de comunicação*, de modo que a competência estadual apenas exsurgiria quando houvesse um fato,ato, ou negócio jurídico que tivesse por objeto o serviço de comunicação. A mera comunicação, que não seria objeto único ou preponderante de um negócio jurídico específico, não se enquadraria no conceito de *prestação*.[29]

O citado autor, fazendo menção ao julgado do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n.º 161.121-3, aduz que o conceito de serviço seria aquele previsto no direito infraconstitucional pré-constitucional - o conceito de obrigação de fazer previsto no Código

---

[26] Idem. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na Internet**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais / Centro de Estudos de Extensão Universitária, 2001. p. 87.

[27] Idem. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. Op. cit. p. 38-39.

[28] ÁVILA, Humberto Bergmann. Veiculação de Material Publicitário em Páginas na Internet. Exame da Competência para Instituição de Imposto sobre Serviços de Comunicação. Ausência de Prestação de Serviço de Comunicação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 173, p. 153-164, São Paulo, n. 173, fev. 2010. p 153-154.

[29] Ibid. p. 154.

Civil, correspondente ao esforço humano empreendido em benefício de outrem. Por conseguinte, a competência tributaria estadual apenas se configuraria quando houvesse um ato ou negócio jurídico (uma prestação), que tivesse por objeto um esforço humano empreendido em benefício de outrem (um serviço).[30]

ÁVILA ressalta que haveria dois conceitos de comunicação - um conceito *amplo* e um conceito *restrito*. Confira-se a distinção feita pelo autor:

> O conceito amplo de comunicação abrange a relação onerosa entre emissor e receptor, tendo por objeto uma mensagem. Nessa acepção, o conceito de comunicação tem os seguintes elementos: (a) emissor de mensagem; (b) receptor da mensagem; (c) mensagem; (d) indeterminação do receptor; (e) unilateralidade da relação entre emissor e receptor; e (f) onerosidade relacionada a qualquer atividade comunicativa, independente de quem a suporta. Está-se, pois, frente a um serviço de comunicação tributável pelo ICMS-C, segundo essa compreensão, se a mensagem é simplesmente enviada, mesmo que o receptor seja indeterminado, não pague pela recepção da mensagem e não interaja com seu emissor.
> O conceito *restrito* de comunicação envolve a interação *onerosa* entre um emissor e um receptor que, além de determinado, também paga pela obtenção da mensagem. Nesse sentido, o conceito de comunicação tem os seguintes elementos: (a) emissor de mensagem; (b) receptor de mensagem; (c) mensagem; (d) determinação do receptor; (e) bilateralidade da relação entre emissor e receptor; e (f) onerosidade relacionada à relação interativa, normalmente suportada pelo receptor. Só se está diante de um serviço de comunicação tributável pelo ICMS-C, segundo essa concepção, se o receptor da mensagem, ademais de ser individualizado, interagir com o seu emissor, havendo remuneração precisamente dessa interação.[31]

Humberto ÁVILA defende que a Constituição teria adotado o conceito restrito de serviço de comunicação. Confiram-se os argumentos do autor:

> O conceito adotado pela CF/88 é o conceito restrito de comunicação, na qual figuram, necessariamente, a determinação do receptor, a bilateralidade da relação entre emissor e receptor e a onerosidade diretamente relacionada à interação.
> Ao contrário de outros termos eminentemente jurídicos, como salário, faturamento, o vocábulo comunicação não tem apenas um conceito técnico, mas, também, um conceito vulgar, que pode ser buscado em qualquer dicionário ontológico. Nesse sentido, o primeiro problema que surge é o de saber se o termo "comunicação" deve ter um sentido ordinário ou técnico. Mas mesmo depois de feita a escolha, o problema não está resolvido. E isso porque não há, nem na acepção ordinária, nem na acepção técnica, apenas um conceito. Se a opção for pelo conceito ordinário, será preciso saber onde buscar esse conceito, se num dicionário geral, ou num dicionário específico de linguística, por exemplo. Se a escolha for pelo conceito técnico-jurídico, será necessário descobrir onde encontrar esse conceito, se na legislação comum ou na legislação das telecomunicações. Contudo, havendo pluralidade conceitual inicial, em função da existência de espaço constitucional para a construção de vários conceitos, é preciso verificar, em primeiro lugar, se não há, na Constituição, expressões similares com as quais o termo a ser conceituado possa ser comparado. Esse é, precisamente, o caso.
> A CF/88, além de usar o termo "comunicação" para atribuir poder de tributar aos Estados, também usa as expressões "serviços de telecomunicações" (inciso XI do artigo 21) e "serviços de radiodifusão sonora, e de sons e imagens" (letra "a" do inciso XII do artigo 21) nas regras que atribuem competência à União para explorar determinados serviços públicos. Por que três termos diferentes? Porque a Constituição, a exemplo do que fez quando usou os termos "salário de contribuição"

[30] Ibid. p. 155.
[31] Loc. cit.

> e "salário", ou "trabalhador" e "empregador", quis atribuir sentidos diversos a eles. Caso contrário, não haveria sentido em empregar mais de um termo, mas um só. E analisando os sentidos mínimos das palavras, o que diferencia a "comunicação" da "radiodifusão" é, precisamente, a qualidade do receptor e a relação entre ele e o emissor.[32]

O autor prossegue, distinguindo difusão de telecomunicações:

> De fato, "difundir" tem o sentido de propagar uma mensagem, enviando-a a um sem número de pessoas, independente de elas serem determinadas ou pagarem pela sua recepção. O termo "propaganda", também usado pela CF/88, também denota o mesmo sentido: difusão de ideias para públicos indeterminados. O que interessa, pois, para a ocorrência de difusão é a *ação* da propagação pelo emissor, e não a *interação* entre o emissor e um determinado receptor. Não por acaso, a veiculação de propaganda, até o ano de 2003, estava incluída na lista de serviços tributáveis pelo Município: sendo uma ação custeada por quem tem interesse em difundir ideia, a veiculação de propaganda encaixa-se no conceito de esforço humano prestado em benefício de outrem, para o qual é irrelevante a interação entre o anunciante e o público alvo.
>
> Ora, se a CF/88 usa, a par do termo "comunicação", também o vocábulo "difusão", e esse tem o conceito de propagação de mensagens a um público indeterminado, então a locução "comunicação" quer significar a interação entre emissor e receptor determinado a respeito de uma mensagem. Isso significa que esse conceito de comunicação, para efeito de instituição do ICMS-C é o que envolve um receptor determinado e uma remuneração diretamente relacionada à interação entre ela e o emissor.
>
> Como a Constituição separa o conceito de comunicação do de radiodifusão, é preciso apontar as diferenças entre ambos os conceitos. Nesse aspecto o que distingue a radiodifusão da comunicação é a qualidade dos destinatários, da relação e da remuneração.
>
> No caso da radiodifusão, os destinatários são incertos e eventuais, a relação é unilateral e a remuneração inexiste. De fato a difusão é, justamente, a propagação de mensagens para destinatários incertos que podem eventualmente delas se apropriar sem qualquer pagamento. Sendo assim, a comunicação, como contraponto constitucionalmente estabelecido à radiodifusão, só existirá quando houver certeza dos destinatários, bilateralidade da relação e onerosidade da obtenção. Não sendo assim, não haveria qualquer razão para a distinção constitucional entre comunicação e radiodifusão.[33]

Assevera ÁVILA que duas objeções poderiam ser opostas ao seu entendimento.

A primeira objeção seria a de que a distinção entre o termo *comunicação* por oposição à expressão *serviço de radiodifusão* teria perdido sua razão de ser com o advento da Emenda Constitucional n.º 42/03, uma vez que, ao inserir a alínea "d" no inciso X do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal, determinando que o ICMS "não incidirá nas prestações de serviço de comunicação na modalidade de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita", o constituinte reformador teria incluído a radiodifusão como espécie do gênero comunicação e, indiretamente, estabelecido não fazer parte do conceito de comunicação a interação entre emissor e receptor determinados a respeito de uma mensagem. ÁVILA refuta tal objeção, aduzindo que ela cria competência com base numa regra de

---

[32] Ibid. p. 155 -156.
[33] Ibid. p. 156.

incompetência e, com isso, tira uma consequência positiva de uma regra negativa, transformando a imunidade em sua antítese. Ressalta que a objeção inverte a ideia subjacente ao sistema constitucional de que o Poder Público poderá fazer somente aquilo que está permitido. Ressalta, ainda, que a referida objeção ignora que, quando o Poder Constituinte Derivado amplia o poder de tributar, tal poder modifica regra de competência, e não regra de incompetência. Aduz que a objeção desconsidera que as expressões *telecomunicações* e *serviços de radiodifusão sonora, e de sons e imagens* permaneceram no texto constitucional, apesar da mudança operada pela Emenda Constitucional n.º 42/03. Por fim, salienta que a objeção nega a possibilidade de existirem emendas constitucionais expletivas, isto é, emendas que visam tornar clara uma não incidência já constante do próprio texto constitucional.[34]

A segunda objeção que poderia ser oposta ao entendimento de que a locução *comunicação* quer significar apenas troca de mensagens entre emissor e receptor determinados diz respeito à modificação introduzida pela Lei Complementar n.º 116/03. Tal lei substituiu o Decreto-lei n.º 406/68, retirando da lista de serviços tributáveis pelos Municípios a veiculação e divulgação de materiais de publicidade. Pelo argumento que objeta que a expressão *comunicação* significa apenas troca de mensagens entre emissor e receptor, a supressão da competência dos Municípios conduziria à atribuição de competência aos Estados. ÁVILA assevera que essa objeção também não se sustentaria, aduzindo que ela contrariaria a estrutura geral de repartição constitucional do poder, pois partiria do pressuposto de que a competência tributária dos entes federados surgiria da lei complementar, quando, em verdade, ela decorre da própria Constituição. Aduz que entender de outro modo contrariaria o sistema posto pela Constituição, que reservaria para si a partilha de poder tributário e atribuiria à lei complementar apenas a tarefa de definir as hipóteses de incidência. Assevera, também, que a objeção contrariaria a estrutura específica de repartição constitucional de poder, pois partiria do pressuposto de que a competência tributária dos Municípios seria total (sobre quaisquer serviços) e a dos Estado residual (sobre os serviços não tributados pelos Municípios), quando o correto seria o contrário.[35]

ÁVILA afirma que a Lei Complementar n.º 87/96 não definiria *prestação de serviços de comunicação*, uma vez que tal lei não conteria elucidações a respeito do significado de *prestação* ou de *serviço* e porque, ao invés de explicar o significado de *comunicação*, apenas indicaria formas de sua ocorrência. Conclui que a competência estadual, no que se refere à instituição do ICMS-Comunicação, apenas surgiria quando houvesse "ato ou negócio jurídico

[34] Ibid. p. 157-158.
[35] Ibid. p. 158.

(prestação) que tenha por objeto o esforço humano empreendido em benefício de outrem (serviço) com a finalidade de criar interação entre emissor e receptor determinado a respeito de uma mensagem (comunicação)".[36]

Por fim, Humberto Ávila infirma o argumento de que seria injusta à luz da capacidade contributiva a interpretação segundo a qual determinadas prestações de serviços não seriam tributáveis pelo ICMS. O referido autor ressalta que o princípio da capacidade contributiva, instituído pelo artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal, determina que os impostos serão "*graduados* segundo a capacidade econômica", mas não *cobrados* segundo a capacidade econômica. Em outras palavras, os impostos não serão cobrados *em razão* da capacidade econômica, eles serão apenas *graduados* segundo tal capacidade econômica. Para ÁVILA, isso significaria que o chamado princípio da capacidade contributiva não criaria o poder de tributar, apenas graduaria o seu exercício.[37]

1.6 **José Eduardo Soares de Melo**

José Eduardo Soares de MELO pontua que é inadmissível que o hermeneuta tome como ponto de partida normas infraconstitucionais, como é o caso da lei complementar ou ordinária, uma vez que tais normas infraconstitucionais devem estar sempre fundamentadas em uma norma de escalão superior - a Constituição Federal.[38] Para MELO, o Direito Tributário ostentaria dignidade constitucional por causa do significativo, peculiar e minucioso tratamento que lhe fora dado pelo constituinte, o que revelaria sua importância considerável no ordenamento jurídico, motivada pelo fato de, por um lado, representar fonte de custeio para o poder público e, por outro lado, acarretar ingerência no patrimônio dos particulares.[39]

MELO acentua que como a Constituição dispôs sobre as competências específicas de cada entre tributante "revela-se impertinente a edição de lei complementar para dirimir eventuais controvérsias"[40], devendo tal espécie normativa ser entendida tão somente como um veículo de natureza interpretativa.[41] Acentua que, para que se possa estabelecer o real alcance de uma regra constitucional e a eficácia da lei complementar, é imprescindível que se proceda

---

36 Ibid. p. 159.
37 Ibid. p. 163.
38 MELO, José Eduardo Soares de. **Imposto sobre Serviços de Comunicação**.2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p.10.
39 Ibid. p. 12.
40 Ibid. p. 21.
41 Loc. cit.

a uma análise sistemática da Constituição Federal.[42] Nos termos do artigo 146, inciso III, "a", da Constituição, a competência da lei complementar restringir-se-ia à *definição*, o que representaria temática mais apropriada ao campo doutrinário.[43] Segundo MELO, a definição não se inseriria como elemento científico, visaria apenas facilitar a aplicação das normas e poder-se-ia entender, até, que o intérprete e o aplicador não se encontrariam adstritos às construções teóricas do legislador. O autor assevera que ao "definir tributos e elementos específicos dos impostos, o legislador nada mais fez do que clarificar os implícitos comandos constitucionais, não criando nenhum direito novo".[44] No que tange aos aspectos estruturantes dos impostos, como fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, o legislador complementar somente poderia desenhar componentes que já se encontrassem contidos na dicção constitucional.[45] Nas palavras do autor:

> Tendo a Constituição relacionado as materialidades tributárias, é de se supor - como lógica elementar - que todos os aspectos da hipótese de incidência devam estar vinculados às específicas materialidades. Além disso, seria irrelevante a inexistência de lei complementar definidora de fatos geradores, base de cálculo e contribuintes, ou se editada, o fizesse de modo restritivo, impossibilitando as pessoas políticas de exercitarem suas competências.[46]

José Eduardo Soares de MELO destaca que o aspecto material do tributo consiste em determinados negócios jurídicos, estados, situações, serviços e obras públicas, dispostos na Constituição Federal, que representam o fenômeno revelador de riqueza (aspecto econômico). Tais negócios, estados, situações, serviços e obras podem ser praticados ou pertinentes ao próprio contribuinte, ou, por outro lado, podem ser exercidos pelo Poder Público em benefício do contribuinte.[47]

Segundo MELO, uma vez que o Direito Tributário seria um direito de superposição, incidindo sobre realidades postas por outros ramos do direito, como o Civil ou o Comercial, tornar-se-ia imprescindível buscar a conceituação das espécies básicas de obrigação - *dar* e *fazer* - para delinear os âmbitos tributários do IPI, do ICMS e do ISS. A espécie de obrigação *fazer* não possuiria definição e características próprias, configurando-se de modo negativo à espécie de obrigação *dar*, que consistiria na entrega de uma coisa móvel ou imóvel. As obrigações de *fazer* conquanto se definissem em geral de modo negativo, seriam todas as obrigações que não se compreenderiam entre as de *dar* e que teriam por objeto um ou mais atos do devedor, como trabalhos materiais ou intelectuais, vinculando o devedor à prestação

---

42 Ibid. p.22.
43 Ibid. p. 24.
44 Loc. cit.
45 Ibid. p. 25.
46 Loc. cit.
47 Ibid. p. 62.

de um serviço material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou de terceiro.[48]

A *prestação de serviço*, para o citado autor, demandaria esforço humano pessoal, que poderia, ou não, traduzir-se em bem corpóreo e que poderia implicar a utilização de materiais, sem que isso tolhesse ou desvirtuasse sua natureza de obrigação de *fazer*.[49] Para fins tributários, o *significado jurídico* de comunicação manteria prévia implicação com a realização de *serviços* e, assim, somente teria condição de ser configurado com a existência de duas (ou mais) pessoas físicas ou jurídicas nas qualidades de prestador e tomador de serviços.[50]

José Eduardo Soares de MELO adere ao entendimento de Roque Antonio CARRAZA de que"o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a 'relação comunicativa', isto é, a atividade de alguém, em caráter negocial, fornecer condições materiais para que a comunicação entre eles ocorra"[51]. Adere, também, aos entendimentos de Helena de Araújo Lopes XAVIER de que o ICMS incide sobre a *prestação-onerosa* do *efeito comunicação* enquanto objeto *determinado* e *indivisível*, de uma prestação onerosa de serviços que "só se aperfeiçoa com a emissão, transmissão e recepção por qualquer natureza de um ponto a outro, no âmbito de uma relação de comunicação pessoal, individual e concreta", de que "a Constituição ao submeter a incidência do ICMS a *prestação de serviço de comunicação* não permite a sua incidência sobre a mera prestação de meios ou de conteúdo, mas apenas sobre a *prestação do resultado* comunicação"[52], de que "é inexata a premissa de que a comunicação e a telecomunicação estão em uma relação de gênero e espécie, o que conduziria à conclusão de que toda prestação de serviço de telecomunicações (espécie) consiste em prestação de serviços de comunicação (gêneros)", tendo em vista que "se procura no Direito Administrativo e não no Direito Civil, a definição, o conteúdo e o alcance da relação jurídica obrigacional, que consiste na prestação de serviços de comunicação, expressamente utilizada na CF"[53], de que o serviço de telecomunicações "somente existe como 'conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação' e

---

48 Ibid. p. 63.
49 Ibid. p. 65.
50 Ibid. p. 66.
51 CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9 ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2009. p. 154 *apud* MELO, José Eduardo Soares de. Op. Cit. p. 67.
52 XAVIER, Helena de Araújo Lopes. O Conceito de Comunicação e Telecomunicação na Hipótese de Incidência do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**,São Paulo. n. 72. set. 2001, *apud* MELO, José Eduardo Soares de. Op. Cit. p. 68.
53 Ibid. p. 67.

não em cada uma das atividades singulares relativas ou conexas a tal oferta"[54], bem como de que somente constituiriam efetivamente serviços de comunicação, por terem o "escopo de estabelecer uma relação de comunicação pessoal, individual e concreta", os serviços que "possibilitam, não apenas a transmissão, a emissão ou a recepção de sinais, mas a totalidade das etapas de emissão, transmissão e recepção".[55]

MELO defende que a materialidade do fato gerador do imposto não ocorre pelo simples ato de tornar possível a comunicação, sendo necessária a efetiva *prestação de serviços de comunicação*, com o prestador e o tomador devidamente determinados. Ataca o artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96[56] asseverando que ele cometeria algumas impropriedades ao extravasar o conceito de comunicação, ao, por exemplo, incluir na incidência do ICMS a mera geração e ao fazer incidir tal imposto sobre comunicação de *qualquer natureza*.[57]

Na opinião de MELO, não se qualificariam como prestação de serviços de comunicação atividades como a assinatura e a habilitação de linha telefônica, uma vez que tais atividades ocorreriam antes da realização da efetiva prestação de serviços de comunicação.[58]

1.7 **Marco Aurélio Greco**

Marco Aurélio GRECO defende que o Direito Tributário apoia-se numa discriminação constitucional de competências para a instituição de impostos cujo desenho resulta da adoção de conceitos cuja amplitude semântica, por sua vez, comporta interpretação, seja à luz da disciplina que pode ser identificada em outros ramos do Direito, seja em função das atividades concretamente desenvolvidas pelos interessados.[59]

Para identificar o que vem a ser serviço de comunicação - assevera GRECO - é relevante proceder a uma distinção entre as *mensagens* e o *meio* pelo qual tais mensagens transitam. *Meio* teria o significado de aparato físico ou lógico para a transmissão de mensagens. Haveria atividades que teriam por conteúdo as mensagens em si, ao passo que outras teriam o meio como seu objeto precípuo. Uma pessoa que tivesse uma mensagem para

---

54 Ibid. p. 80.
55 Ibid. p. 87.
56 Artigo 2º da Lei Complementar n.º 87/96: "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."
57 XAVIER, Helena de Araújo Lopes, Op. cit. p. 69.
58 MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit. p. 102.
59 GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 119.

transmitir ou a entregaria diretamente ou iria procurar algum meio para essa transmissão. Por consequência,o critério fundamental para a identificação do que configuraria serviço de comunicação seria reconhecer que este somente diria respeito ao fornecimento dos meios para a transmissão ou recebimento de mensagens, e não ao seu próprio conteúdo.[60]

Não se poderia, para o autor em tela, confundir *comunicar-se* com *prestar serviço de comunicação*. Quem transmite mensagens próprias a outrem estaria se comunicando com outra pessoa; neste caso não estaria prestando serviços a ninguém. Prestador de serviços de comunicação seria aquele que forneceria os respectivos meios para a comunicação, não apenas aqueles necessários ao transporte de mensagens, mas também aqueles que tornam possível a instauração de uma relação comunicativa. Prestaria serviços de comunicação aquele que fornecesse o *ambiente de comunicação*. O prestador de serviços de comunicação seria um *terceiro* em relação à própria comunicação (formada pelas mensagens). Dessa forma, aquele que tivesse um meio próprio e transmitisse mensagens próprias, também não estaria prestando serviços de comunicação.[61]

GRECO entende que, seja qual for o critério adotado para definir serviço - o da atividade realizada ou o da utilidade fornecida - não haveria como se deixar de reconhecer que ocorre prestação de serviços no provimento de acesso à Internet. Isso porque se estaria diante de prestação de caráter imaterial a alguém (o que, segundo GRECO, corresponderia ao critério da atividade) ao mesmo tempo em que existiria a fruição de uma utilidade pelo internauta consistente na possibilidade de viabilizar a transmissão de uma mensagem com mobilidade, agilidade, menor custo, etc. (critério da utilidade).[62]

Na Internet - elucida GRECO -, há a transmissão por *packet-switcing*. No lugar de enviar a mensagem em bloco, os equipamentos eletrônicos fracionam a mensagem em pedaços, os "pacotes", e enviam cada um dos pedaços pelo caminho da rede que estiver disponível. Dentre outras instruções contidas nesses pacotes, há a indicação do número de pacotes de que é formada a mensagem completa, bem como a sequência em que cada um dos pacotes deve ser colocado para reconstituir a mensagem. Quando um pacote chega ao destino, o computador destinatário sabe que está a caminho uma mensagem de determinado tamanho, formado por determinado número de pacotes e que somente estará completa quando chegarem todos os pacotes. Recebido o pacote, o destinatário responde ao remetente que recebeu o referido pacote e que aguarda pelos pacotes subsequentes. Para GRECO, esse sistema

---

60 Ibid. p. 122.
61 Ibid. p. 122-123.
62 Ibid. p. 121.

transforma o que seria uma comunicação por fluxo contínuo (como a telefônica) em uma comunicação fracionada (por pacotes) e cria um sistema de controle de erros, pois a mensagem somente é considera "recebida" se todos os pacotes chegarem ao destinatário.[63]

Para o citado autor podem ser identificados quatro elementos na Internet: o conjunto de dispositivos interligados (computadores, roteadores); o meio físico (que liga os dispositivos entre si, como, por exemplo, os cabos e os satélites); determinada linguagem (que permite aos equipamentos entenderem as instruções e os procedimentos a serem realizados); e o endereço lógico (que indica qual a posição que cada um dos componentes tem no conjunto da rede como um todo, permitindo que ele seja encontrado e reconhecido pelos demais dispositivos da rede).[64]

Dizer que a rede é formada por endereços lógicos - explica GRECO - significa que a posição de cada operador ou usuário da rede é definida como uma posição interna à própria rede sem haver vinculação necessária com determinado local físico. O endereço lógico é identificado por um número formado pela reunião de quatro subconjuntos de números e corresponde ao que se denomina de "endereço de IP". Cada usuário individual que se conecta diretamente com seu respectivo provedor de acesso utiliza um endereço lógico. Entretanto, o usuário que se conecta esporadicamente à Internet somente necessita do endereço pelo tempo em que permanecer conectado à rede. O usuário apenas necessitaria de um endereço lógico permanente se pretendesse permanecer conectado vinte e quatro horas ininterruptamente, como no caso das páginas disponíveis na rede.[65]

O referido autor elucida que é nesse contexto que surge a figura do provedor de acesso à Internet, uma vez que, em virtude de convenções de âmbito internacional, definiu-se um padrão de endereços (os quatro conjunto de números) e atribuiu-se a cada país um grupo de endereços. Uma entidade em cada país (no Brasil a FAPESP - Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo) atribui faixas de endereços lógicos a quem pretenda exercer a função de provedor de acesso à Internet. Tais provedores, por sua vez, ao receberem as ligações telefônicas de seus respectivos usuários conectam cada um deles num endereço lógico que esteja disponível no momento.[66]

GRECO conclui que para que uma pessoa se conecte à rede, seja reconhecida e possa transmitir mensagens, ela vai precisar de um endereço lógico (permanente ou alocado temporariamente). Os usuários individualmente,em regra, não estão habilitados a utilizar

---

63 Ibid. p. 124.
64 Ibid. p. 125.
65 Ibid. p. 126.
66 Loc. cit.

nenhum endereço lógico. É o provedor de acesso que "possui" endereços lógicos disponíveis para utilização e que aloca um deles ao usuário quando este se conecta à Internet.[67]

Marco Aurélio GRECO elucida que o acesso à Internet abrange um conjunto de fases que podem ser visualizadas como camadas superpostas (*layers*), cada uma delas formadas por vários conjuntos de elementos. A primeira camada seria a *camada de ligação física* entre o usuário e seu provedor de acesso, camada essa que é viabilizada pela prestadora de telefonia na medida em que estabelece uma ligação telefônica entre dois pontos físicos de sua rede. A segunda camada seria a *camada de conexão lógica*, na qual, estando o usuário conectado à rede e tendo recebido um endereço IP alocado pelo provedor de acesso, pode instaurar-se uma conexão entre dois endereços lógicos (endereços IP). Por fim, a terceira camada seria a *camada de aplicativos*, na qual são acionados *softwares* que irão desempenhar funções específicas como um navegador (*browser)*, ou um programa de bate-papo (*chat*), ou um motor de pesquisas na rede, ou um programa de correio eletrônico etc.[68]

O citado autor esclarece que o serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet não está na primeira camada, que é viabilizada pela empresa de telefonia. O provedor de acesso atuaria, propriamente, na segunda camada, na atribuição do endereço lógico IP, proporcionando a constância da comunicação e o fluxo dos pacotes pelos melhores caminhos.[69]

Cinco diferenças entre o serviço de provimento de acesso à Internet e o serviço de telefonia são apontados por Marco Aurélio GRECO. A primeira diferença é que o serviço de telefonia apoia-se em endereços físicos, ao passo que a Internet apoia-se em endereços lógicos. A segunda é que no sistema de telefonia a conexão se dá mediante um circuito único durante toda a ligação, ao passo que na Internet a conexão se dá pelo melhor caminho possível dentro da rede. A terceira diferença é que no sistema de telefonia o fluxo de transmissão de mensagem é contínuo enquanto que na Internet o fluxo é feito por pacotes, de maneira que cada pedaço poderá seguir um caminho diferente e que a mensagem será partilhada, sendo reconstruída no destino, por meio do ressequenciamento dos pacotes. A quarta diferença é que, enquanto a conexão por telefonia não apresenta um controle de erro, na Internet tal controle faz-se presente para a verificação, por exemplo, dos pacotes, de seu recebimento e do número desses pacotes. Por fim, a quinta diferença é que no serviço de telefonia a tarifa é cobrada pela concessionária via de regra de forma proporcional à distância entre os pontos

---

67 Ibid. p. 126-127.
68 Ibid. p. 127-128.
69 Ibid. p. 128.

físicos que estão conectados, ao passo que na Internet é possível a obtenção de conexões internacionais mediante o pagamento de uma tarifa,de natureza geralmente local, à empresa de telefonia.[70]

Para GRECO, o serviço prestado pelo provedor de acesso é diferente do serviço prestado pela empresa de telefonia, pois a conexão à Internet permite uma multiplicidade de caminhos para a transmissão de mensagens. Dessa forma, o provedor de acesso atua como um instrumento, ou meio, para que o usuário possa ter acesso a um sistema de transferência de mensagens que permite a referida multiplicidade. Por consequência, o provedor oferece "algo mais" do que o viabilizado pela telefonia e algo que se insere como um meio diferenciado de realização de transmissão de mensagens. O provedor de acesso e o usuário iniciam a conexão mediante uma ligação física, em geral através de empresa de telefonia, e, sobre essa ligação física, superpõe-se uma ligação lógica, que viabiliza a transmissão da mensagem.[71]

Segundo o autor em tela, o serviço de provedor de acesso à Internet configura-se como um serviço de comunicação, tanto sob a ótica do tipo de atividade realizada pelo prestador como sob a ótica da utilidade obtida pelo usuário.[72]

Sob a ótica da prestação de serviço, o serviço de comunicação está ligado ao fornecimento de um meio para que alguém transmita mensagens. O provedor de acesso fornece um ambiente especial, uma segunda camada, que não se confunde com o ambiente que o serviço de telefonia proporciona (a primeira camada). Enquanto a telefonia constitui um meio físico, a Internet constitui um meio lógico superposto ao físico. Dessa forma, o serviço prestado pelo provedor viabiliza um ambiente específico de transmissão de mensagens com propriedades específicas para permitir a comunicação entre terceiros.[73]

Pelo prisma da utilidade obtida, o provedor de acesso permite que as pessoas se comuniquem, viabilizando um sistema de comunicação mais sofisticado, com flexibilidade de caminhos, flexibilidade das conexões, agilidade na obtenção de das informações, facilidade de transmissão, etc. Por consequência, pelo citado prisma, o provedor de acesso à Internet viabilizaria utilidades novas, consistentes numa comunicação cercada de características particulares.[74]

---

70 Ibid. p. 129-130.
71 Ibid. p. 130-131.
72 Ibid. p. 131.
73 Ibid. p. 131.
74 Ibid p. 132.

GRECO aduz que dois argumentos têm sido levantados para se defender que o serviço prestado pelos provedores de acesso à Internet não enquadraria como um serviço de comunicação.

O primeiro argumento é o de que a Lei Geral das Telecomunicações (Lei n.º 9.472/97)[75]teria definido o que seria serviço de telecomunicações e que o serviço de provedor de acesso à Internet não se subsumiria a tal definição. GRECO critica esse argumento, uma vez que, em que pese a Lei Geral das Telecomunicações conter a definição de telecomunicações, o que a Constituição Federal contempla, ao descrever a competência tributária estadual em seu artigo 155, inciso II[76], é o conceito de "comunicação", e não o de "tele"-comunicação. "Comunicação", no contexto da norma tributária, estaria se referindo a um conceito de fato, cuja amplitude é aferida concretamente, em função da atividade realizada e da utilidade fruída. Por sua vez, "telecomunicação", no contexto da Lei Geral de Telecomunicações, é um conceito jurídico. Tendo em vista que o conceito de "comunicação", no contexto da norma tributária, é um conceito de fato e que o conceito de "telecomunicações", na Lei Geral de Telecomunicações, é um conceito jurídico, os universos abrangidos seriam diferentes, havendo áreas de coincidência e áreas de não coincidência. Dessa forma, podem existir serviços de comunicação, para fins tributários, que não sejam de telecomunicação, para fins da Lei Geral. Por outro lado, podem existir serviços de telecomunicação, para fins da Lei Geral, que não configuram serviços de comunicação, para fins de incidência do ICMS.[77]

Na visão de Marco Aurélio GRECO, os provedores de acesso configuram-se como serviços de comunicação, para fins tributários, porém não se configuram como serviços de telecomunicação, para fins da Lei Geral de Telecomunicações.[78]

O segundo argumento que tem sido levantado para se defender que o serviço de provedor de acesso à Internet não configuraria um serviço de comunicação também se apoia

---

75 Art. 60 da Lei n.º 9.472/97: "Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação. § 1° Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.§2º Estação de telecomunicação é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicações, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis."

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

77 GRECO, Marco Aurélio. Op. cit. p. 133.

78 Loc. cit.

na Lei Geral das Telecomunicações. Por esse argumento, a citada lei, em seu artigo 61[79], definiria o conceito de serviço de valor adicionado, ao qual se subsumiria o serviço de provedor de acesso. Dessa forma, tal serviço não seria um serviço de telecomunicação, mas sim um serviço que acrescenta novas utilidades a um serviço de telecomunicação, o que, portanto, pressuporia a preexistência deste. GRECO contesta esse segundo argumento com os mesmos fundamentos pelo qual contesta o primeiro e acrescenta que, em que pese o acesso à Internet se dar por um *layer* lógico(camada lógica) que se apoia em um *layer* físico (camada física), sendo por isso "adicionado", isso não significa que ambos não possam pertencer ao gênero "serviço de comunicação". A Lei Geral de Telecomunicações vocaciona-se a regular a realidade de um setor da atividade econômica utilizando-se dos conceitos que entende pertinentes para bem disciplinar as atividades nesse campo. Porém, ela não é uma lei tributária e não pretende delinear a competência tributária. Para GRECO, "comunicação" não é um conceito de direito privado que tenha sido encampado pela Constituição e que, por força do artigo 110 do Código Tributário Nacional, deva ter seu conteúdo buscado no âmbito da legislação específica do setor.[80]

GRECO conclui que o provedor de acesso à Internet presta serviço de comunicação sujeito a ICMS, uma vez que o conceito de *comunicação*, utilizado pela Constituição Federal não é um conceito legal, que se extrai de uma determinada lei, mas sim um conceito de fato, que resulta da natureza do que é feito ou obtido.[81]

No que toca à prestação de serviços de radiodifusão, GRECO tem uma visão mais restritiva e, da mesma forma que autores como Hugo de Brito MACHADO e Humberto ÁVILA,alicerçando-se na distinção efetuada pelos incisos XI e XII do artigo 21 da Constituição Federal[82],considera que a prestação em tela não seria abarcada pela hipótese de incidência do ICMS. Confira-se:

> Esta distinção, embora não se possa dizer que esteja estreme de dúvidas, pode ser vislumbrada nos itens XI e XII do artigo 21 da CF/88, na medida em que o primeiro

---

79 Art. 61 da Lei 9.472/97 "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. § 2° É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações."

80 GRECO, Marco Aurélio. Op. cit. p. 133-134.

81 Ibid. p. 135.

82 art. 21 da Constituição Federal: "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;".

> deles trata dos serviços telefônicos, telegráficos e de transmissão de dados (a nosso ver típicos serviços de comunicação) enquanto o segundo contempla os serviços de radiodifusão sonora, de sons e imagens (nítidas atividades de difusão).
> A conclusão é que não estão abrangidas pelas normas de competência impositiva relativa ao ICMS as atividades de difusão, mas apenas os serviços de comunicação.[83]

E, a partir daí, GRECO conclui que "empresa de televisão não presta serviço de comunicação ao anunciante, mas sim o de divulgação ou veiculação de propaganda".

1.8 **Paulo de Barros Carvalho**

Paulo de Barros CARVALHO começa asseverando que a Constituição Federal é extremamente analítica, uma vez que relaciona as hipóteses nas quais as pessoas de direito público, por meio de seus respectivos poderes legislativos, estão habilitadas a instituir tributos. Aduz que o sistema constitucional brasileiro é rígido, visto que estipula, de modo minucioso, os elementos relevantes dos tributos não vinculados.[84]

CARVALHO ressalta que, nos termos do artigo 155, inciso II, da Constituição de 1988, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos 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 prestações se iniciem no exterior", de modo que, dentre as materialidades do ICMS, inclui-se a prestação de serviços de comunicação.[85]

O autor estabelece a premissa que, ao se interpretar textos jurídico-positivos, deve-se buscar o conteúdo significativo dos vocábulos no discurso mais apropriado em termos semânticos e pragmáticos. Reconhece que a palavra "comunicação", como quase todas as palavras, padece do problema da ambiguidade, mas que, cientificamente, "comunicação" deve ser entendida em conformidade com o ramo do conhecimento que estuda os signos - a Semiótica -, aduzindo que:

> Em síntese, o processo de comunicacional, seja ele de que espécie for, apresenta a seguinte esquematização: *emissor - canal - mensagem - código -receptor.*
> O significado de cada um desses elementos deve ser delimitado: (1) *emissor*: é a fonte da mensagem, aquele que comporta as informações a serem transmitidas; (2) *canal*: é o suporte físico necessário à transmissão da mensagem, sendo o meio pelo qual os sinais são transmitidos (é o ar para o caso da comunicação verbal, mas pode

---

83 GRECO, Marco Aurélio; ZONARI, Anna Paola. Materialidade do ICMS e Princípios Constitucionais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 2 ed. Belém: CEJUP/Centro de Extensão Universitária, 1993. p. 158.

84 CARVALHO, Paulo de Barros. Não-Incidência do ICMS na Atividade dos Provedores de Acesso à Internet. **Revista Dialética de Direito Tributário**,São Paulo, n. 73, p. 97-104, out. 2001. p. 97-98.

85 Ibid. p. 98.

> apresentar-se em formas diversas, como faixas de frequência de rádio, luzes, sistemas mecânicos ou eletrônicos etc.); (3) *mensagem:* é a informação transmitida; (4) *código ou repertório:* é o conjunto de signos e regras de combinações próprias de um sistema de sinais, conhecido e utilizado por um grupo de indivíduos ou, em outras palavras, é o quadro das regras de formação (morfologia) e de transformação (sintaxe) de signos; (5) *receptor:* a pessoa que recebe a mensagem, o destinatário da informação.
> É forçoso concluir que processo comunicativo, segundo teóricos das comunicações e linguistas, consiste na transmissão, de uma pessoa para outra, de informações codificadas. O esquema da comunicação supõe, portanto, a transmissão de u'a mensagem, por meio de um canal, entre um emissor e um receptor, que possuem em comum, ao menos parcialmente, o repertório necessário para a decodificação da mensagem.[86]

Paulo de Barros CARVALHO distingue *comunicação* de *prestação de serviços de comunicação* da seguinte maneira:

> Como afirmado, o vínculo comunicacional se instaura com o ciclo formado pela emissão, transmissão e recepção de mensagens, de modo intencionado ou não. Apresenta enorme amplitude, verificando-se sempre que houver dois ou mais sujeitos em contingência de interação. Toda vez portanto, que alguém difundir informação, ainda que não destinada a receptor determinado (porém determinável) e mesmo que de forma inconsciente, esse alguém estará realizando um processo de comunicação.
> Prestar serviço de comunicação, por seu turno, consiste na atividade de colocar à disposição do usuário os meios e modos necessários à transmissão e recepção de mensagens, diferindo nessa medida, da singela realização do fato comunicacional.
> (...)
> A prestação de serviço de comunicação só se verificará quando houver a junção simultânea dos elementos constitutivos da prestação de serviço, de um lado, e do processo comunicacional, do outro, de tal forma que a atividade exercida pelo prestador tenha por escopo realizar a comunicação entre o tomador do serviço e terceira pessoa, mediante o pagamento de um valor. Pode falar-se em prestação de serviço de comunicação quando o emissor da mensagem aparece como tomador do serviço, que, mediante pagamento de remuneração, contrata o prestado para que este exerça a função de canal, proporcionando os meios que tornem possível a transmissão de mensagens ao destinatário.
> Do que foi dito infere-se que a comunicação pode ocorrer de dois modos: (1) de forma pessoal, havendo transmissão de mensagem própria; e (2) com intermediação, em que há transmissão de mensagens de terceiros. Apenas na segunda hipótese incidirá o ICMS, pois como ninguém presta serviço a si mesmo, unicamente se o canal transmissor configurar pessoa diversa do emissor é que teremos a prestação de serviço comunicacional. Enquanto na comunicação a mensagem é recebida diretamente do emissor, na prestação de serviço de comunicação a mensagem, de propriedade do emissor, é transmitida por um indivíduo diverso (o prestador de serviços). Sintetizando: no processo comunicativo, quem efetua a transmissão de mensagem é o próprio emissor, na prestação de serviço de comunicação, o emissor contrata alguém (prestador do serviço) para que este transmita sua mensagem. [87]

Paulo de Barros CARVALHO conclui que, para haver a incidência de ICMS, exige-se que o laço comunicacional seja instalado mediante o fornecimento, pelo contratado (prestador de serviços), dos meios e modos necessários à transmissão e à recepção de mensagens entre

---

[86] Ibid. p. 100.
[87] Ibid. p. 101.

um emissor (contratante) e uma terceira pessoa (receptor), de modo que o contratado apresenta-se como um transmissor de informações. A hipótese de incidência do ICMS consistiria, então, "*no ato de intermediar a emissão e recepção de mensagens entre duas ou mais pessoas*".[88]

1.9 **Ricardo Lodi Ribeiro**

Para Ricardo Lodi RIBEIRO, a expressão prestação de serviços de comunicação pressupõe a transmissão onerosa de informações ou dados, a partir de uma relação comunicativa entre o emissor e o receptor. O prestador de serviços não participaria da relação comunicativa entre o emissor e receptor, mas facilitaria ou viabilizaria a transmissão de dados entre os sujeitos dessa relação.[89]

Fazendo menção a julgado do Superior Tribunal de Justiça[90], Ricardo Lodi RIBEIRO ressalta que o ICMS incide sobre a transmissão onerosa de televisão a cabo. Por outro lado, ressalta que o imposto em tela não incide sobre a produção de programas de televisão, porque tal produção não constituiria serviço de comunicação, mas sim serviço de qualquer natureza, uma vez que não haveria transmissão do programa para os receptores, mas, tão somente, a sua elaboração.[91] Ressalta que o ICMS tampouco incide sobre atividades preparatórias, intermediárias ou suplementares desenvolvidas como *meio* à prestação de serviços, como, por exemplo, a locação de aparelhos, a manutenção de torres de transmissão, a elaboração de *softwares* de gerenciamento e a habilitação de aparelhos de telefonia celular.[92]

Devido à amplitude da expressão constitucional - ressalta Lodi RIBEIRO -, qualquer meio de comunicação pode ser tributado pelo ICMS - a comunicação por radiodifusão, a telecomunicação sonora ou de imagens, a telefonia e, até mesmo, a comunicação postal.[93]

Realçando o teor do artigo 61 da Lei Geral de Telecomunicações (Lei n.º 9.472/1997)[94], Lodi RIBEIRO destaca que os prestadores de serviços de valor adicionado são

---

88 Ibid. p. 101-102.
89 RIBEIRO, Ricardo Lodi. Tributos. **Teoria Geral e Espécies**. 1. ed. Niterói: Impetus, 2013. p. 249.
90 AgRg no REsp n.º 1.064.569/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 09.03.2009.
91 RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit. p. 249.
92 Ibid. p. 250.
93 Loc. cit.
94 Art. 61 da Lei n.º 9.472/1997: "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. § 2° É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de

usuários dos serviços de telecomunicações, prestam serviços a outras pessoas e que, embora a própria definição legal de serviço de valor adicionado os associe ao tráfego de informações, nem sempre se faria presente uma relação comunicativa apta a ensejar a incidência de ICMS, de modo que, para se poder concluir pela incidência, ou não, do citado imposto, far-se-ia necessário o exame de cada serviço, especificamente. Por outro lado, o ICMS não seria afastado pelo simples fato de a atividade ser enquadrada como serviço de valor adicionado, pois isso teria o condão de, tão somente, impedir a inserção da referida atividade no regime das *telecomunicações*, conceito mais restrito do que o de *comunicação*.[95]

O referido autor enumera, como exemplos de serviços de valor adicionado que não sofrem a incidência de ICMS, os serviços de anúncios, de telegrama fonado e de auxílio à lista telefônica, uma vez que tais serviços não se traduziriam em serviços de comunicação.[96]

No que toca aos serviços prestados pelos provedores de Internet, RIBEIRO ressalta que a sua inserção entre os serviços de comunicação causou polêmica na doutrina, sendo a posição majoritária, defendida por Clélio CHIESA, Sacha Calmon Navarro COÊLHO, Paulo e Barros CARVALHO, José Eduardo Soares de MELO e Hugo de Brito MACHADO, a de que os serviços em tela não configurariam serviços de comunicação. Assevera que há, entretanto, autores como Marco Aurélio GRECO e Luciana ANGEIROS que sustentam que o acesso prestado pelos provedores de Internet efetivamente promoveria a comunicação, não se restringindo apenas a facilitar a atividade comunicativa entre duas partes. Ressalta que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça também se dividiu inicialmente, mas que foi pacificada pela Primeira Seção a posição pela não incidência.Para Ricardo Lodi RIBEIRO, sobre os provedores de acesso à Internet também não haveria incidência de ISS, por falta de previsão na Lista de Serviços.[97]

Ricardo Lodi RIBEIRO critica a posição doutrinária, capitaneada por Hugo de Brito MACHADO, que sustenta não estarem sujeitos ao ICMS os serviços de comunicação postais e de radiodifusão, pelo fato de a referência a eles constar, no artigo 21 da Constituição Federal, em inciso diverso do inciso no qual consta a referência aos serviços de telecomunicações. RIBEIRO assevera que tal tese não se sustenta, uma vez que a previsão de vários serviços de comunicação em incisos diversos do artigo 21, que trata da competência legislativa material, e não da competência tributária, não teria a faculdade de restringir o

---

valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações."

95 RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit. p. 250.

96 Loc. cit.

97 Ibid. p. 251.

conceito de tributação. Assevera, ainda, que no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1.467-56/DF, o Supremo Tribunal Federal rechaçara a referida tese.[98]

1.10 **Roque Antonio Carrazza**

Para Roque Antonio CARRAZZA, o ICMS não alcançaria a comunicação propriamente dita, mas a prestação onerosa de serviços de comunicação. A Constituição não teria autorizado os Estados-membros a tributarem, por meio de ICMS, a simples *comunicação*, mas sim as *prestações de serviços de comunicação*, de modo que, isoladamente considerado, o fato físico *comunicação* seria irrelevante para determinar a incidência do imposto em tela. CARRAZZA ressalta que a comunicação somente ganharia relevância jurídica, para fins de tributação por meio do ICMS, quando decorresse de um contrato oneroso de prestação desse serviço. Somente se poderia falar em tributação por meio do citado imposto quando os serviços de comunicação fossem prestados em caráter negocial.[99]

O fato imponível do ICMS apenas ocorreria quando, sob regime de direito privado - mas não trabalhista - um serviço de comunicação fosse efetivamente prestado. Isso se daria quando duas pessoas, valendo-se de meios elétricos, eletrônicos ou mecânicos, que lhes seriam postos à disposição por um terceiro, em caráter oneroso, passassem a interatuar, intercambiando informações.[100]

Prestar, a título oneroso, serviços de comunicação - segundo CARRAZZA - não seria simplesmente disponibilizar os meios materiais (*atividade-meio*) para que o serviço de comunicação (*atividade-fim*) ocorresse. Também não seria realizar atividades relacionadas com a prestação do serviço de comunicação, ainda que a potencializem (*v.g.*, trocar o aparelho telefônico). Somente haveria prestação onerosa de serviço de comunicação quando estivessem presentes um *emissor*, um *receptor* e uma *mensagem* que ambos (emissor e receptor) compreendessem. Seria necessário, ainda, que estivessem presentes a *determinação* do emissor e do receptor da mensagem, a *bilateralidade* da relação entre ambos e a *onerosidade* diretamente vinculada a essa relação interativa.[101]

O referido autor defende que os serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens não seriam considerados, pela Constituição Federal, como serviços de telecomunicação, por

---

98 Loc. cit.
99 CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 225-228.
100 Ibid. p. 228.
101 Ibid. p. 229-230.

força do disposto em seus artigos 21, incisos XI e XII "a"[102], 22, inciso IV[103] e 48, inciso XII[104]. Aduz que *radiodifusão* e *telecomunicações* seriam fenômenos distintos, que não poderiam ser equiparados, muito menos no que concerne à tributação - que, para ele, seria sempre presidida pelo *princípio da tipicidade fechada*, que proíbe o emprego da analogia e da discricionariedade. Por consequência, a Emenda Constitucional n.º 42/2003, que inseriu a alínea "d" ao inciso X do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal[105], teria sido meramente expletiva, uma vez que as empresas que prestam serviço de radiodifusão sonora e de sons e imagens nunca puderam ser compelida a, por esse fato, recolher ICMS-Comunicação. A Emenda Constitucional n.º 42/2003 teria se limitado, assim, a explicitar uma situação de não incidência tributária - teria veiculado, tão somente, um preceptivo meramente didático.[106]

Na opinião de Roque Antonio CARRAZZA, o que distinguiria *comunicação* de *radiodifusão* seria o fato de, nesta última, o receptor não ser determinado e de não interagir com o emissor por meio do mesmo canal comunicativo. Para ele, difundir seria propagar uma mensagem, enviando-a a um número indeterminado ou, pelo menos, indeterminável de pessoas. Na difusão não haveria interação entre o emissor e os receptores. Contrariamente, na comunicação que dá azo à tributação por meio de ICMS, o receptor da mensagem seria determinado e estaria apto a interagir com o emissor, bem como haveria uma remuneração diretamente relacionada com tal interação.[107]

O conceito de *comunicação* para fins de incidência do ICMS - aduz CARRAZZA - teria um núcleo central incontroverso, a "interação, propiciada onerosamente por terceiro, entre emissor e receptor determinados a propósito de uma mensagem, que ambos compreendem". Seria essa comunicação - e não a mera emissão de mensagens - que poderia ser alvo de tributação por meio do ICMS.[108]

---

[102] Art. 21 da Constituição Federal: "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;".

[103] Art. 22 da Constituição Federal: "Compete privativamente à União legislar sobre: (...) IV - águas, energia, informática, telecomunicações e radiodifusão;".

[104] Art. 48 da Constituição Federal: "Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre: (...)XII - telecomunicações e radiodifusão;".

[105] Art. 155, §2º, da Constituição Federal: "O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) X - não incidirá:"d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;".

[106] CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit. p. 230-232.

[107] Ibid. p. 213-232.

[108] Ibid. p. 235.

Segundo o autor em tela, a Lei Complementar n.º 87/96 (*Lei Kandir*) não teria definido o que seria *comunicação*. A referida lei complementar teria se limitado, tão somente, a indicar, em seus artigos 2º, inciso III,[109] e 12, inciso VII,[110] como se daria a comunicação - mediante "a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação". Para CARRAZA, "definir" seria delimitar, ou seja, dizer o que uma coisa é, e, portanto, a definição deveria ser mais clara que o definido e dela não poderia constar. Todavia, para ele, nada disso fizeram os artigos 2º, inciso III, e 12, inciso VII, da Lei Complementar n.º 87/96. Isso porque, nesses dispositivos legais, o definido constaria da pretensa definição - haveria *comunicação* quando se verificasse a geração, a emissão, a recepção, etc., "de comunicação de qualquer natureza".[111]

Para CARRAZZA, tudo convergiria, então, para o sentido de que, para os fins do disposto no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, somente se poderia falar em *comunicação* quando se estivesse diante de um esforço humano empreendido onerosamente em benefício de outrem, de modo a criar uma interação entre o emissor e o receptor da mensagem. A comunicação, para efeito de ICMS, exigiria, além da efetiva difusão da mensagem, a interação remunerada entre emissor e receptor, perfeitamente identificados.[112] Nesse contexto, CARRAZZA enumera diversos julgados que demonstram que o Superior Tribunal de Justiça vem decidindo, repetidamente, que o *fato imponível* do ICMS ocorre apenas quando efetivamente é prestado o serviço de comunicação, e não em momento anterior, quando tão somente são disponibilizados os meios para que as pessoas possam fruí-los, nem quando são realizadas atividades que aperfeiçoam ou potencializam a prestação onerosa de serviços de comunicação.[113] A simples existência de *comunicação* seria insuficiente para fazer nascer o ICMS.[114] A comunicação somente determinaria a incidência

---

[109] Art. 2° da Lei Complementar n.º 87/96: "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;".

[110] Art. 12 da Lei Complementar n.º 87/96: "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;".

[111] CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit. p. 235.

[112] Ibid. p. 235-236.

[113] REsp n.º 402.047-MG, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJU de 9.12.2003; REsp n.º 418.594-PR, rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU de 21.03.2005; REsp n.º 601.056-BA, rela. Min. Denise Arruda, DJU de 03.04.2006; REsp n.º 617.107-SP, rela Min. Eliana Calmon, DJU de 29.08.2005; REsp n.º 694.429-SP, rel. Min Castro Meira, DJU de 25.08.2006; e RMS n.º 11.368-MT, rel. Min. Francisco Falcão, DJU de 09.02.2005.

[114] CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit. p. 236.

do ICMS se fosse o *objeto* (o *fim*) do negócio jurídico firmado pelas partes, e não um mero meio para alcançá-lo.[115]

A *comunicação* em si mesma considerada seria neutra, já que poderia, ou não, fazer nascer tributos. E, mesmo quando os fizessem nascer, eles não tipificariam, necessariamente, o ICMS-Comunicação. Tal imposto somente surgiria quando, em decorrência de um negócio jurídico, houvesse *comunicação* no sentido de "transmissão de mensagem de uma pessoa a outra que a compreende". A comunicação envolveria, portanto, um *ato de conhecimento* e um *ato de consciência do outro.* Pressuporia a existência de um *emissor* (conhecedor e consciente do destinatário da mensagem) e de um *receptor* (certo, identificável e apto a figurar no polo oposto do processo comunicacional). CARRAZZA conclui que a *hipótese de incidência possível* do ICMS-Comunicação seria prestar a terceiros (um tomador e um receptor), em caráter negocial, um serviço de comunicação, tendente a produzir-lhes uma utilidade. O imposto em tela somente nasceria "quando, em razão de um contrato oneroso de prestação de serviços A (o prestador), valendo-se de meios próprios ou alheios, intermedeia a comunicação entre *B* e *C* (fruidores)". Ademais, não bastaria que o prestador, tão somente, fornecesse os meios necessários à comunicação, para que surgisse o dever de recolher ICMS; seria necessário, para tanto, que o prestador efetivamente executasse, de modo oneroso, serviços de comunicação. Do contrário, o ICMS-Comunicação, desarrazoadamente, incidiria sobre a empresa que se limitasse a fornecer, mediante paga, fios e a aparelhos aos que utilizam, por exemplo, os serviços de comunicação prestados pelas companhias telefônicas.[116]

CARRAZZA não nega que a prestação de serviços de comunicação dependeria, para efetivar-se, da existência de uma infraestrutura mecânica, eletrônica e técnica, como microfones, caixas de som, telefones, radiotransmissores, centrais, terminais e linhas de transmissão. Desse modo, a prestação de serviços de comunicação exigiria, preliminarmente,

---

[115] CARRAZZA ilustra seus argumentos com o seguinte exemplo: "Retornando à ideia central, a simples existência de *comunicação* é insuficiente para que o ICMS nasça. Tanto que um advogado contratado para prestar seus serviços típicos (*v.g.*, para fazer uma sustentação oral perante um Tribunal Superior), por sem dúvida, *comunicar-se*, mas não será tributado por meio do ICMS. Recolherá, sim, o ISS, já que estará prestando serviço de outra natureza - qual seja, o advocatício - embora não se negue que, para levá-lo a cabo, precisa necessariamente comunicar-se. É que o objeto do contrato que firmou com seu cliente (o tomador) não foi a prestação de um serviço de comunicação, mas a defesa, em juízo ou fora dele, de seus interesses. E isto não obstante o serviço advocatício exigir, para ser prestado, o fato físico *comunicação*. Observe-se que o próprio étimo da palavra "advogado" (de *advocatu*, "chamado para junto") revela que este profissional fala em nome de terceiro - o que, por óbvio, implica comunicação. No entanto, a comunicação assim realizada é o simples *meio* de alcançar-se o *fim* do contrato celebrado com o cliente - qual seja, a prestação de serviços advocatícios -, circunstância que nos reconduz à ideia de que o tributo devido, no caso, é mesmo o ISS. Com este singelo exemplo fica mais do que evidenciado que a comunicação somente determinará a incidência do ICMS se for o *objeto* (o *fim*) do negócio jurídico firmado pelas partes; não um mero meio de alcançá-lo." (Ibid. p. 236-237).

[116] Ibid. p. 238-239.

a colocação, ao alcance dos destinatários, dos meios e modos necessários à transmissão e recepção de mensagens. Depois, mediante a utilização destes meios materiais, duas pessoas passariam a intercambiar informações. Assim, a prestação de serviços de comunicação tributável por meio do ICMS demandaria, preliminarmente, a colocação, à disposição de seus destinatários, dos *meios* e *modos* necessários à transmissão e à recepção da mensagem. Entretanto, CARRAZZA ressalta que seria necessário que a comunicação se completasse, porque o que se tributa não seria a simples contratação do serviço. Para ele, o ICMS sobre serviços de comunicação somente incidiria depois da concretização da prestação do serviço. O serviço potencial de comunicação não permitiria a tributação por meio do ICMS - o que faria nascer o dever de recolher tributo seria a efetiva prestação do serviço de comunicação.[117]

Para CARRAZZA, não deveriam ser tributadas por meio do ICMS as atividades que simplesmente aperfeiçoassem ou potencializassem a prestação do serviço de comunicação, como, por exemplo, o gerenciamento e a manutenção de periféricos e sistemas, bem como a instalação e o aluguel de equipamentos, que configurariam episódios distintos da prestação onerosa de serviços de comunicação. Para ele, não haveria que se falar em "teoria da preponderância" quando fossem agregadas à prestação onerosa de serviços de comunicação prestações onerosas de serviços de natureza diversa. O ICMS deveria ter por base de cálculo apenas o *preço do serviço de comunicação efetivamente prestado*, o que acarretaria a necessidade de exclusão da base de cálculo dos valores estranhos a esse preço.[118]

O ICMS somente incidiria quando, em decorrência da execução de um contrato oneroso de prestação de serviços de comunicação, firmado entre um prestador e um tomador, este último passasse a trocar mensagens com um terceiro identificado. Por consequência, comunicação sem destinatário certo não configuraria comunicação para fins de tributação por meio do ICMS. Somente quando o destinatário assumisse o papel ativo, contratando a prestação do serviço de comunicação e dela fruindo, por meio do recebimento e do envio de mensagem a terceiro (que não o próprio prestador) é que o ICMS poderia incidir. O que se tributaria seria a *execução do serviço*, e não a sua simples estipulação. O ICMS apenas poderia incidir quando ocorresse a *prestação onerosa do serviço de comunicação.* E essa somente se daria, quando, estabelecida a *relação comunicativa*, houvesse *efetiva* transmissão de ideias, pensamentos e intenções entre duas pessoas diversas do prestador.[119]

---

[117] Ibid. p. 240-242.
[118] Ibid. p. 241.
[119] Ibid. p. 242-243.

O ICMS incidiria sobre a prestação de serviços de comunicação (*atividade-fim*), e não sobre os atos que a ela conduziriam (*atividades-meio*). A simples disponibilização, para os usuários, dos *meios materiais* necessários à comunicação ainda não tipificaria a prestação do serviço de comunicação - tipificaria, tão somente, simples etapa necessária à implementação da prestação em tela. Para CARRAZZA, na medida em que a Constituição autoriza que sejam tributadas as prestações de serviços de comunicação, não seria dado, nem ao legislador, nem muito menos ao intérprete ou ao aplicador, estender a incidência do ICMS às atividades que antecedem e viabilizem tais prestações. A série de atos que colocam os meios e os modos aptos à prestação dos serviços de comunicação à disposição dos usuários não deveria ser confundida com a própria prestação desses serviços, não tipificando fato imponível do ICMS. Por sua vez, as atividades-meio seriam levadas a efeito em benefício da própria pessoa que realizasse o serviço, tendo por escopo, tão somente, possibilitar a atividade-fim. O nascimento do tributo não ocorreria no momento em que fosse oferecido o serviço de comunicação, nem quando fosse celebrado o contrato de prestação onerosa, nem quando fossem disponibilizados ao tomador os meios mecânicos, eletrônicos e técnicos necessários à comunicação, mas sim quando praticados os *atos de execução*, ou seja, quando se desse a *efetiva prestação* do serviço, que, por sua vez, somente ocorreria quando pelo menos duas pessoas previamente identificadas - diversas da que prestasse o serviço - efetivamente trocassem mensagens.[120]

Para CARRAZZA, seria necessário que a mensagem fosse assimilada pelo receptor, que captando e compreendendo o sinal enviado pelo emissor, passasse a interatuar com este. Dessa forma, o receptor deveria ter a possibilidade de dialogar com o emissor. Se a mensagem não fosse captada, não haveria incidência do ICMS-Comunicação. Para que ocorresse tal incidência seria preciso que houvesse a prestação onerosa de serviço de comunicação, o que, por sua vez, exigiria que emissor e receptor fossem postos em contato por um terceiro que, por contraprestação econômica, fazendo uso de meios próprios ou alheios, permitisse que os citados emissor e receptor pudessem trocar mensagens, pudessem interatuar. Não seria o mero fato de uma pessoa comunicar-se com outra que traria a incidência do ICMS, mas sim o fato de alguém prestar ao emissor e ao receptor, remuneradamente, o serviço de comunicação. Por consequência, a comunicação realizada pelo próprio prestador (transmissão de mensagem própria) não sofreria incidência de ICMS, uma vez que estaria configurado autosserviço. A prestação de um serviço somente poderia ser efetuada em proveito de terceiros, nunca em proveito próprio. Ademais, no autosserviço não haveria base de cálculo, uma vez que não

[120] Ibid. p. 243-244.

haveria preço do serviço. E, não havendo preço, inexistiria dimensão econômica a ser considerada.[121]

Em síntese, a mera propagação de fatos ou situações a pessoas incertas ou não identificáveis não configuraria o fato imponível do ICMS-Comunicação. Prestar serviço de comunicações não seria simplesmente disponibilizar os meios materiais (atividades-meio) para que o serviço de comunicação (atividade-fim) pudesse ocorrer, como, por exemplo, realizar a habilitação de telefone celular. Também não seria realizar atividades *relacionadas* à prestação do serviço de comunicações, mas que meramente a potencializassem, como, por exemplo, trocar o aparelho telefônico. Prestar serviço de comunicação seria, na verdade, realizar mediante contraprestação econômica um serviço pessoal que possibilitasse a troca de informações entre um receptor e um emissor perfeitamente identificados.[122]

A mera divulgação de propaganda e publicidade, por meio de, por exemplo, *outdoors*, *banners*, painéis, alto-falantes, emissoras de rádio, emissoras de televisão ou Internet, não corresponderia a uma prestação de serviços de comunicação por três motivos. Primeiro, porque quem a realiza não colocaria à disposição de terceiros os meios e os modos para que se trocassem mensagem. Segundo, porque o destinatário não seria identificado. Terceiro, porque o destinatário não interagiria com o emissor.[123]

Também os *serviços de valor adicionado* (artigo 61 da Lei 9.472/1997[124]) não se confundiriam com os serviços de comunicação.[125]

Por sua vez, os serviços de manutenção de equipamentos de comunicação seriam tributáveis por meio de ISS, e não por meio de ICMS. Igualmente não haveria incidência de ICMS quando a empresa, mediante contraprestação econômica, fornecesse a terceiro os meios materiais necessários (antena, *softwares*, *hardwares*, etc.) para permitir a comunicação. A instalação, a manutenção e o gerenciamento de sistemas e de equipamentos, ainda que essenciais à prestação de serviços de comunicação, não a integrariam e, dessa forma, não seriam objetos de incidência do ICMS-Comunicação. Ademais, não deveriam sofrer incidência do ICMS atividades que apenas aperfeiçoassem ou potencializassem a prestação de

---

[121] Ibid. p. 244-247.
[122] Ibid. p. 245-246.
[123] Ibid. p. 246-247.
[124] Art. 61 da Lei n.º 9.472/97: "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."
[125] CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit. p. 247.
[125] CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit. p. 247.

serviços de comunicação, como, por exemplo, a locação de equipamentos necessários à prestação dos serviços de comunicação. A locação de coisas móveis, como, por exemplo, de antenas, de postes, de centrais telefônicas, de espaços em terrenos ou de espaços em satélites, não configuraria prestação de serviços de comunicação e estaria, portanto, fora da área de incidência do ICMS. Locações de equipamentos não se confundiriam com a prestação de serviços de comunicação. O valor do aluguel de coisa infungível tipificaria, tão somente, custo da cessão de direitos e, como tal, não poderia compor a base de cálculo do ICMS.[126]

O ICMS não incidiria sobre o autosserviço de comunicação, nem sobre o serviço de comunicação sem conotação econômica, nem, tampouco, sobre o serviço de comunicação que o empregado presta a seu empregador. Os serviços de comunicação sobre os quais incidiria o ICMS seriam os prestados *sob regime de direito privado*. Ademais, as prestações teriam que configurar utilidades, como execução de *obrigações de fazer*, e não como *obrigação de dar*. E esse *fazer* teria que ser *concreto* e *efetivo*, e não meramente potencial, uma vez que o serviço potencial não poderia ser objeto de incidência do ICMS.[127]

Para CARRAZZA, a prestação de serviços de TV por assinatura não seria tributável por meio de ICMS. Isso porque nessa espécie de serviço, tão somente se viabilizaria, ao assinante, o acesso a uma programação preparada pela empresa que envia os sinais codificados. Tal assinante não se comunicaria nem com a empresa, nem com terceiros - apenas assistiria à programação. Nas atividades típicas de TV por assinatura não haveria nem transmissão, nem recebimento de mensagens por parte do usuário, ou seja, não haveria nenhuma prestação de serviços de comunicação e, por consequência, a atividade não poderia ser alcançada pelo ICMS. O serviço de TV por assinatura seria executado por meio de licenciamento e de distribuição de sinais codificados da programação da titularidade da prestadora do serviço, que seria recebida por seus assinantes contra o pagamento de mensalidades. O serviço limitar-se-ia à transmissão de sinais, que seriam captados e decodificados por aparelhos instalados nos domicílios dos assinantes. Dessa forma, as empresas de TV por assinatura não prestariam nenhum serviço de comunicação - apenas transmitiriam ao assinante os sinais de que seriam detentoras. Para CARRAZZA, tal atividade, em tese, seria tributável tão somente por meio de um imposto sobre cessão de direitos, ainda não instituído, e não por ICMS, nem por ISS.[128]

---

[126] Ibid. p. 248-253.
[127] Ibid. p. 254-255.
[128] Ibid. p. 299-300.

1.11 **Sacha Calmon Navarro Coêlho**

Sacha Calmon Navarro CÔELHO, a partir do disposto no artigos 155, inciso II, e 21, inciso XI, da Constituição Federal[129] e nos artigos 60 e 61 da Lei Geral das Telecomunicações (Lei n.º 9.472/97), bem como da diferenciação entre a comunicação *lata* e o serviço de comunicação, tece as seguintes considerações:

- comunicação é diálogo;

- a comunicação em si é irrelevante tributariamente falando;

- tributáveis são os serviços que propiciam a comunicação;

- para haver serviço de comunicação, é preciso existir um terceiro, cujo interesse único seja prestar o serviço que possibilite a comunicação;

- a prestação de serviços de comunicação deve ser onerosa e se dar por meio de contrato, escrito ou verbal, havendo, portanto, negócio jurídico subjacente; e

- a comunicação deve implicar diálogo, essência do processo comunicativo.[130]

Fazendo referência à dicotomia entre os incisos XI e XII do artigo 21[131], que se repete entre os incisos IV e V do artigo 22[132] e, também, no inciso XII do artigo 48[133], todos da Constituição Federal, Sacha Calmon defende que telecomunicação seria fenômeno fático diverso do fenômeno da difusão de informação, seja sonora, seja visual[134], chegando à conclusão de que se devem distinguir "serviços de comunicação e serviços de difusão de imagens e sons, sob pena de perda da tipicidade cerrada que a Constituição requer para a edificação dos fatos jurígenos-tributários".[135]

---

[129] Art. 21. da Constituição Federal: "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;".

[130] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na Internet**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais / Centro de Estudos de Extensão Universitária, 2001. p. 105-106.

[131] Art. 21 da Constituição Federal "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;"

[132] Artigo 22 da Constituição Federal: "Compete privativamente à União legislar sobre: (...) IV - águas, energia, informática, telecomunicações e radiodifusão; V - serviço postal;"

[133] Art. 48 da Constituição Federal: "Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre: (...)XII - telecomunicações e radiodifusão;".

[134] Ibid. p. 106- 107.

[135] Ibid. p. 111.

2 **JURISPRUDÊNCIA**

2.1 **Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça**

No que concerne ao serviço prestado por provedores de acesso à Internet, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento dos Embargos de Divergência n.º 456.650[136], decidiu pela não incidência de ICMS.

No voto-vencedor do referido julgado, o Ministro Franciulli Netto, relator para o acórdão, partindo da premissa de que o serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet não necessita de autorização, permissão ou concessão da União, obrigatórias para os serviços de telecomunicações nos termos do artigo 21, inciso XI, da Constituição Federal, concluiu que o referido serviço não se caracteriza como serviço de telecomunicações.

O Ministro Franciulli Netto salientou que o provedor de acesso à Internet não oferece prestações onerosas de serviços de comunicação, uma vez que não fornece as condições e os meios para que a comunicação ocorra, constituindo-se num simples usuário dos serviços prestados pelas empresas de telecomunicações. Ressaltou que o provedor de acesso à Internet atua como intermediário entre o usuário final e a Internet, utilizando uma infraestrutura de telecomunicações preexistente e acrescentando ao usuário novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações e, por conseguinte, caracteriza-se, à luz do disposto no artigo 61 da Lei Geral de Telecomunicações, como um serviço de valor adicionado. Salientou 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. Por fim, concluiu que, como a prestação de serviços de conexão à Internet não cuida de prestação onerosa de serviços de comunicação, mas sim de serviços de valor adicionado, deveria ser afastada a aplicação do ICMS pela inexistência na espécie de fato imponível, em face dos princípios da legalidade e da tipicidade fechada, inerentes ao Direito Tributário.

Em 2007, para consolidar tal entendimento, o Superior Tribunal de Justiça publicou o enunciado n.º 334 de sua súmula de jurisprudência dominante, dispondo que "O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à internet".

---

[136] DJ 20/03/2006, p. 181.

Também no que concerne à prestação de serviços de habilitação de telefones celulares, o Superior Tribunal de Justiça entende que não há incidência de ICMS. De fato, em 2004, no julgamento do Recurso em Mandado de Segurança n.º 11.368[137], de relatoria do Ministro Francisco Falcão, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça afastou a incidência do ICMS sobre a referida prestação, ao fundamento de que não ocorreria qualquer serviço efetivo de telecomunicação, uma vez que a operação consistiria em mera disponibilização do serviço. Segundo o acórdão, o ICMS incidiria, tão somente, sobre a atividade final, que consistiria no serviço de telecomunicação propriamente dito, e não sobre atividades meramente intermediárias. No acórdão é fundamentado que o Convênio ICMS n.º 69/98, ao determinar a incidência do ICMS sobre a habilitação, teria empreendido verdadeira analogia extensiva, em violação ao parágrafo 1º do artigo 108 do Código Tributário Nacional.

Nessa linha, em 2008 o Superior Tribunal de Justiça publicou o enunciado n.º 350, com o seguinte teor: "O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular".

O Superior Tribunal de Justiça também decidiu que o ICMS não incide sobre atividades acessórias ou preparatórias ao serviço de televisão a cabo[138]; sobre serviços conexos ao de telefonia móvel, como troca de titularidade de aparelho celular, conta detalhada, troca de aparelho, troca de número, mudança de endereço de cobrança de conta telefônica, troca de área de registro, troca de plano de serviço, bloqueio DDD e DDI e religação[139]; sobre a locação de aparelhos celulares[140]; sobre a locação de aparelhos, a manutenção das estações rádio-base, das torres de transmissão e dos *softwares* de gerenciamento[141];sobre a taxa de adesão de televisão a cabo[142]; sobre serviços de serviços de adesão, de habilitação, de instalação de ponto extra, de mudança de seleção de canais, de instalação de equipamento e de assistência técnica de televisão a cabo[143]; sobre serviços de

[137] DJ 09.02.2005, p. 182.
[138] AgRg no Ag n.º 1.108.510/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJ 01.07.2009.
[139] REsp n.º 1.176.753/RJ, Primeira Seção, Relator para o acórdão Min. Mauro Campbell Marques, DJe 19.12.2012.
[140] REsp n.º 945.037/AM, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 03.08.2009; REsp n.º 816.512/PI, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 01.02.2010.
[141] REsp n.º 760.230/MG, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 01.07.2009.
[142] REsp n.º 418.594/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 21.03.2005 p. 218; AgRg no REsp n.º 867.820/MG, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 04.08.2009.
[143] REsp n.º 710.774/MG, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 06.03.2006 p. 332.

instalação de linha telefônica fixa[144]; nem sobre a produção de programas de televisão a cabo[145].

Por outro lado, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o incide ICMS sobre a prestação de serviços de televisão a cabo[146], bem como sobre a prestação de serviços de televisão via satélite[147].

Dada a heterogeneidade na fundamentação dos acórdãos, não é possível inferir-se uma precisa definição da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação a partir da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. De modo geral, o Superior Tribunal de Justiça não aceita, como exposto acima, a incidência de ICMS sobre prestações de serviços referentes a etapas meramente preparatórias ou acessórias do serviço de comunicação. Em alguns julgados, o referido tribunal adere expressamente ao modelo proposto por Roque Antonio CARRAZZA para definir o conteúdo e o alcance do ICMS-Comunicação, como no caso do julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º 456.650/PR[148] (que será discutido mais à frente, na Seção 5.5.3).Entretanto, de forma oposta, em outros julgados, o Superior Tribunal de Justiça adota premissas que se contrapõem ao modelo de CARRAZZA, como, por exemplo, nos julgados que concluíram pela incidência do ICMS sobre prestação de serviços de televisão a cabo[149], julgados estes que se fulcram na literalidade do artigo 2º, inciso III, da *Lei Kandir*, como se depreende do teor do acórdão proferido no Recurso Especial n.º 1.132.695[150], no qual é fundamentado que incide ICMS sobre a prestação do serviço em tela,"tendo em vista a interpretação literal do art. 2º da LC 87/96".

---

[144] REsp n.º 601.056/BA, Primeira Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJ 03.04.2006 p. 230; REsp n.º 796.177/MG, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 08.02.2008 p. 642; AgRg no REsp n.º 598.584/RR, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 12.09.2008.

[145] REsp n.º 726.103/MG, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 08.08.2007 p. 365; REsp n.º 763.431/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 04.10.2007 p. 178; REsp n.º 799.927/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJe 30.04.2008; REsp n.º 857.364/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJe 28.04.2008, REsp 761.989/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJe 12.05.2008; AgRg no REsp n.º 800.033/MG, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 09.03.2009; AgRg no REsp n.º 788.583/MG, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 12.06.2009.

[146] AgRg no REsp n.º 1.064.596/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 09.03.2009; REsp n.º 1.132.695/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 10.03.2010; AgRg no Ag n.º 1.304.822/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 17.11.2010.

[147] REsp n.º 677.108/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 01/12/2008.

[148] EREsp n.º 456.650/PR, Primeira Seção, Rel. para o acórdão Min Franciulli Netto, DJ 20.03.2006, p. 181.

[149] Relembrando que Roque Antonio CARRAZZA defende que, na prestação de serviços de televisão por assinatura, o assinante não se comunicaria nem com a empresa, nem com terceiros, mas tão somente assistiria à programação, não havendo nem transmissão, nem recebimento de mensagens por parte do usuário, não havendo, assim, nenhuma prestação de serviços de comunicação e, por consequência, não podendo ocorrer a incidência de ICMS. (CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit. p.299-300).

[150] REsp n.º 1.132.695/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 10.03.2010.

2.2 **Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**

Como exposto anteriormente, autores como Roque Antonio CARRAZZA, Hugo de Brito MACHADO e Humberto Bergmann ÁVILA defendem que o ICMS não incide sobre a prestação de serviços de radiodifusão. Entretanto, em oposição ao entendimento dos citados autores, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento de três ações diretas de inconstitucionalidade, entendeu que o conceito de prestação de serviços de comunicação abrangeria as prestações referentes à radiodifusão sonora e de sons e imagens.[151]

A primeira ação, a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 773, tinha por objeto o artigo 193, inciso VI, "d", da Constituição do Estado do Rio de Janeiro e o artigo 40, inciso XIV, da Lei estadual n.º 1.423/89, que estendiam aos veículos de radiodifusão a imunidade tributária prevista pela Constituição Federal para livros, jornais, periódicos e para o papel destinado à sua impressão. Ao apreciar a referida ação, o Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, deferiu medida cautelar para suspender a extensão da imunidade aos veículos de radiodifusão.[152] Confira-se trecho do voto do Ministro Paulo Brossard:

> Tenho presente que a regra da igualdade deve abranger, também, a matéria tributária, não só a lei deve ser igual para todos, mas também o tributo. A participação de todos no convívio social, importa na igual participação no custeio dos serviços públicos. A regra da igualdade é o princípio central. Lembro, a propósito, famoso sermão do Padre Antônio Vieira, pregado na Igreja das Chagas, em 1642, em vésperas da reunião das Cortes Gerais; é o Sermão de Santo Antônio; nele disse o grande orador: "não há tributo mais pesado do que a morte, e contudo todos o pagam, e ninguém se queixa, porque é tributo de todos; e como não há privilegiados, não há queixosos." E noutra passagem "reparte-se por todos o peso, para que fique leve a todos. Se se repartir o peso com igualdade de justiça, todos o levarão com igualdade de ânimo".
>
> Observo, do outro lado, Senhor Presidente, que não há relação entre livro, jornal, televisão e rádio; são atividades inteiramente diferentes. A finalidade da norma constitucional que estabelecera a imunidade em relação ao livro e jornal é conhecida. Agora, o rádio e a televisão não são atividades industriais comuns, como é o jornal, como é a editora. São atividades públicas que dependem de concessão; são atividades públicas que, é preciso igualmente reconhecer, se transformaram em veículo de exploração mercantil desenfreada. Não quer dizer que não haja magníficos espaços destinados ao aperfeiçoamento cultural. É claro que existem, Mas, em compensação, existem outros destinados à degeneração moral. De modo que são atividades que não podem ser comparadas. Mas, o fato é que, em se tratando de rádio e televisão, o problema atinge proporções indefinidamente maiores.
>
> (...)
>
> Por fim, Senhor Presidente, não tenho dúvida de que o Poder só pode isentar aquilo que pode cobrar. Com sobradas razões, ele só poderá tornar imune aquilo que é seu, Dir-se-á que no caso dos impostos estaduais o Estado está abrindo mão do que é seu; certo; mas também é verdade que há tributos nos quais participam os Municípios, como já observado, e neste caso tenho as maiores dúvidas se o poder Estadual

---

[151] ADI-MC n.º 773/RJ, Tribunal Pleno, Rel. Min. Néri da Silveira, DJ 30.04.1993, p. 7.564; ADI-MC n.º 930/MA, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 31.10.1997, p. 55.540; e ADI-MC 1.467/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches,DJ 11.04.2003, p.26.

[152] Medida Cautelar na ADI n.º 773/RJ, Tribunal Pleno, Rel. Min. Néri da Silveira, DJ 30.04.1993, p. 7.564.

> poderia tornar imune, e, portanto, privar-se daquilo que é seu, mas privar também os Municípios daquilo que aos Municípios pertenceria.

Depreende-se da decisão do Supremo Tribunal Federal que negou a extensão da imunidade tributária prevista pela Constituição Federal para livros, jornais e periódicos à prestação de radiodifusão sonora e de sons e imagens, que aquele tribunal considera que o ICMS incide sobre a prestação em tela.

A segunda ação, a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 930, tinha por objeto a Lei n.º 244/93 do Estado do Maranhão, que dispunha o seguinte:

> Art. 1º - Não estão sujeitos ao pagamento do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços-ICMS os serviços prestados no Estado do Maranhão nas modalidades de transmissão, retransmissão, geração de som e imagem através de serviços de rádio e televisão.
> Parágrafo único – Para que a emissora de rádio possa usufruir do benefício do **caput** deste artigo, torna-se necessário possuir, em sua programação diária, o mínimo de 25% (vinte e cinco por cento) de manifestações culturais genuinamente maranhenses em suas mais variadas formas de expressão.
> Art. 2º - A não incidência de que trata o artigo anterior vigorará até que a Lei Complementar da União, de que trata a alínea "a", incido XII do art. 155 da Constituição Federal venha a definir quem deve ser considerado contribuinte do imposto sobre a prestação de serviços de comunicação, quando então poderá ser objeto de nova deliberação.

Na ação, a lei era impugnada ao argumento de que ela seria incompatível com os artigos 150, inciso II, 151, inciso III e 155, parágrafo 2º, inciso XII, "g" da Constituição Federal. O Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, deferiu medida liminar para suspender, até o julgamento final da ação, a eficácia dos supracitados artigos.[153] No acórdão é ressaltado que o novo ordenamento constitucional buscou recompor as relações político-jurídicas entre os entes federativos "prestigiando-se, em sua máxima extensão, todas as potencialidades inerentes à competência tributária deferida às pessoas estatais".[154]

Infere-se da decisão do Supremo Tribunal Federal, que considerou inválida a isenção de ICMS concedida pela lei estadual maranhense sem autorização em convênio interestadual, que aquele tribunal entende que o ICMS incide sobre as prestações onerosas de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens.

---

[153] Medida Cautelar na ADI n.º 930/MA, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 31.10.1997, p. 55540.

[154] Posteriormente, o Supremo Tribunal Federal julgou prejudicada a ADI n.º 970: "Ação direta de inconstitucionalidade: prejuízo, quando cessada a vigência da lei questionada. A lei local impugnada exonerou do ICMS os serviços de rádio e televisão prestados no Estado até que a respeito dispusesse a lei complementar prevista no art. 155, § 2º, XII, CF: logo, a superveniência desta (LC 87/96) implicou o termo de vigência do ato normativo estadual, o que, a exemplo do que assentou a jurisprudência para a hipótese de revogação da norma questionada, prejudica a ação direta de inconstitucionalidade que a tenha por objeto." (Questão de Ordem na ADI 930/MA, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 23.08.2002, p. 69).

Por fim, a Lei Orgânica do Distrito Federal previa, em seu artigo 132, I, "b", que competia ao Distrito Federal instituir impostos sobre "operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, de que trata o art. 21, XI, da Constituição Federal, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior". O referido diploma legal, ao admitir a incidência do ICMS apenas sobre os serviços de comunicação referidos no inciso XI do artigo 21 da Constituição Federal, vedara, de forma transversa, sua incidência sobre os serviços mencionados no inciso XII, "a", do mesmo artigo, ou seja, sobre "os serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens". Foi então questionada no Supremo Tribunal Federal a constitucionalidade deste dispositivo, por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1.467, uma vez que ele concedia um benefício fiscal sem a observância de convênio, convênio este que seria necessário por determinação expressa da Lei Complementar n.º 24/75. Por unanimidade, o Pleno do Supremo Tribunal Federal julgou procedente a ação. No acórdão, de lavra do Min. Sydney Sanches, foi reproduzido e ratificado o teor da decisão proferida em sede de medida cautelar:

> Sendo assim, aludindo o art. 132, inc. I, "b", da LODF, apenas aos serviços de comunicação mencionados no inciso XI do art. 21 da C.F., naturalmente exclui "os serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens", a que se refere a alínea "a" do inciso XII do mesmo artigo da C.F., em sua redação atual.
> Vale dizer, por força do art. 132,I, "b" de sua Lei Orgânica, o Distrito Federal poderá instituir ICMS sobre "serviços de telecomunicações", mas não sobre "os serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens".
> Podia a LODF restringir o fato gerador do ICMS, no que concerne a serviços de comunicação?
> A mim me parece, a um primeiro exame, que não.
> É que a Constituição Federal atribui a competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituírem ICMS sobre serviços de comunicação, sem qualquer exceção (art. 155, inciso II).
> (...)
> Ora, o que fez o art. 132, I, "b" da Lei Orgânica do Distrito Federal, ao admitir a incidência de ICMS apenas sobre os serviços de comunicação, referidos no inciso XI do art. 21 da C.F., foi excluir sua incidência sobre os mencionados no inciso XII, "a" do mesmo artigo.
> Vale dizer, vedou a incidência do ICMS sobre os serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens, referidos na alínea "a" do inciso XII.
> Com isso, estabeleceu no Distrito Federal, tratamento diferenciado dessa questão, em face do que pode ocorrer nas demais unidades da Federação e do disposto no art. 155, inc. II da CF, pelos quais o ICMS pode incidir sobre todo e qualquer serviço de comunicação."[155]

É de relevo assinalar que o supracitado acórdão rechaça a tese de que a Constituição Federal teria feito uma distinção entre *serviços de radiodifusão* e *serviços de telecomunicações* nos incisos XI e XII, "a" de seu artigo 21 - incisos expressamente mencionados no acórdão -, de modo que a expressão *prestação de serviços de comunicação*,

[155] Medida Cautelar na ADI n.º 1.467/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ 11.04.2003, p.26.

por ela utilizada para atribuir competência tributária aos Estados e ao Distrito Federal, não abrangeria a prestação de *serviços de radiodifusão*. Conforme o acórdão, "a Constituição Federal atribui a competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituírem ICMS sobre serviços de comunicação, sem qualquer exceção (art. 155, inciso II)".

Como se vê, nas três ações diretas de inconstitucionalidade em que o Supremo Tribunal Federal abordou a questão de os serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens enquadrarem-se, ou não, no conceito de prestação de serviços de comunicação – ADI n.º 773/RJ, ADI n.º 930/MA e ADI n.º 1.467/DF - o referido Tribunal, ainda que em sede de decisões liminares nas duas primeiras ações, decidiu pelo enquadramento.

É de ressaltar que, posteriormente ao ajuizamento das supracitadas ações, a Emenda Constitucional n.º 42, de 19 de dezembro de 2003, incluiu a alínea "d" no artigo 155, §2º, inciso X, da Constituição, estabelecendo uma não incidência constitucionalmente qualificada para as "prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita".Entretanto, o raciocínio desenvolvido nos acórdãos das ações diretas de inconstitucionalidade não foi maculado pela supracitada Emenda.

Por outro giro, no controle difuso de constitucionalidade, em diversas ocasiões nas quais a questão do alcance e da abrangência do ICMS-Comunicação foi levada ao Supremo Tribunal Federal, este se recusou a apreciá-la, ao fundamento de que a controvérsia teria sido decidida com base na legislação infraconstitucional e de que, por consequência, haveria impossibilidade de analisá-la na via extraordinária, uma vez que se trataria de ofensa constitucional indireta. Foram os casos de recursos que tratavam da incidência sobre a habilitação de telefone celular[156], sobre os serviços prestados pelos provedores de Internet[157], sobre os serviços prestados por meio da Internet[158], sobre as atividades-meio e os serviços complementares ao de telecomunicação, como bloqueio de chamadas, identificador de chamadas, chamada em espera, mudança de número, agenda, despertador e transferência de titularidade[159], sobre a prestação de serviços por televisão a cabo[160], sobre o serviço de

[156] Ag. Reg. no RE n.º 593.261/RO, Primeira Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe 07.08.2009; AgR no RE n.º 464.944/ RO, Primeira Turma. Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 04.08.2011; e Ag. Reg. no RE n.º 540.485 Segunda Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 03.06.011.

[157] Ag Reg. no RE n.º 596.805/DF, Segunda Turma, Rel. Min. Eros Grau, DJe 20.11.2009; AgR no RE n.º 602.805/MG, Segunda Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 02.05.2012; e Ag Reg. no AI n.º 698.893/SC, Primeira Turma, Rel. Min. Rosa Weber, DJe 20.06.2013.

[158] Ag. Reg. no RE n.º 573.404/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe25.06.2010.

[159] Ag. Reg. no AI n.º 800.341/SE, Primeira Turma. Rel. Min. Carmen Lúcia, DJe 23.03.2011.

[160] Ag. Reg. no AI n.º 802.223/PR, Primeira Turma. Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 13.12.2012.

instalação de linhas de telefonia fixa, antes da celebração do Convênio n.º 69/1998[161], bem como sobre a atividade de provimento de capacidade de satélite[162].

Em processos relativos à análise da incidência de ICMS sobre a prestação de serviços de acesso à Internet, o Supremo Tribunal Federal considerou que, além de a matéria ser de índole eminentemente infraconstitucional, haveria ausência de repercussão geral uma vez que não havendo, em rigor, questão constitucional a ser apreciada, faltaria ao caso "elemento de configuração da própria repercussão geral".[163] Também considerou que haveria ausência de repercussão geral em um processo envolvendo a análise da possibilidade de cobrança do ICMS sobre serviço de habilitação de telefone celular, ao fundamento de que se trataria de divergência solucionável pela aplicação da legislação federal.[164]

Em que pese as sucessivas recusas do Supremo Tribunal Federal em analisar o alcance e a abrangência do ICMS-Comunicação sobre espécies determinadas de prestações de serviços, em um processo específico houve a admissão do recurso – o Recurso Extraordinário n.º 572.020/DF, que tinha por objeto a questão da possibilidade, ou não, de incidência de ICMS sobre a prestação de serviços de habilitação de telefones celulares. O julgamento do referido recurso finalizou-se em 06 de fevereiro de 2014, e o Supremo Tribunal Federal, por sete votos a dois, decidiu que a habilitação de aparelhos para o uso do serviço de telefonia móvel celular não estaria sujeita à incidência do ICMS. O relator, ministro Marco Aurélio, havia votado pela possibilidade de incidência do ICMS sobre a habilitação de telefones celulares, ao fundamento de que a referida habilitação seria serviço indispensável para o estabelecimento da comunicação, sendo, até mesmo, cobrado pelas empresas de telefonia aos usuários, o que justificaria a incidência do ICMS. O ministro Luiz Fux abriu divergência, sustentando que o ICMS não deveria incidir sobre o serviço de habilitação, por tal serviço configurar mera atividade-meio, preparatória para a consumação do ato de comunicação, sendo certo que o ICMS deveria incidir tão somente sobre a atividade final. O ministro Dias Toffoli acompanhou Luiz Fux, asseverando que a habilitação não se confundiria com o serviço de comunicação propriamente dito, caracterizando-se como atividade-meio, preparatória para a consumação do ato de comunicação. Acompanharam a divergência os ministros Luís Roberto Barroso, Rosa Weber, Cármen Lúcia, Gilmar Mendes e Joaquim

---

[161] Ag. Reg. no AI n.º 726.440/BA, Primeira Turma, Rel. Min. Roda Weber, DJe 26.02.2013.
[162] Ag. Reg. no RE com Agravo n.º 738.067/DF, Primeira Turma, Rel. Min. Rosa Weber, DJe 24.09.2013.
[163] RE n.º 583.327 RG/MG (Repercussão Geral no Recurso Extraordinário), Rel. Min. Ayres Britto, DJe 30.04.2010 e AgR no RE n.º 601.706/MG. Primeira Turma Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 15.08.2012.
[164] RE n.º 592.887 RG/AC (Repercussão Geral no Recurso Extraordinário), Rel. Min. Ellen Gracie, DJe 23.11.2010.

Barbosa. O ministro Ricardo Lewandowski acompanhou o voto de Marco Aurélio, defendendo que a habilitação faria parte do pacote de prestação do serviço de telefonia móvel.[165]

Do que foi exposto, pode concluir-se que o Supremo Tribunal Federal rechaça a tese de autores como Roque Antonio CARRAZZA, Hugo de Brito MACHADO e Humberto Bergmann ÁVILA de que a distinção feita pela Constituição entre *telecomunicação* e *radiodifusão* afetaria a definição do conteúdo e do alcance da hipótese de incidência do Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação (ICMS-Comunicação). Entretanto, dada a resistência daquele tribunal à apreciação de recursos que versem sobre a incidência do imposto em tela, quer ao fundamento de que a controvérsia teria sido decidida com base na legislação infraconstitucional e de que, por consequência, haveria impossibilidade de analisá-la na via extraordinária, quer ao fundamento de que haveria ausência de repercussão geral, não é possível induzir-se uma definição da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação a partir da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

[165] RE n.º 572.020/DF, Pleno, Rel. para o acórdão Min. Luiz Fux, DJe 13.10.2014.

3 **MODELO TEÓRICO PARA DILUCIDAR O CONTEÚDO E O ALCANCE DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS-COMUNICAÇÃO**

3.1 **A busca de um modelo para dilucidar o conteúdo e o alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação**

Do exposto até o momento, depreende-se que a doutrina, de modo geral, tem uma visão bastante restritiva em relação ao conteúdo e ao alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, elencando uma série de condicionamentos e ressalvas para que se concretize a hipótese de incidência em tela, como a necessidade da presença de três pessoas distintas (um prestador de serviços, um emissor da mensagem e um receptor) e a bilateralidade da relação comunicativa (ou seja, a possibilidade de interação entre o emissor e o receptor da mensagem). Por influência dessa doutrina, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é também bastante restritiva quanto ao conteúdo e ao alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação. Contrariamente, o Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, prolatou decisões que dão à hipótese de incidência em tela um espectro mais amplo; entretanto tal tribunal vem se recusando a enfrentar recursos que versem sobre o alcance da referida hipótese de incidência em sede de controle difuso de constitucionalidade.

Analisando esse estado de coisas, Fernando Batlouni MENDRONI, de maneira bastante incisiva, assevera:

> O conceito de "comunicação"é abstrato e também é vago, o que certamente deve exigir raciocínio e reflexão acurada sobre o conceito de "prestação de serviço de comunicação", mas **a miopia deliberada e instituída não pode ser confundida com a demonstração de visão correta e apropriada**.[166]

Com o intuito de quebrantar tal "miopia deliberada e instituída", construir-se-á um modelo teórico para dilucidar o conteúdo e o alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, a partir de uma perspectiva de que inexiste um fechamento semântico absoluto das normas tributárias, de que a interpretação de tais normas deve levar em conta o princípio da capacidade contributiva e de que a lei complementar tem um papel importante na definição da hipótese de incidência dos impostos, não podendo ser desconsidera pelo hermeneuta.

Para tanto, serão seguidos os seguintes passos:

- Inicialmente, será realizada uma crítica à visão de que se deve transplantar o sistema tributário para o nível constitucional e exauri-lo nesse patamar. Tal crítica alicerçar-se-á na

[166] MENDRONI, Fernando Batlouni. O ICMS sobre serviços de comunicação - Enfoque lógico-jurídico. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, n.50, p. 9-39, maio/jun. 2003. p. 19. Grifo nosso.

constatação de que as normas constitucionais situam-se no vértice do ordenamento jurídico e de que elas não possuem um fechamento semântico absoluto, havendo a possibilidade de tais normas serem densificadas por normas inferiores. Será reconhecido, em homenagem à segurança jurídica, que as normas constitucionais que atribuem competências tributárias possuem um fechamento semântico relativamente maior do que normas constitucionais de outras naturezas. Entretanto, será defendido que mesmo tais normas não possuem um fechamento semântico absoluto (Seção 3.2).

- A seguir, será, exposta a contradição na argumentação dos autores que defendem que a Constituição, ao conferir competências tributárias, demarcaria exaustivamente todos os contornos de tais competências. Tal crítica fulcra-se no fato de os referidos autores, contrariando a premissa por eles adotada de que não se deve buscar nas normas infraconstitucionais diretrizes para a criação *in abstracto* de tributos, fazem uso de conceitos do Código Civil, introduzindo uma série de limitações e restrições ao conteúdo e ao alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação (Seção 3.3).

- Depois, será defendido que durante o processo de interpretação das normas tributárias um dos fatores que deve ser levado em consideração é o princípio da capacidade contributiva, de modo que a exegese de normas relativas a impostos não se deve dar à luz de um monismo axiológico que privilegie, tão somente, a segurança jurídica do contribuinte(Seção 3.4).

- Será demonstrado que é equivocada a ideia difundida na doutrina de que a constitucionalização do sistema tributário visa defender o cidadão contra o Estado. Isso porque o Estado e, por conseguinte, os tributos que o financiam, são indispensáveis à existência e à manutenção das liberdades básicas dos cidadãos, financiando toda uma gama de atividades relacionadas, direta ou indiretamente, com o próprio sistema de direitos individuais e coletivos dos cidadãos (Seção 3.5).

- Será defendido que, para se conciliar solidariedade e segurança jurídica no Direito Tributário, durante o processo hermenêutico o intérprete deve manter-se dentro das possibilidades semânticas da expressão empregada pela Constituição para atribuir competência tributária, mas, dentro desses limites, deve levar em conta também o princípio da capacidade contributiva. Um fato, ato ou negócio jurídico que reflita capacidade contributiva e que esteja dentro de um dos sentidos possíveis da norma impositiva de um imposto somente pode deixar de ser considerado pelo intérprete como fato gerador do referido imposto se houver substanciais razões contrárias à incidência, alicerçadas em outros elementos

interpretativos, como, por exemplo, no elemento histórico, no elemento sistemático ou em jurisprudência reiterada que negue a incidência naquela situação(Seção 3.6).

- Após, será frisado que a função da Constituição Federal não é a de instituir tributos, mas a de discriminar competências tributárias e que, no que toca aos impostos, a Constituição Federal tem o papel de enumerar materialidades econômicas que contêm fatos signos de riquezas e de distribuí-las entre os diversos entes federativos. Será também frisado que o próprio processo de estruturação lógica das materialidades econômicas faz com que as expressões que designam tais materialidades não possuam um fechamento semântico absoluto. Concluir-se-á, então, que a Constituição discrimina competências tributárias enumerando materialidades econômicas com expressões passíveis de densificação por normas infraconstitucionais (Seção 3.7).

- Será então frisado o importante papel que a lei complementar desempenha no desenho das hipóteses de incidência dos impostos. Não possuindo as normas constitucionais que distribuem competência tributária um fechamento semântico absoluto, pode o exegeta buscar o conteúdo e o alcance da expressão *prestação de serviços de comunicação* na lei complementar, mais especificamente na Lei Complementar n.º 87/96, que tem, assim, uma relevante função no delineamento da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação. Será frisado, ainda, que a Constituição Federal não impõe à lei complementar uma observância às expressões que ela utiliza para repartir competências tributárias segundo um critério de fechamento semântico absoluto - pelo contrário, a lei complementar deve definir as hipóteses de incidência dos impostos a partir de um critério de *razoabilidade* em relação à expressão empregada pela Constituição Federal para designar a materialidade econômica (Seção 3.8).

- A seguir, será investigada a expressão *prestação de serviços*. Será demonstrado que a referida expressão não envolve, tão somente, *obrigações de fazer* puras, mas que, pelo contrário, pode envolver a entrega de bens do prestador para o tomador do serviço ou a utilização temporária de bens do prestador pelo tomador. Será demonstrado, também, que a expressão *prestação de serviços* está relacionada ao oferecimento, com *habitualidade* e *intuito de lucro*, de uma *utilidade* para outrem, a partir de uma *atividade preponderantemente imaterial*. Por fim, será demonstrado que, de modo geral, as prestações de serviços, mesmo as mais singelas, não envolvem uma única atividade, mas sim um feixe de atividades, um *conjunto de atividades*. Tal *conjunto de atividades* é constituído por uma *atividade-fim* e por uma série de atividades acessórias executadas pelo próprio prestador de serviços ou por terceiros, orbitando em torno daquela *atividade-fim* (Seção 3.9).

- Tomando por base o modelo teórico formulado por Claude SHANNON e Willian WEAVER para o processo comunicacional, serão descritos os cinco elementos que compõem o referido processo - emissor, mensagem, código, canal e receptor. A partir das premissas de que o princípio da capacidade contributiva deve ser levado em conta na interpretação das normas tributárias e de que no Direito não se trabalha com uma lógica de subsunção, mas sim com uma lógica de razoabilidade, será demonstrada a desnecessidade da presença simultânea, de forma direta e imediata, de todos os elementos do processo comunicacional, para que se configure a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, de modo que este poderá incidir sobre prestações onerosas de serviços que abranjam meras etapas do processo comunicacional, sem necessidade de exaurimento de tal processo (Seção 3.10).

- Analisando a questão sob outra perspectiva, será defendido que a palavra *comunicação* empregada pelo artigo 155, inciso II, da Constituição Federal e pelo artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87 tem uma natureza de tipo - forma de estruturar o pensamento jurídico caracterizada pela preponderância do caráter descritivo,pelo pensamento indutivo, pela referência a notas indicativas, pelo processo de enquadramento não por subsunção, mas por coordenação (Seção 3.11).

- Reunindo-se as conclusões de que a expressão *prestação de serviços* está relacionada ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um *conjunto de atividades* preponderantemente imateriais, com habitualidade e intuito de lucro (Seção 3.9) e de que para que haja a incidência do ICMS-Comunicação basta uma prestação onerosa de serviços que envolva tão somente etapas do processo comunicacional (Seção 3.10), obter-se-á o seguinte modelo para dilucidar o conteúdo e o alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação: *o imposto em tela incidirá quando houver o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio, que implemente uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional* (Seção 3.12).

- A partir da constatação de que toda prestação de serviços vai envolver, em maior ou menor grau, um processo comunicacional entre o tomador e o prestador do serviço, ou entre o prestador e terceiros, uma vez que a comunicação é ínsita a todas as relações interpessoais, concluir-se-á que se faz necessário, como critério distintivo entre as prestações de serviços de comunicação e as demais prestações de serviços, que a *atividade-fim* da prestação corresponda à implementação de uma das etapas do processo comunicacional.Dessa forma, refinar-se-á o modelo obtido da seguinte forma: *o ICMS-Comunicação irá incidir quando houver o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de*

atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio, cuja atividade-fim corresponda a implementar uma, ou mais, das etapas do processo comunicacional (Seção 3.13).

- Depois, a partir da observação de que diversas das prestações de serviços enumeradas na Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003 (que estabelece os serviços sobre os quais incide o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS), para serem levadas a cabo, inerentemente envolvem – e mais, *têm como atividade-fim* - a implementação de uma etapa do processo comunicacional, será refinado ainda mais o modelo proposto. Será asseverado que a Lei Complementar n.º 87/96 não deve ser analisada isoladamente, mas sim em conjunto com a Lei Complementar n.º 116/03 e que, por consequência, são essas duas leis complementares, em conjunto, que vão delimitar a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação. E então, conjugando o disposto no artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96 com a Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03, à luz dos preceitos maiores dados pelo artigo 146, inciso III, "a", da Constituição Federal (de que cabe a lei complementar definir a hipótese de incidência dos impostos), pelo inciso I do mesmo artigo (de que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência), bem como pelo parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição Federal (que consubstancia o princípio da capacidade contributiva, princípio que deve ser levado em conta na interpretação de normas tributárias) concluir-se-á que a *incidência do ICMS irá ocorrer quando houver oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio, que tenha como atividade-fim implementar uma, ou mais, das etapas do processo comunicacional, desde que a prestação não conste da Lista de Serviços do ISS* (Seção 3.14).

- Por fim, será introduzido o conceito de *finalidade última* e serão apontadas as diferenças entre tal conceito e o de *atividade-fim*: a *atividade-fim* pode ser *separada* das atividades que formam a prestação de serviços, ao passo que a *finalidade última* não pode ser separada destas; a *atividade-fim* corresponde, necessariamente, a uma atividade, ao passo que a *finalidade última* pode corresponder a uma reação a determinada atividade, a um resultado de certa atividade. Também será introduzido o conceito de *curta distância* para fins de não incidência do ICMS-Comunicação, que corresponderá à distância das comunicações humanas *naturais*, à distância na qual a comunicação pode ser captada pelos sentidos de um ser humano médio, ainda que com a ajuda de aparelhos de amplificação (óculos, telões, alto-falantes, microfones). Então, a partir das premissas de que lei complementar deve definir as hipóteses de incidência dos impostos segundo um critério de *razoabilidade* (Seção 3.8) e de

que se pode superar os influxos do princípio da capacidade contributiva se existirem razões substanciais contrárias à incidência de determinado imposto, alicerçadas nos demais elementos interpretativos, concluir-se-á que,para as prestações de serviços de comunicação que não tenham por *finalidade última* a implementação de uma etapa do processos comunicacional, pelo menos naqueles que envolvam comunicação de *curta distância,* haverá uma razão substancial para afastar a incidência do ICMS-Comunicação – o fato de que, caso não houvesse tal restrição, o campo de incidência do referido imposto seria extremamente ampliado, sufocando a competência tributária dos demais entes federativos. Será exposto que, por outro lado, para as prestações de serviços que se refiram a processos comunicacionais que superem a distância relativa à comunicação humana *natural*, cujo número é drasticamente menor e nas quais a prestação de serviços torna-se dependente, de modo mais intenso, de equipamentos e de aparelhos, pela própria necessidade de superar a distância relativa ao processo comunicacional, a não razoabilidade da incidência do ICMS deixa de existir, de modo que sobre tais prestações poderá haver, sim, a incidência do referido imposto. Dessa forma, obter-se-á o modelo final para dilucidar o conteúdo e o alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação - tal imposto irá incidir quando houver *o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, que não esteja previsto na Lista de Serviços do ISS e cuja atividade-fim seja implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional, com exceção das prestações que envolvam processo comunicacional de curta distância e que, adicionalmente, não tenham por finalidade última implementar uma etapa de tal processo*. (Seção 3.15).

Passemos, então, a trilhar cada um desses passos.

3.2 **A ausência de fechamento semântico absoluto das normas constitucionais**

Ao abordarem a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, diversos autores partem da premissa de que as competências tributárias já estariam plena e rigidamente delimitadas no plano constitucional, de modo que a delimitação do exato alcance de tais competências deveria ser alicerçada exclusivamente na Constituição Federal, relegando-se à lei complementar um papel de muito pouca relevância.

Essa é a premissa que, por exemplo, Roque Antonio CARRAZZA adota para desenvolver sua abordagem referente à hipótese de incidência do ICMS-Comunicação. Com efeito, o referido autor assevera que a Constituição Federal, ao conferir competências

tributárias aos entes federativos, teria demarcado exaustivamente todos os contornos de tais competências. CARRAZZA transplanta o sistema tributário para o nível constitucional e o exaure nesse patamar. Confiram-se as palavras do autor:

> A Carta Constitucional brasileira contém um grande número de disposições que tratam de matérias tributárias. Em matéria tributária, o legislador constituinte pátrio adotou a técnica de prescrever, de modo exaustivo, as áreas dentro das quais as pessoas políticas podem exercer a tributação. Forjou, portanto, um sistema rígido de distribuição de competências. Desse modo, os entes políticos só podem atuar dentro dos estritos termos da competência tributária que lhes foi outorgada pela Constituição Federal, uma vez que delas recebem não o *poder tributário*, mas, sim, uma parcela deste poder, bastante limitada pelas normas que disciplinam seu exercício. A propósito, já tivemos o ensejo de averbar: '(...) o legislador de cada pessoa política (União, Estados, Municípios ou Distrito Federal), ao tributar, isto é, ao criar, *in abstracto*, tributos, vê-se a braços com o seguinte dilema: ou praticamente reproduz o que consta da Constituição - e, ao fazê-lo, apenas recria, num grau de concreção maior, aquilo que nela já se encontra previsto - ou, na ânsia de ser original, acaba ultrapassando as barreiras que ela lhe levantou e resvala para o campo da inconstitucionalidade'. Em suma, o legislador tributário das várias pessoas políticas encontra, no Texto Supremo, perfeitamente iluminado e demarcado o caminho a ser trilhado. Melhor dizendo, a Constituição brasileira contém grande número de preceitos que talham, de modo rígido e exaustivo, o exercício da tributação. (...)
>
> Sublinhamos a propósito, que a competência tributária, no Brasil, é um tema exclusivamente constitucional. O assunto foi esgotado pelo constituinte. Em vão, pois, buscaremos nas normas infraconstitucionais (que Massimo Severo Giannini chama de "normas subprimárias") diretrizes a seguir para criação, *in abstracto*, de tributos. Nesse setor, elas, quando muito, podem explicitar o que, por ventura, se encontra implícito na Constituição. Nada de substancialmente novo podem lhe agregar (ou lhe subtrair).
>
> (...)
>
> As competências tributárias das pessoas políticas foram desenhadas, com retoques à perfeição, por grande messe de normas constitucionais. Tais normas operam como balizas intransponíveis, guiando o legislador ordinário (federal, estadual, municipal ou distrital), na criação, *in abstracto*, das várias exações.
>
> O Código Magno, ao conferir, às pessoas políticas, competências tributárias, teve o cuidado de gizar-lhe todos os contornos. Em razão disto, o legislador federal, ao descrever os vários aspectos da norma jurídica instituidora (ou majoradora) de cada tributo, deve observar os parâmetros constitucionais que disciplinam o exercício da sua competência tributária."[167]

Também é essa a premissa adotada por José Eduardo Soares de MELO, que entende que o Direito Tributário ostentaria dignidade constitucional por causa do significativo, peculiar e minucioso tratamento que lhe fora dado pelo constituinte[168], que a edição de lei complementar para dirimir eventuais controvérsias seria impertinente, devendo tal espécie normativa ser entendida como veículo de natureza meramente interpretativa[169], bem como que, no que tange aos aspectos estruturantes dos impostos, como fatos geradores, bases de

[167] CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit. p. 34-36.
[168] MELO, José Eduardo Soares de. Op.cit. p. 12.
[169] Ibid. p. 21.

cálculo e contribuintes, o legislador complementar somente poderia desenhar componentes que já se encontrassem contidos na dicção constitucional[170].

Outro autor que adota a referida premissa é Clélio CHIESA. Confira-se:

> A competência legislativa tributária não é matéria que por sua natureza deva necessariamente ser disciplinada de maneira minuciosa no Texto Constitucional. Todavia, o constituinte originário brasileiro optou por disciplinar de modo exaustivo e com detalhes o campo de cada um dos entes tributantes na própria Constituição, emprestando-lhe uma rigidez ímpar.
> O desnudar dessa sistematização é importante na medida em que nos permite desde logo afirmar que é no Texto Constitucional que o exegeta vai encontrar a solução para eventuais problemas relativos à competência legislativa atribuída às pessoas políticas, nunca nas normas infraconstitucionais.[171]

Todavia, a premissa em tela não se sustenta.

Com efeito, por mais que se diga que a Constituição Federal seja uma constituição regulatória, analítica, detalhista e pormenorizada, fato é que as competências tributárias referentes aos impostos de todos os entes federativos são discriminadas em apenas quatro artigos - nos artigos 153 a 156. Confrontando o teor de tais dispositivos com a extrema complexidade e a estonteante dinamicidade da economia, verifica-seque é simplesmente impossível que tais artigos possam ter talhado "de modo rígido e exaustivo, o exercício da tributação" ou possam ter esgotado"os aspectos estruturantes dos impostos, como fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes".

Tome-se, por exemplo, o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR). A Constituição Federal, de maneira bastante singela, dispõe que:

> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
> (...)
> III - renda e proventos de qualquer natureza;
> § 2º - O imposto previsto no inciso III:
> I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

É ingênuo se afirmar que esse punhado de palavras possa esgotar a complexidade envolvida no fenômeno econômico de obtenção de renda e proventos de qualquer natureza. Veja-se que o Decreto n.º 3.000/1999 regulamenta o imposto em tela em longos mil e quatro artigos e, mesmo assim, não consegue exaurir todas as possibilidades envolvidas na tributação da renda.

Como afirma Luís Roberto BARROSO, "a natureza da linguagem constitucional, própria à veiculação de normas principiológicas e esquemáticas, faz com que estas

---

[170] Ibid. p. 25.

[171] CHIESA, Clélio**.** A tributação dos serviços de internet prestados pelos provedores: ICMS ou ISS? **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, v. 7, n. 27, p. 14-27, abr./jun. 1999. p.15.

apresentem maior abertura, maior grau de abstração e, consequentemente, menor densidade jurídica".[172]

Nessa ordem de ideias, Ricardo Lobo TORRES entende que a Constituição Financeira corresponde a um sistema aberto[173] e plural. Confira-se a lição do referido autor:

> A Constituição Financeira desemboca, necessariamente, no pluralismo de sistemas constitucionais financeiro. Na mesma medida em que se não pode aceitar o fechamento da Constituição Financeira, incapaz de apreender a complexidade do mundo moderno, recusa-se a totalidade ou a unicidade dos sistemas.
> (...)
> Entendemos por *pluralismo* a abertura da Constituição nos vários sentidos jurídicos, desde a pluralidade de fins e objetivos do Estado Democrático, até a pluralidade de métodos de interpretação de fontes e interesses. O Estado Democrático de Direito, que procede à síntese entre o Estado Liberal e o Estado Social de Direito, apoia-se necessariamente na Constituição pluralista e aberta, apta a regular os diversos aspectos da realidade política e econômica e se irradiar pelos direitos.[174]

Peter HÄBERLE demonstra que "no processo de interpretação constitucional estão potencialmente vinculados todos os órgãos estatais, todas as potências públicas, todos os cidadãos e grupos, não sendo possível estabelecer-se um elemento cerrado ou fixado com *numerus clausus* de intérpretes da Constituição".[175] Tal pluralidade de intérpretes da Constituição vai implicar o não fechamento de sua leitura e, por consequência, de suas normas. Confiram-se as palavras do professor alemão:

> O processo de interpretação constitucional deve ser ampliado para além do processo constitucional concreto. O raio de interpretação normativa amplia-se graças aos "intérpretes da Constituição da sociedade aberta". Eles são os participantes fundamentais do processo de "trial and error", de descoberta e de obtenção do direito.(...) A interpretação constitucional jurídica traduz (apenas) a pluralidade da esfera pública e da realidade, as necessidades e as possibilidades da comunidade,

---

[172] BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição: Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora**. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 111.

[173] Bastante pertinente é a diferenciação que Ricardo Lobo TORRES faz entre sistemas abertos e sistemas fechados: "O que caracteriza o sistema fechado como vimos, é a sua total racionalidade e dedutibilidade. A partir de princípios gerais apreendidos pela razão ou construídos sobre dados da realidade imanente secam-se as normas jurídicas. No jusnaturalismo, de algumas idéias fundamentais obtém-se, dedutivamente, o sistema do direito, total e sem lacunas. No positivismo o sistema é segregado pelos próprios fatos sociais, com a intermediação de alguns entes ideais: a vontade do legislador, a norma fundamental, a solidariedade, etc.
O sistema aberto apresenta as características opostas. Não expressa um conjunto expresso em si, sem lacunas, senão que é incompleto por definição, problemático e lacunoso. Não decorre magicamente da realidade subjacente nem de princípios superiores eternos e imbatíveis, mas se fundamenta em valores e princípios pré-positivos, ao mesmo tempo em que se não afasta do mundo empírico, que já traz em si o sentido do direito. É, pois, um sistema de valores e problemas, um sistema legal e jurisprudencial, um sistema dedutivo e indutivo, sistema a ser apreendido pela argumentação e pela compreensão. Nas palavras de Canaris é um sistema axiomático (*axiomatische System*) do jusnaturalismo e dos positivismos." In: TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol IV. Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal**. 1 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 40-41.

[174] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol IV. Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal**. 1 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 61.

[175] HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional**. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1997. p. 13.

> que constam do texto, que antecedem os textos constitucionais ou subjazem a ele.[176]

Por seu turno, José Joaquim Gomes CANOTILHO explica que, como as normas constitucionais situam-se no vértice do ordenamento, elas ostentam uma maior abertura e, por conseguinte, carecem de densificação por normas inferiores. Na lição do professor português:

> Sob o ponto de vista *teorético-jurídico*, a interpretação de normas constitucionais apresenta, igualmente, particularidades relevantes relacionadas sobretudo com o carácter hierárquico supremo da constituição e com a função de *determinante heterônoma* dos preceitos constitucionais relativamente às normas colocadas num plano hierárquico inferior. Situados no "vértice" da "pirâmide normativa", as normas constitucionais apresentam, em geral, uma maior *abertura* (e, consequentemente, uma menor densidade) que torna indispensável uma operação de concretização na qual se reconhece às entidades aplicadoras um "espaço de conformação" ("liberdade de conformação", "discricionariedade") mais ou menos amplo. Por isso se afirma implicar o princípio da constitucionalidade a consideração das normas constitucionais como determinantes heterónomas das normas inferiores que as concretizam (leis, regulamentos, sentenças). A operação de "densificação" (= concretização, aplicação, interpretação-criação) não se concebe, porém, sem a existência de *determinantes autónomas* introduzidas pelos órgãos concretizadores.[177]

A Constituição traça as linhas mestras que estruturam e guiam a vida de um Estado, não sendo seu papel detalhar e esmiuçar regramentos. Por consequência, suas expressões não são dotadas de um fechamento semântico absoluto.

Ora. Se as normas constitucionais não apresentam um fechamento semântico absoluto e detêm um certo grau de abstração, se a Constituição Financeira corresponde a um sistema não fechado e plural, se participam do processo de interpretação constitucional todos os órgãos estatais, todos os cidadãos e grupos, sendo as normas constitucionais passíveis, por consequência, de múltiplas interpretações, então parece não ser válida a premissa de que partem autores como Roque Antonio CARRAZZA e José Eduardo Soares de MELO, de que a Constituição Federal, ao conferir competências tributárias aos entes federativos, demarcaria exaustivamente todos os contornos de tais competências. E, não sendo válida a premissa de que partem tais autores, perdem sustentação suas conclusões.

Poder-se-ia, entretanto,contra-argumentar que as normas constitucionais tributárias seriam especiais, seriam particulares, uma vez que, estando teleologicamente orientadas à promoção da segurança jurídica, ostentariam um singular fechamento semântico, especificidade que as distinguiria de todas as demais normas constitucionais.

De fato, deve-se reconhecer, em homenagem à segurança jurídica, que as normas constitucionais que atribuem competências tributárias possuem um fechamento semântico relativamente maior do que normas constitucionais de outras naturezas. Porém, não se pode

---

[176] Ibid. p. 43.

[177] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**.7. ed. 11 reimp. Coimbra: Edições Almedina. 2003. p. 1208.

admitir que elas possuam um fechamento semântico absoluto, impermeável a qualquer densificação por normas infraconstitucionais. Isso porque, como será exposto mais adiante, a segurança jurídica não é um valor absoluto – a exegese das normas tributárias abre-se a outros valores.

Ademais, o argumento que sustenta que as normas constitucionais atributivas de competência tributária seriam semanticamente herméticas encontra óbice no artigo 146 da Constituição Federal, especialmente em seus incisos I e III, "a", uma vez que aquele argumento tornaria inútil estes dispositivos. Com efeito, se a Constituição Federal esgotasse o delineamento das competências tributárias, qual seria a necessidade de ser promulgada uma lei complementar para dispor sobre conflitos de competência entre os entes federativos e definir a hipótese de incidência dos impostos? Como é inconcebível que a Constituição possua dispositivos desprovidos de utilidade, outra conclusão não se chega senão a de que os exatos contornos da competência tributária não se encontram completamente exauridos pelo texto constitucional.[178]

[178] Nesse sentido, vale conferir a lição de Luís Eduardo SCHOUERI: "Tendo em vista as lições que se extraem da doutrina dos tipos, viu-se como pedra de toque destes sua fluidez e unidade de pensamento. Conceitos, por sua vez, implicam limites expressos. Resta indagar, destarte, se o constituinte ao contemplar o seu objeto, teve presente um tipo ou um conceito.O constituinte de 1988 não tinha a ilusão de que aquele elenco apresentasse limites rígidos. Ao contrário, sabia ele que se tratava de expressões fluidas, que por vezes implicariam uma interpenetração, possibilitando até mesmo, o nascimento de conflitos de competência.Tal conclusão se demonstra quando se lê, no inciso I do artigo 146 do texto constitucional, ser papel da lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Fossem os elencos dos artigos 153, 155 e 156 conceitos, então se extrairiam dali seus limites, dispensando-se o emprego da lei complementar. É neste sentido que se compreende a decisão do constituinte de não deixar que a fluidez natural aos tipos implicasse conflitos entre as três esferas políticas. O constituinte quis que o legislador ordinário tivesse limites rígidos para sua atuação. Fazia-se necessário, assim, que aquela realidade que fora expressa no texto constitucional por meio de tipos, passasse a ter uma expressão conceitual. Encontra-se, aqui, o papel da lei complementar: a solução dos conflitos de competência e a definição das hipóteses tributárias e bases de cálculo implicam a criação, pelo legislador complementar, de definições das realidades contempladas pelo constituinte.Noutras palavras, enquanto o constituinte contemplou a realidade econômica do ponto de vista tipológico, com a fluidez a ele inerente, impôs ao legislador complementar a tarefa de expressar a mesma realidade através de conceitos, seja por meio de definições de hipóteses tributárias, bases de cálculo e contribuintes, seja através da imposição de limites em casos de conflitos (...) Eis a confirmação do papel da lei complementar na *definição* dos 'fatos geradores', bases de cálculo e contribuintes: o constituinte tinha consciência que ele próprio não definira (não conceituara) tais elementos essenciais dos impostos que ele previra. À lei complementar caberá tal tarefa." (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 262-264).

3.3 **A contradição na argumentação dos autores que defendem que a Constituição, ao conferir competências tributárias, demarcaria exaustivamente todos os contornos de tais competências**

Roque Antonio CARRAZZA e José Eduardo Soares de MELO, que defendem que a Constituição traçaria com precisão os limites das competências tributárias, quando analisam o conteúdo e o alcance das expressões empregadas pelo texto constitucional para atribuir a competência tributária referente ao ICMS-Comunicação, fazem uso de normas infraconstitucionais, o que, - em que pese o brilhantismo de tais autores -, de certo modo implica uma contradição em suas linhas argumentativas.

A Constituição Federal, em seu artigo 155, inciso II, atribui aos Estados e ao Distrito Federal, de forma lacônica, a competência para instituírem impostos sobre a "prestação" de "serviços de comunicação". A Constituição não especifica o que seria *prestação*, nem o que seria *serviço*, nem, tampouco o que seria *comunicação*. O que é *prestação*? Qual o significado de *serviço*? O que deve ser considerado *comunicação*? Os autores que advogam que a Constituição Federal demarcaria exaustivamente todos os contornos das competências tributárias caem em contradição ao tentar responder a tais questionamentos, uma vez que, para tanto, vão buscar balizas em normas infraconstitucionais - nas definições do Direito Privado.

Roque Antonio CARRAZZA, por exemplo, aduz que a Constituição adotara a "técnica de prescrever, de modo exaustivo, as áreas dentro das quais as pessoas políticas podem exercer a tributação", que o legislador ordinário, ao criar *in abstracto* tributos "praticamente reproduz o que consta da Constituição", que "a Constituição brasileira contém grande número de preceitos que talham, de modo rígido e exaustivo, o exercício da tributação", que em vão se buscaria nas normas infraconstitucionais "diretrizes a seguir para criação, *in abstracto*, de tributos", que as "competências tributárias das pessoas políticas foram desenhadas, com retoques à perfeição" e que a Constituição Federal "ao conferir, às pessoas políticas, competências tributárias, teve o cuidado de gizar-lhe todos os contornos".[179]

Ora, partindo-se da premissa adotada por CARRAZZA, o conteúdo e o alcance das normas de competência tributária seriam obtidos inteiramente dentro da própria Constituição, que, segundo o autor em tela, teria desenhado essa competência com "retoques à perfeição", tendo o cuidado de "gizar-lhes todos os contornos". Por conseguinte, poder-se-ia obter o exato significado de uma norma de competência tributária tão somente com base em

[179] CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit. p. 34-36.

dispositivos constitucionais, de maneira hermética, sem a necessidade de se recorrer a normas infraconstitucionais.

A Constituição Federal, em seu artigo 155, inciso II, atribui aos Estados e ao Distrito Federal, a competência para instituir imposto sobre a "prestação" de "serviços de comunicação". Pois bem.CARRAZZA transforma essas singelas três palavras em rios de tinta:

> Em face do exposto, sempre mais temos por incontroverso que a *hipótese de incidência possível* do ICMS em pauta é prestar a terceiros (um tomador e um receptor), em caráter negocial, um serviço de comunicação, tendente a produzir-lhes uma utilidade.
> Reafirmamos, portanto, que o tributo em estudo nasce do fato de uma pessoa prestar a terceiros, mediante contraprestação econômica, serviços de comunicação. Ou, se preferirmos: seu *fato imponível* ocorre quando duas pessoas, valendo-se dos meios mecânicos, elétricos, eletrônicos, etc., diretamente propiciados em caráter negocial, por um terceiro, passam interagir, trocando mensagens e informações.
> Reduzindo a ideia à sua dimensão mais simples, o *ICMS-Comunicação* somente pode nascer quando, em razão de um contrato oneroso de prestação de serviço, *A* (o prestador), valendo-se de meios materiais próprios ou alheios, intermedeia a comunicação entre *B* e *C* (fruidores).
> Tal a lição de Edson Aurélio Corazza, para quem no *ICMS-Comunicação* "ocorre uma intermediação, havida por contrato, cujo objeto é a prestação de serviço de comunicação, no qual o emissor da mensagem contrata onerosamente um agente intermediário, para que este leve a sua mensagem a um receptor certo e determinado. Trata-se, portanto, de negócio jurídico típico de intermediação, por força da prestação de serviços do agente contratado".
> Sempre mais se nota que não basta que alguém forneça os meios materiais necessários à comunicação, para que o dever de recolher ICMS se concretize: é mister, para tanto, que efetivamente preste, de modo oneroso, serviços de comunicação.
> (...)
> Ainda a respeito, ressaltamos que o ICMS só pode incidir quando houver *prestação onerosa de serviço de comunicação*. E tal se dá quando, uma vez estabelecida a *relação comunicativa*, ocorrer a transmissão de ideias, pensamentos ou intenções, entre duas pessoas diversas do prestador.
> Para fins de incidência do ICMS, não basta, pois, que alguém forneça, a terceiros, ainda que remuneradamente, condições materiais para que a comunicação entre eles ocorra. É preciso, ainda, que, em decorrência da execução do contrato oneroso de prestação de serviços, estes terceiros se comuniquem entre si.
> Não se nega que a prestação do serviço de comunicação depende, para efetivar-se, da existência de toda uma infraestrutura mecânica, eletrônica e técnica (microfones, caixa de som, telefones, radiotransmissores, centrais, terminais, linhas de transmissão, satélites etc.). Noutras palavras, o episódio em tela, exige, preliminarmente, a colocação ao alcance de seus destinatários, mediante contrato oneroso, dos meios e modos necessários à transmissão e recepção de mensagens.
> Mas, mais do que isso: é necessário também que a comunicação se complete, porque, afinal, o que se tributa, no caso, não é a simples contratação de serviço. De fato, o ICMS sobre serviços de comunicação - como, de resto, qualquer imposto que nasce da prestação de serviços (*v.g.* o ISS) - só incide depois da concreta (real, efetiva) prestação do serviço. Serviço potencial de comunicação não permite tributação por meio do ICMS. Repetimos: o que faz nascer o dever de recolher este tributo é a concreta (real, efetiva) prestação do serviço de comunicação.[180]

[180] Ibid. p. 238-241.

Como se vê, CARRAZZA acrescenta à expressão constitucional "prestação" de "serviços de comunicação" uma série de condicionamentos e restrições para que a competência estadual possa configurar-se. Segundo o autor em tela, para que haja a materialização da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação: (1) devem estar presente três pessoas - um prestador de serviços, que forneça os meios materiais para que a comunicação se realize, um emissor e um receptor; (2) deve haver uma relação onerosa, de caráter negocial; (3) a prestação de serviços deve produzir uma utilidade; (4) a prestação deve ser efetiva, e não meramente potencial; (5)o receptor deve ser certo e determinado; e (6) deve haver interação entre o emissor e o receptor.

Em verdade, o que CARRAZZA faz é dar uma exegese bastante restritiva à expressão constitucional "prestação" de "serviços de comunicação", acrescentando a ela uma série de condicionamentos e restrições. Para tanto, - eis o ponto - contrariando sua premissa de que não se deve buscar nas normas infraconstitucionais "diretrizes a seguir para criação, *in abstracto*, de tributos", CARRAZZA vai buscar no Código Civil e na vetusta tripartição das obrigações em *obrigação de dar*, *de fazer* e de *não fazer*, que remonta ao Direito Romano, os fundamentos para sua definição da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação. Confira-se:

> Aí está: o ICMS-Comunicação é um tipo de imposto sobre serviços.
> Ora, como não há imposto sobre serviço em potencial, o ICMS em tela só pode nascer da execução de uma *obrigação de fazer*, (nunca *de dar*), isto é, do fato de uma pessoa, física ou jurídica, prestar, a título oneroso, serviços - no caso, *de comunicação* - a terceiros. Noutros falares, ele nasce quando, em razão de negócio jurídico firmado entre particulares, sob *regime de direito privado* (mas não trabalhista), serviços de comunicação forem efetivamente prestados.
> Logo, só há falar em tributação por meio de ICMS quando serviços de comunicação forem efetivamente prestados em caráter negocial.
> Dito de outro modo, o ICMS depende, para nascer *in concreto*, da existência de um esforço pessoal, realizado em favor de terceiros e fito de lucro, na esteira - diga-se de passagem - do art. 594 do CC.[181]
> (...)
> Temos para nós que os serviços de comunicação alcançados pelo ICMS são prestados - por particulares, empresas privadas, empresas públicas ou sociedades de economia mistas - *sob o regime de direito privado*. Ademais, tais prestações hão de configurar utilidades, como execução de *obrigação de fazer* (e não *de dar*).
> Confirma-se, pois, que, nas hostes do direito tributário, *serviço é cumprimento de obrigação de fazer*. O mesmo se dá no ICMS incidente sobre prestações onerosas de serviços de comunicação.
> De fato o ICMS-Comunicação depende, para nascer *in concreto*, da existência de um serviço, prestado com autonomia e fito de lucro, na mesma linha de definição do CC, que, em seu artigo 594 estabelece "Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratado mediante retribuição."[182]

Conclui-se, portanto, que há uma contradição entre, de um lado, a premissa que Roque Antonio CARRAZZA adota - de que a Constituição demarcaria exaustivamente todos os

[181] Ibid. p. 227.
[182] Ibid. p. 254.

contornos da competência tributária - e, de outro lado, a utilização que o autor em tela faz do artigo 594 do Código Civil e da tripartição das obrigações em *obrigação de dar, de fazer* e *de não fazer* para restringir o alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação.

Da mesma maneira, José Eduardo Soares de MELO assume a premissa de que, para a análise de competências tributárias, não se deve tomar como ponto de partida normas infraconstitucionais:

> Como postulado imprescindível do sistema constitucional enquadra-se a coerência, que impõe a harmonia normativa, como ingente e permanente conciliação de preceitos que inadmite a disposições conflitantes, contradições internas.
> A Constituição Federal contém conceitos dogmáticos, compreendendo verdades normativas, que devem ser rigorosamente obedecidas por todos os destinatários das normas jurídicas e perseguidas até suas últimas consequências. É inadmissível o hermeneuta tomar como ponto de partida normas infraconstitucionais - como é o caso da lei (complementar ou ordinária) - posto que este veículo normativo deve sempre estar fundamentado em norma de escalão superior (Constituição Federal).[183]

Entretanto, contrariando sua premissa de que não se deve tomar como ponto de partida normas infraconstitucionais para a análise das competências tributárias, MELO vai restringir o alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação a partir de um conceito de direito privado - o da obrigação de fazer. Confira-se:

> A *prestação de serviços de comunicação* constitui o cerne da materialidade da hipótese de incidência tributária, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação "de fazer" de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado.
> Considerando que o direito tributário constitui um direito de superposição, incidindo sobre realidades postas por outros ramos do direito (civil, comercial, etc.), tornou-se imprescindível buscar a conceituação das espécies básicas de obrigação (*dar e fazer*) para delinear os âmbitos tributários (IPI, ICMS, ISS).
> Essa espécie de obrigação (*fazer*) não possui definições e características próprias, configurando-se de modo negativo à outra espécie de obrigação (*dar)* que "consiste na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, para a constituição de um direito real (venda, doação, etc.), a concessão de uso (empréstimo, locação) ou restituição ao dono. Já as de fazer, conquanto se definam em geral de modo negativo, são todas as prestações que não se compreendem entre as de dar, têm, na verdade, por objeto um o mais atos, ou fatos do devedor, como trabalhos materiais ou intelectuais.
> "A *obrigação de fazer* é a que vincula o devedor à prestação de um serviço com ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou de terceira pessoa."[184]

3.4 **A interpretação das normas relativas a impostos não se deve dar à luz de um monismo axiológico que privilegie, tão somente, a segurança jurídica do contribuinte**

Autores como Roque Antonio CARRAZZA e José Eduardo Soares de MELO querem subordinar a interpretação da Constituição a institutos de Direito Privado, de forma a estreitar

[183] MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit. p. 10.
[184] Ibid. p. 62-63.

ao máximo, já no topo do ordenamento, ou seja, na Constituição Federal, o alcance da expressão "prestação de serviços de comunicação". Como já exposto, CARRAZZA faz uma leitura do texto constitucional à luz de institutos de Direito Privado, assemelhando a prestação de serviços à obrigação de fazer, em contraposição à obrigação de dar[185], impondo à configuração da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação uma série de condições e restrições, estrangulando ao máximo o alcance da materialidade econômica *comunicação*, de modo que a gama de atividades que possam ser nela enquadrada para fins de incidência do ICMS seja a menor possível.

Em seu artigo 155, inciso II, a Constituição Federal, atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir impostos sobre "prestações de serviços" de "comunicação", não trazendo qualquer limitação ou restrição ao conteúdo e ao alcance de tais expressões. A Constituição não demarca a extensão da expressão "prestação", nem da expressão "serviços", nem,tampouco, da expressão "comunicação";em verdade, a Constituição não traz qualquer definição de tais expressões. CARRAZZA, fazendo uso de uma interpretação extremamente restritiva e de institutos de Direito Privado, passando ao largo e desconsiderando por completo o disposto no artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96, concebe uma série de restrições e ressalvas para que os Estados e o Distrito Federal possam exercer suas competências tributárias sobre a materialidade econômica *comunicação*, argumentando que a Constituição Federal teria atribuído aos referidos entes federativos a possibilidade de tributar, tão somente, prestações que envolvessem a intermediação efetiva, não potencial, em caráter negocial e subordinada a um contrato oneroso, na qual um prestador, valendo-se de meios próprios ou alheios, efetivasse a comunicação entre terceiros - um emissor e um receptor - distintos do próprio prestador, sob a condição, ainda, de que esses terceiros, obrigatoriamente, interatuassem.[186]

CARRAZZA faz, assim, uma leitura extremamente restritiva das expressões utilizadas pela Constituição Federal para atribuir competência tributária, filtrando-as através de conceitos de Direito Privado. Adota, na exegese da normas constitucionais, a segurança jurídica como único valor e a proteção do patrimônio do contribuinte como exclusivo objetivo.

Contudo, ao contrário do que defende CARRAZZA, não se deve extrair o conteúdo e o alcance das expressões da Constituição Federal de institutos de Direito Privado. Pelo contrário, são estes institutos que devem sofrer uma releitura, à luz dos valores fomentados

[185] CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit. p. 254.
[186] Ibid. p. 238-241.

por aquela. Nessa ordem de ideias, a exegese das normas referentes a impostos na Constituição e no ordenamento de forma geral deve levar em conta, também, o princípio da capacidade contributiva - princípio central do Sistema Tributário Constitucional -, e não tão somente a segurança jurídica do contribuinte.

Ricardo Lobo TORRES ressalta a importância dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva na interpretação dos conceitos de Direito Privado embutidos na Constituição. Confira-se:

> Integram-se, a interpretação da Constituição e das leis ordinárias à consideração de que estas têm sua compreensão subordinada aos princípios inscritos naquela. Assim, o princípio da igualdade, de estatura constitucional, influencia toda a interpretação das leis ordinárias, muito especialmente o Direito Tributário; o princípio da capacidade contributiva enriquece os conceitos de Direito Privado embutidos na Constituição, postulando o equilíbrio entre a interpretação lógico-sistemática e a teleológica e entre a justiça e a segurança jurídica.
> A constitucionalização dos conceitos de Direito Privado, por conseguinte, dá-lhes a dimensão pluralista e interdisciplinar e lhes publiciza a compreensão, o que torna supérfluos e contraditórios dispositivos como o art. 110 do CTN.[187]

Nessa linha de entendimento, Marco Aurélio GRECO ensina que as liberdades individuais não são absolutas, encontrando seu temperamento na solidariedade. Analisando os objetivos enumerados no inciso I do artigo 3º da Constituição Federal, GRECO conclui que a justiça resulta da composição da liberdade com a solidariedade.[188] A capacidade contributiva passa a se vincular diretamente à liberdade e à solidariedade, no sentido da busca da justiça, de modo que, detectada a capacidade contributiva, o poder de tributar *deverá* ser exercido no sentido de alcançá-la:

> Neste contexto, a igualdade tributária deixa de ser um princípio informador da tributação para se transformar em critério de distribuição da carga tributária, à vista da mesma manifestação de capacidade contributiva. Ou seja, a capacidade contributiva deixa de ser um desdobramento da igualdade, para se vincular diretamente à liberdade e à solidariedade no sentido da busca da justiça. Detectada a capacidade contributiva a ser captada pelo imposto, o poder de tributar deverá ser exercido positivamente no sentido de alcançá-la, ao mesmo tempo que deverá atender a uma limitação, qual seja, fazê-lo com isonomia, sem discriminações. Em suma, isonomia é critério de atingimento da capacidade contributiva (pelo menos em

---

[187] TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário.** 4. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 177-178.

[188] Vale conferir o raciocínio da autor: "A atual Constituição apresenta uma preocupação nítida com os princípios e objetivos da sociedade civil, e não apenas com a estruturação do exercício do poder. Assim, na interpretação de disposições contidas em capítulos específicos, cumpre ter em mente o contexto em que eles se inserem, particularmente, a sintonia que devem ter em relação às diretrizes fundamentais que a própria Constituição consagra em sua parte inicial, dedicada aos princípios fundamentais. Desta ótica, assume relevância a disposição contida no seu artigo 3º, I que - ao prever os objetivos gerais de todo o País - consagra a noção de que a liberdade tem como contraponto a solidariedade, para que, da composição de ambas, surja como resultante uma sociedade justa. Isto significa que a própria igualdade geral e a capacidade contributiva no campo tributário devem ser vistas nesse contexto, ambas antes da igualdade tributária. Vale dizer, ambas (= igualdade geral e capacidade contributiva) estão informadas pelo princípio da solidariedade; e as próprias liberdades individuais não são absolutas, encontrando seu temperamento na solidariedade. (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 225-226).

> se tratando de impostos) e parâmetro de aplicação e interpretação das normas que disciplinam o tributo.[189]

Vê-se, portanto, que a exegese das normas relativas a impostos não deve se dar à luz de um monismo axiológico que privilegie, tão somente, a segurança jurídica do contribuinte, a ponto de exigir que, para que haja a incidência do imposto, deva haver uma subsunção lógico-formal absoluta e inflexível, a partir de uma interpretação restritiva das expressões utilizadas, desde o topo do ordenamento jurídico, pela Constituição Federal. O processo interpretativo das normas relativas a impostos não deve ser iluminado unicamente pelo valor segurança. Tal valor deve ser temperado pela solidariedade, na busca da justiça. A liberdade e a segurança asseguram ao cidadão a livre iniciativa, a previsibilidade, bem como as condições para exercer atividades econômicas na busca de bens e riquezas. Entretanto, uma vez alcançados tais bens e riquezas, a solidariedade impõe que uma fração deles seja revertida à coletividade.

Em suma, a interpretação das normas relativas a impostos não se deve dar à luz de um monismo axiológico que privilegie, tão somente, a segurança jurídica do contribuinte. Na exegese das normas tributárias deve também ser levado em conta o princípio da capacidade contributiva. Desse modo, a interpretação das normas relativas a impostos não deve se dar a partir de uma interpretação restritiva das expressões utilizadas pela Constituição e pela lei, que parta de uma análise semântica das palavras empregadas no texto normativo e, a partir daí, trabalhe unicamente com uma lógica formal e restritiva de subsunção. Na verdade, tal interpretação restritiva se presta como ferramenta de uma visão abusivamente libertária, que pretende deixar de fora de tributação determinadas atividades econômicas que ostentam elevado grau de capacidade contributiva, em gritante afronta à isonomia e à solidariedade, valores muito caros à Constituição.

3.5 **A equivocada "ideologia oficial" do Direito Tributário, de que a constitucionalização do sistema tributário visa defender o cidadão contra o Estado**

Marçal JUSTEN FILHO observa que existe uma espécie de "ideologia oficial" do Direito Tributário, tão disseminada entre os intérpretes e aplicadores que acaba por passar despercebida a eles próprios, e alerta que há lugares-comuns que, embora incorretos, acabam incorporados pela força da repetição contínua. Tal "ideologia oficial" do Direito Tributário consiste na concepção de que a constitucionalização do sistema tributário visa defender o cidadão contra o Estado, de modo que se deveria interpretar o sistema constitucional tributário

[189] Ibid. p. 226-227.

como um conjunto de "limites ao poder estatal de tributar". Sob tal óptica, o transplante do sistema tributário para o nível constitucional retrataria a intenção de reduzir o poder estatal e assegurar o patrimônio dos cidadãos contra abusos perpetráveis por via de atos infraconstitucionais. Essa constitucionalização teria por objetivo evitar desmandos e abusos do Estado contra o contribuinte. Todavia, assumir que o sistema constitucional tributário é instrumento de defesa do cidadão contra o Estado significa tomar uma posição política, e esta concepção política, por sua vez, vai informar e permear a atividade de interpretação e de aplicação de normas tributárias. Não há, portanto, *neutralidade ideológica* no processo de exegese e de aplicação do Direito.[190]

Autores que defendem o esgotamento do Direito Tributário no plano constitucional caem no lugar-comum de que o referido ramo do Direito seria um escudo para a proteção do cidadão contra abusos do Estado – lugar-comum esse que, como ressalta Marçal JUSTEN FILHO, é *incorreto*.

A visão de que há uma "ideologia oficial" no Direito Tributário brasileiro é compartilhado por Marciano Seabra de GODÓI, para quem, no que toca à indagação sobre o papel e o significado do tributo no ordenamento jurídico brasileiro, há uma postura "libertarista" difusamente presente.[191]

Para JUSTEN FILHO, o tributo implica apropriação parcial da riqueza do cidadão por parte do Estado. O Direito Tributário disciplina tal apropriação, fixando limites quantitativos e qualitativos. Mas o Direito Tributário não se esgota aí, uma vez que constitui a via de apropriação dos recursos privados também para o cumprimento dos fins e funções do Estado. Por consequência, a dimensão do sistema tributário relaciona-se com a dimensão dos encargos e funções estatais - os recursos necessários à manutenção do aparato estatal e dos serviços públicos são obtidos precipuamente por via de impostos e de contribuições especiais.[192]

JUSTEN FILHO ressalta que o cidadão é o principal beneficiário da atividade tributária do Estado. É o bem-estar do cidadão que justifica a existência do sistema tributário. Por conseguinte, perde consistência a oposição "Estado-cidadão" quando se considera o Estado como a via principal de fornecimento de serviços públicos à comunidade. A ideia de

---

[190] JUSTEN FILHO, Marçal. Sistema Constitucional Tributário: Uma Aproximação Ideológica. **Revista da Faculdade de Direito - UFPR**, Curitiba, n. 30, p. 215-233, 1998. p. 218-219.

[191] GODÓI, Marciano Seabra de. Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira. Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. In: GASSEN, Valdir (Org.). **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira.** Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Editora Consulex, 2012. p. 195.

[192] JUSTEN FILHO, Marçal. Op. Cit. p. 220.

que o sistema tributário se destina a reduzir a apropriação tributária ao mínimo possível é incompatível com a ideologia do Estado prestador de serviços.[193]

Por sua vez, Marciano Seabra de GODÓI ressalta que os autores libertários sempre relacionam tributo com as necessidades da máquina estatal dos detentores de poder, mas nunca com as necessidades da própria sociedade civil, da coletividade. O Estado é visto por tais autores como totalmente separado da sociedade civil - tal cisão entre a sociedade civil e o Estado seria uma premissa para os autores adeptos da postura libertarista, que não chegam, sequer, a problematizá-la. O tributo, por sua vez, é visto como uma agressão arbitrária aos direitos dos cidadãos, e não como um dever em prol da garantia desses direitos. Essa postura libertária é, todavia, criticada por GODÓI, que defende que deve ser reconhecido que o tributo destina-se a financiar toda uma gama de atividades relacionadas, direta ou indiretamente, com o próprio sistema de direitos individuais e coletivos assegurados na Constituição.[194]

Sobre o tema, merecem registro as oportunas observações de José Casalta NABAIS:

> (...) os direitos, todos os direitos, porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são auto-realizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual. Daí decorre que a melhor abordagem para os direitos seja vê-los como liberdades privadas com custos públicos. Na verdade, todos os direitos têm custos comunitários, ou seja, custos financeiros públicos. Têm portanto custos públicos não só os modernos direitos sociais, aos quais toda a gente facilmente aponta esses custos, mas também têm custos públicos os clássicos direitos e liberdades, em relação aos quais, por via de regra, tais custos tendem a ficar na sombra ou mesmo no esquecimento. Por conseguinte, não há direitos gratuitos, direitos de borla, uma vez que todos eles se nos apresentam como bens públicos em sentido estrito.[195]
>
> (...) chama-se a atenção para aquilo que os impostos representam para as liberdades que usufruímos, o que levou à conhecida frase de Abraham Lincoln "acabem com os impostos e apoiem o livre comércio e os nossos trabalhadores em todas as áreas da economia passarão a servos e pobres como na Europa", e para o tipo de estado de que beneficiamos, o que está na base da célebre afirmação de Oliver Wendell Holmes "os impostos são o que pagamos por uma sociedade civilizada". O que significa que os actuais impostos são um preço: o preço que todos, enquanto integrantes de uma dada comunidade organizada em estado (moderno), pagamos por termos a sociedade que temos. Ou seja, por dispormos de uma sociedade assente na liberdade, de um lado, e num mínimo de solidariedade, de outro.[196]

A própria liberdade somente existe em função da tributação. Conforme demonstram Thomas NAGEL e Liam MURPHY, é errada a ideia de que há propriedade e riqueza antes de haver Estado. Pelo contrário, toda a riqueza que se produz somente se torna possível devido à

---

[193] Ibid. p. 222.
[194] GODÓI, Marciano Seabra de. Op. cit. p. 196- 198.
[195] NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005. p. 21.
[196] Ibid. p. 25-26.

existência do Estado. Não existe mercado sem governo e não existe governo sem impostos. Confiram-se os ensinamentos desses autores:

> Não existe mercado sem governo e não existe governo sem impostos; o tipo de mercado existente depende de leis e decisões políticas que o governo tem de fazer e tomar. Na ausência de um sistema jurídico sustentado pelos impostos, não haveria dinheiro, nem bancos, nem empresas, nem bolsas de valores, nem uma moderna economia de mercado - não haveria nenhuma das instituições que possibilitam a existência de quase todas as formas contemporâneas de renda e riqueza.
> Por isso, é logicamente impossível que as pessoas tenham algum tipo de direito sobre a renda que acumulam antes de pagar impostos. Só podem ter direito ao que lhes sobra depois de pagar os impostos sob um sistema legítimo, sustentado por uma tributação legítima - e isso demonstra que não podemos avaliar a legitimidade dos impostos tomando como critério a renda pré-tributária. Pelo contrário, temos de avaliar a legitimidade da renda pós-tributária tomando como critério a legitimidade do sistema político e econômico que a gera, o qual inclui os impostos, que são aliás uma parte essencial desse sistema. A ordem lógica de prioridade é inversa à ordem suposta pelo libertarismo.
> Não se pode, para evitar esse problema, mudar de base: de renda real pré-tributada para uma hipotética base de renda num mercado sem governo. O mercado natural ou ideal não existe.[197]

Thomas HOBBES descreve, com cores dramáticas, como seria a vida das pessoas no estado da natureza:

> Numa tal condição não há lugar para o trabalho, pois o seu fruto é incerto; consequentemente não há cultivo da terra, nem navegação, nem uso das mercadorias que podem ser importadas pelo mar; não há construções confortáveis, nem instrumentos para mover e remover as coisas que precisam de grande força; não há conhecimento da face da Terra, nem cômputo do tempo, nem artes, nem letras; não há sociedade; e o que é pior que tudo, um medo contínuo e perigo de morte violenta. E a vida do homem é solitária, miserável, sórdida, brutal e curta.[198]

E, como alertam Thomas NAGEL e Liam MURPHY, é justamente ao estado da natureza a situação à qual os homens voltariam, na ausência de Estado:

> Que tipo de vida levaríamos se não houvesse governo? Seria errado imaginar a vida mais ou menos como ela é hoje com empregos, bancos casas e carros, caracterizada apenas pela ausência dos serviços governamentais mais evidentes como a Previdência Social, o Fundo Nacional para as Artes e a polícia. O mundo sem governo é o estado da natureza de Hobbes, que ele apropriadamente definiu como uma guerra de todos contra todos. E, nesse estado de coisas, não há dúvidas de que o nível de bem-estar de todos seria muito baixo e - o que é importante - aproximadamente o mesmo. Não podemos dizer que as diferenças de capacidade, personalidade e riqueza herdada, que geram grandes desigualdades de bem-estar numa economia de mercado organizada teriam os mesmos efeitos se não houvesse o governo para criar e proteger os direitos legais à propriedade e o seu valor e para facilitar as trocas reciprocamente benéficas (nem sequer mencionamos o fato de que, sem governo, a Terra só poderia sustentar uma pequena fração de sua atual população humana, de modo que a maioria das pessoas sequer existiria no estado de natureza de Hobbes).[199]

---

[197] MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade**.São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 46.

[198] HOBBES, Thomas. **Leviatã**. Tradução de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. Coleção Os Pensadores. São Paulo: Nova Cultural, 1997. p.109.

[199] MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. Op. Cit. p. 23-24. Interessante observar que, em eventos que impossibilitam a atuação do Estado em determinada localidade, mesmo que de forma temporária, situações próximas ao estado da natureza se repetem: "LOS ANGELES (Reuters) - Por Arthur Spiegelman - Depois

Como se vê, o Estado e, por consequência, os tributos que o financiam, são indispensáveis, são condições necessárias, são pré-requisitos essenciais e indispensáveis à existência e à manutenção das liberdades básicas dos cidadãos. O tributo é um dever fundamental, uma vez que se destina a financiar toda uma gama de atividades relacionadas, direta ou indiretamente, com o próprio sistema de direitos individuais e coletivos dos cidadãos. O cidadão é o principal beneficiário da atividade tributária do Estado, é o bem-estar do cidadão que justifica a tributação e, por consequência, é equivocada a postura de tributaristas que querem opor o Estado ao cidadão, encarando o Direito Tributário como um escudo que protegeria o cidadão contra as investidas do Fisco, e petrificar o Sistema Tributário já na Constituição.

3.6 **O princípio da capacidade contributiva como um importante elemento de interpretação das normas tributárias**

O tributo é um dever fundamental, que se presta a financiar toda uma gama de atividades relacionadas, direta ou indiretamente, com o próprio sistema de direitos individuais e coletivos dos cidadãos. Mas, mais do que isso, os tributos constituem um poderoso

---

dos ataques de 11 de setembro de 2001 contra os Estados Unidos, Nova York esqueceu sua reputação de cidade fria e, durante algum tempo, transformou-se em algo mais parecido com uma pequena cidade do interior, onde um vizinho tentava sempre ajudar o outro. Mas, em Nova Orleans, a destruição provocada pelo furacão Katrina viu-se acompanhada de saques, estupros, assassinatos, movimento de gangues pelas ruas e roubos enquanto pessoas em desespero, presas dentro de suas casas, recorriam a qualquer meio para sobreviver. Depois do 11 de setembro, os nova-iorquinos, famosos por seu individualismo, uniram-se contra um inimigo comum e os norte-americanos mobilizaram-se para ajudar a cidade. Os esforços de resgate começaram no momento em que os aviões sequestrados colidiram contra o World Trade Center. Em Nova Orleans, foram necessários alguns dias até as equipes de resgate chegarem aos moradores. Neste momento, imagens da cidade tomada pelo caos já haviam se espalhado pelo mundo e os EUA debatiam quem deveria ser responsabilizado pelo fracasso. Segundo especialistas, a diferença na resposta às duas calamidades era de se esperar, porque a devastação provocada pelo Katrina foi muito maior que a destruição das torres gêmeas, os dois prédios mais altos de Nova York. Os nova-iorquinos conseguiam escapar do horror de ver o World Trade Center no chão caminhando para o norte da cidade, onde a vida seguia seu rumo, onde as luzes funcionavam e onde os telefones tocavam. Mas, para os moradores de Nova Orleans que não conseguiram sair da cidade antes da chegada do Katrina, não havia onde se abrigar. Cerca de 80 por cento da cidade foi tomada pelas inundações. Para as milhares de pessoas deixadas para trás, a vida cotidiana desapareceu. Não havia mais água potável, comida, luz, polícia, casas. Não havia ninguém no comando. 'Inicialmente, houve um momento de descrença. Todos pressupomos que, quando nos levantamos a cada dia, as coisas vão estar bem', afirmou Gary Small, professor de psiquiatria da Universidade da Califórnia em Los Angeles (EUA). 'Mas agora essas pessoas haviam sido lançadas nessa experiência surreal e tinham de se preocupar com cada passo a ser dado.' 'Inesperadamente, muitas coisas com as quais elas estavam acostumadas não estavam mais lá e as pessoas viram-se dependendo de seu instinto de sobrevivência', observou Small, um especialista em histeria coletiva. Segundo o antropólogo Alan Fiske, da mesma universidade, os moradores de Nova Orleans sentiram-se abandonados e isso significou 'que toda a lei não existia mais'. 'Se alguém se sente desamparado, se as autoridades não estão mais no comando, então não se deve mais nada às regras.' Disponível em <http://noticias.uol.com.br/ultnot/reuters/2005/09/06/ult729u50053.jhtm.> Acesso em 29. nov. 2013.

instrumento para a implementação de dois objetivos constitucionais fundamentais - a erradicação da pobreza e da marginalização e a diminuição das desigualdades sociais, insculpidos no inciso III do artigo 3º da Constituição Federal. Com efeito, são com os recursos provenientes dos tributos que o Estado poderá promover a redistribuição de renda e a implementação de políticas públicas indispensáveis à eliminação da miséria e à redução das desigualdades sociais. O princípio da solidariedade ilumina o Direito Tributário de modo a justificar e fundamentar uma estrutura de tributação que retire uma parcela dos recursos daqueles que detém capacidade contributiva para entregá-la aos mais necessitados.

O Brasil é um país marcado historicamente pela miséria de grande parte de seu povo e por profundas desigualdade sociais. A eleição da segurança jurídica como um valor absoluto implica a manutenção de *status quo*, a petrificação da sociedade e, por consequência, a manutenção das desigualdades e da miséria. Dessa forma, o imperativo constitucional que determina que a República Federal do Brasil erradique a miséria e diminua as desigualdades sociais irradia efeitos até mesmo sobre o princípio da segurança jurídica, de modo a fazer com que este não seja um princípio absoluto, nem extremamente rígido, de maneira que ele possa, em algumas situações, ser mitigado, curvando-se, em determinadas hipóteses, diante de princípios tão ou mais importantes, como o da solidariedade.

Essa tensão entre o princípio da segurança jurídica e o princípio da solidariedade é dramática no Direito Tributário. Como conciliar princípios tão antagônicos?

Uma forma de o intérprete compatibilizar esses dois princípios é, mantendo-se dentro das possibilidades semânticas dos termos de uma norma de competência tributária, levar em conta, como um importante elemento hermenêutico, o princípio da capacidade contributiva.

Explica-se. O texto da Constituição que define competências tributárias, o texto das leis complementares que definem a hipótese de incidência dos impostos e o texto das leis ordinárias que instituem os impostos são construídos por palavras. As palavras e as expressões por elas formadas têm como característica inata e ínsita a vagueza. Com efeito, todas as palavras e, por consequência, as expressões com elas construídas são em certa medida vagas.[200]Para cada palavra existe um conjunto central de casos para os quais ela é plenamente aplicável, casos estes que se encaixam sem dificuldade nos critérios usuais de aplicação do vocábulo. Por outro lado, há um número infinito de casos (o entorno), nos quais a palavra não é aplicada de modo algum. Entretanto, existe também um cone de vagueza, no qual há dúvidas sobre a aplicação ou não do vocábulo, de modo que se fazem necessários

[200] GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. **Introducción al conocimiento científico**. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 2004.p. 48.

critérios adicionais para se definir se a palavra deve, ou não, ser efetivamente aplicada.[201]E, como o Direito expressa-se pela linguagem, a vagueza desta reflete-se sobre aquele - de um texto legal podem emanar diversos sentidos possíveis.

HART já enfatizava as dificuldades inerentes à utilização de palavras para classificar os fenômenos da vida humana e do mundo:

> Às vezes, a diferença entre o caso claro ou paradigmático para o uso de uma expressão e os casos questionáveis é apenas uma questão de grau. Um homem que tem a cabeça lisa e brilhante é evidentemente calvo; outro, que exibe luxuriantes madeixas, obviamente não o é; mas a questão de saber se é calvo um terceiro homem, que tem alguns cabelos aqui e ali, poderia ser discutida indefinidamente se fosse considerada relevante ou dela dependesse algum assunto de ordem prática.
> Às vezes, o desvio-padrão em relação ao caso-padrão não é mera questão de grau, mas surge quando aquele constitui de fato um complexo de elementos normalmente concomitantes mas distintos, um ou mais dos quais podem faltar nos casos questionáveis. Será um hidroavião um "navio"? O jogo pode ainda ser chamado de "xadrez" se for disputado sem a rainha?[202]

Nessa ordem de ideias, Karl ENGISCH observa que os conceitos absolutamente determinados são muito raros no Direito, apontando como tais os conceitos numéricos, especialmente em combinação com os conceitos de medida e com os valores monetários. O autor alemão destaca que os conceitos jurídicos são predominantemente indeterminados, possuindo conteúdo e extensão em larga medida incertos, e exemplifica sua afirmação com conceitos naturalísticos que são recebidos pelo Direito, como os de "escuridão", "ruído", "perigo" e "coisa", bem como com conceitos propriamente jurídicos como "homicídio qualificado", "crime", "ato administrativo" e "negócio jurídico". Citando Philipp HECK, destaca que se pode distinguir nos conceitos jurídicos indeterminados um *núcleo central* - região na qual há uma noção clara do conteúdo e da extensão de um conceito - e um *halo conceitual* - região na qual as dúvidas começam.[203]

Calha observar entretanto que, quando presente em textos legais, a indeterminação dos conceitos jurídicos não é, necessariamente, algo negativo. Tal indeterminação confere elasticidade ao Direito, o que permite ao legislador, por meio de textos relativamente enxutos, disciplinar uma ampla gama de situações, bem como permite ao aplicador uma margem de liberdade para a escolha da norma mais adequada ao caso concreto.[204] Ademais, tal

---

[201] Ibid. p. 49.

[202] HART, Herbert Lionel Adolphus. **O Conceito de Direito**. Tradução de Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009. p. 5.

[203] ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. 10 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2008. p. 208-209.

[204] Nesse ponto é importante colacionar a elucidativa lição de Karl ENGISCH: "O princípio da legalidade da atividade jurisdicional e administrativa, em si, permanece intocado. Conhecemos já o art. 20, al. 13 de nossa Constituição, que vincula à lei o poder executivo e a jurisdição. As leis, porém, são hoje, em todos os domínios jurídicos, elaboradas por tal forma que os juízes e os funcionários da administração não descobrem

elasticidade do Direito, proporcionada pela indeterminação dos conceitos jurídicos, vai permitir que ele se adeque à mutação da realidade, o que, em temas como o ora estudado - referente à tributação do setor de comunicações -, é muito importante, tendo em vista a estonteante evolução tecnológica pela qual o referido setor tem passado nas últimas décadas.

Como elucida Ricardo Lobo TORRES, "do princípio da *tipicidade* não emana, como imagina o positivismo ingênuo, a possibilidade do total fechamento das normas tributárias e da adição de enumerações casuísticas e exaustivas dos fatos geradores"[205]. As normas de Direito Tributário sempre apresentam algum grau de vagueza. A norma do Direito Tributário não pode deixar de conter alguma indeterminação e imprecisão, visto que se utiliza também das cláusulas gerais e dos tipos, que são abertos por definição.[206] Diante desse quadro, conclui Lobo TORRES que, como o princípio da legalidade é incapaz de dar nascimento a uma ordem tributária plena e completa, outros princípios constitucionais devem ser invocados, como o da igualdade e o da capacidade contributiva.[207]

Pois bem. O princípio da solidariedade e os objetivos constitucionais de erradicação da pobreza e de diminuição de desigualdades sociais são, muitas vezes, antagônicos ao princípio da segurança jurídica. Contudo, a obtenção de recursos pelo Estado, orientada pelo Direito Tributário é uma poderosa ferramenta para a implementação dos citados objetivos constitucionais. Por consequência, a segurança jurídica não pode ser tomada como um princípio absoluto ou como único objetivo a ser perseguido pelo Direito, principalmente no contexto brasileiro, marcado por profundos desníveis sociais. Deve conciliar-se a segurança jurídica com a solidariedade, mesmo que, para tanto, a segurança jurídica precise ser, em certo grau, flexibilizada.

O princípio da capacidade contributiva é especialmente relevante na exegese de normas impositivas referentes a impostos sobre a circulação. Quando o hermeneuta encontra-se na situação de ter que optar entre dois sentidos possíveis de uma norma impositiva desse gênero, um que deixe uma atividade econômica na qual há capacidade contributiva fora de qualquer tributação e outra que a sujeite à tributação, há uma forte razão para se decidir em favor do último sentido. Isso porque, nessa situação, entra em jogo também o princípio da isonomia. À luz do princípio da solidariedade e do princípio da isonomia, não é razoável que

---

e fundamentam as suas decisões tão somente através da subsunção a conceitos jurídicos fixos, a conceitos cujo conteúdo seja explicitado com segurança através da interpretação, mas antes são chamados a valorar autonomamente e, por vezes, a decidir e a agir de um modo semelhante ao do legislador. E assim continuará a ser no futuro. Será sempre questão apenas de uma maior ou menor vinculação à lei."(ENGISCH, Karl. Op. cit. p. 207).

[205] TORRE, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. Op. cit. p. 124.

[206] Loc. cit.

[207] Ibid. 125-126.

determinados setores da atividade econômica empresarial fiquem de fora de qualquer tributação sobre a circulação. Com efeito, a exclusão de determinadas atividades econômicas da incidência de tributação acarreta duas consequências. Ou vai diminuir os recursos disponíveis para a prestação de serviços estatais, afrontando a solidariedade; ou, para que se mantenha o patamar desses recursos, vai implicar um aumento da tributação sobre outros setores econômicos, afrontando a isonomia.

Calha oportuna a reflexão de Fernando Batlouni MENDRONI a seguir transcrita:

> Sempre que houver prestação de serviço, há fato econômico subjacente, e é razoável que o direito lhe empreste relevância jurídico-tributária e imponha alguma forma de tributação, já que qualquer fato econômico que não é tributado é, a princípio, privilegiado em relação aos demais - se por alguma razão não for concebível que ele seja tratado desigualmente.[208]

Uma das formas de conciliar o princípio da segurança jurídica com o da solidariedade no Direito Tributário, bem como de se prestigiar a isonomia, pode ser operacionalizada da seguinte forma. Diante de um dispositivo constitucional que atribua competência tributária, de uma lei complementar que defina a hipótese de incidência de um imposto ou de uma lei ordinária que institua um imposto, os limites semânticos, a franja marginal do significado das palavras e expressões utilizadas pelo texto legal devem ser respeitos; em outras palavras, não se deve romper a franja marginal da significação das palavras e expressões empregadas pelo texto legal, não se deve ir além dos sentidos possíveis que se possa extrair de tal texto, não se deve extrapolar os sentidos semânticos desse texto. Dessa forma, o princípio da segurança jurídica estará sendo respeitado, estará sendo homenageado, pois o contribuinte poderá ter a certeza de que, se determinado fato, ato ou negócio jurídico do qual participa claramente não se contiver dentro de um dos possíveis sentidos do texto da lei, a tributação não o atingirá. Entretanto, dentro dessa gama, muitas vezes numerosa, de sentidos possíveis do texto legal, deve prestigiar-se, a fim de homenagear o princípio da solidariedade, aquele que capte a capacidade contributiva, de modo que o ônus argumentativo para se deixar de fora de tributação uma hipótese abarcada por um dos sentidos possíveis da norma impositiva deve ser bastante grande. Em outras palavras, um fato, ato ou negócio jurídico que reflita capacidade contributiva e que esteja dentro de um dos sentidos possíveis da norma impositiva de um imposto somente pode deixar de ser considerado pelo intérprete como fato gerador do referido imposto se houver substanciais razões contrárias à incidência, alicerçadas em outros

[208] MENDRONI, Fernando Batlouni. Op. cit. p.29-30.

elementos interpretativos, como, por exemplo, no elemento histórico, no elemento sistemático ou em jurisprudência reiterada que negue a incidência naquela situação.[209]

Foi exposto anteriormente que se pode distinguir nos conceitos jurídicos um *núcleo central* - região na qual há uma noção clara do conteúdo e da extensão do conceito - e um *halo conceitual* - região na qual começam as dúvidas se determinada situação seria abarcada, ou não, pelo conceito. Com o objetivo de conciliar a segurança jurídica com a solidariedade, deve observar-se o seguinte método de interpretação de normas de incidência de impostos: mesmo que determinado fato, ato ou negócio jurídico esteja além do *núcleo central de certeza* do conceito construído a partir de um texto legal que trate da incidência de determinado imposto, porém dentro do *halo* do referido conceito, se o fato, ato ou negócio jurídico manifestar signos presuntivos de riqueza, ou seja, denotar capacidade contributiva, ele deve ser abrangido pela norma de incidência, a não ser que haja razões relevantes, sustentadas em outros elementos interpretativos, que apontem em sentido contrário à incidência. Na região do *halo conceitual*, ou seja, na zona cinzenta de incerteza, quanto mais próximo do *núcleo central* estiver o fato,ato ou negócio jurídico que reflita capacidade contributiva, maior deve ser o ônus argumentativo do intérprete para deixar o referido ato, fato ou negócio fora da tributação, ou seja, mais fortes devem ser as razões alicerçadas em outros elementos interpretativos (histórico e sistemático, por exemplo), que apontem para a não incidência. À medida que o fato,ato ou negócio que reflita capacidade contributiva afasta-se do *núcleo central de certeza* do conceito construído a partir do texto legal que trate da incidência de determinado imposto e, dentro do *halo conceitual*, tal fato, ato ou negócio aproxima-se da *franja marginal* do referido conceito, menos fortes precisam ser as razões que apontem para a não incidência, porém, mesmo assim, tais razões devem ser suficientemente relevantes para se sobreporem ao princípio da capacidade contributiva, quando com ele sopesadas.

Assim, se num caso concreto estivermos diante de dúvida se uma norma impositiva de imposto atinge, ou não, determinado fato, ato ou negócio jurídico que reflita capacidade contributiva, deveremos examinar se tal fato, ato ou negócio jurídico, ainda que não esteja dentro do *núcleo de certeza* de significação daquela norma, construída a partir do texto legal, está dentro de seu *halo conceitual*. Caso a resposta seja positiva, dever-se-á concluir pela incidência do tributo, a não ser que haja razões substanciais, sustentadas em outros elementos interpretativos, que apontem em sentido contrário, razões essas que devem ser muito fortes na

[209] Salientando, entretanto, que a jurisprudência reiterada não deve servir para petrificar a exegese, podendo ser superada em função de novos argumentos ou da própria evolução social, desde que, em homenagem à segurança jurídica, modulem-se os efeitos de decisões administrativas e judiciais que venham superar tal jurisprudência.

proximidade do *núcleo de certeza* e que podem ser menos intensas à medida que o fato ou negócio em análise afasta-se desse *núcleo* e aproxima-se da *franja marginal*, mas que, ainda assim, devem ser aptas a sobrepujar o princípio da capacidade contributiva.

Dessa forma, estará sendo respeitada a segurança jurídica e prestigiada a proibição de analogia gravosa para a instituição de tributos (artigo 108, parágrafo1º, do Código Tributário Nacional), mas, ao mesmo tempo, estarão sendo respeitados a solidariedade e o princípio da capacidade contributiva, permitindo-se a interpretação extensiva das regras instituidoras de competências tributárias.

É claro que,em alguns casos, é muito difícil distinguir quando se saí do campo da interpretação extensiva e quando se adentra ao campo da analogia gravosa. Como afirma Ricardo Lobo TORRES, "inexiste fronteira definida e segura entre *analogia* e *interpretação extensiva*[210]". Entretanto, como afirmado anteriormente, a segurança jurídica não pode ser tomada como um princípio absoluto ou como único objetivo a ser perseguido pelo Direito, principalmente no contexto brasileiro, marcado por profundas diferenças sociais. Deve conciliar-se a segurança jurídica com a solidariedade, mesmo que, para tanto, a segurança jurídica precise ser, em certo grau, flexibilizada.

Defendendo uma interpretação restritiva da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, Humberto ÁVILA objeta a exegese que leve em conta, como um dos elementos interpretativos, o princípio da capacidade contributiva. Confira-se:

> A interpretação ora defendida (...) poderia ser censurada como injusta por supostamente colidir com o princípio da capacidade contributiva, na medida em que permite que uma atividade reveladora de capacidade contributiva não fosse tributado. Tal reparo, todavia, improcede.
> O princípio da capacidade contributiva, tal como posto na CF/88, não atribui poder de tributar, mas, apenas, gradua o exercício de poder já atribuído por regras de competência. Basta atentar para o modo como tal princípio foi positivamente instituído pelo parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição: "Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...". O dispositivo é claro: "os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte". Os impostos não serão *cobrados* segundo a capacidade econômica. Nem serão cobrados *em razão* da capacidade econômica. Eles serão - eis o ponto - apenas "graduados" segundo a capacidade econômica. Ora, isso significa que o chamado princípio da capacidade contributiva não cria poder de tributar, apenas gradua o seu exercício.[211]

Em que pese o merecido respeito ao posicionamento assumido por Humberto ÁVILA, discordamos de tal posicionamento por duas razões. A primeira razão consiste no fato de que o princípio da capacidade contributiva não decorre, unicamente, do disposto do artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal. Em verdade, ele decorre, e de maneira ainda mais

---

[210] TORRE, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. Op. cit. p. 124.
[211] ÁVILA, Humberto Bergmann. Op. cit. p. 161-162.

intensa, também do princípio da solidariedade, consubstanciado no artigo 3º, inciso I, bem como dos objetivos de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais, insculpidos no artigo 3º, inciso III, todos da Constituição. A segunda razão consiste no fato de que, em que pese o princípio da capacidade contributiva, realmente, não atribuir poder de tributar, ele não serve tão somente para graduar tal poder, uma vez que, como as expressões utilizadas pela Constituição para atribuir competências tributárias aos entes federativos não apresentam um fechamento absoluto e são passíveis de densificação por normas infraconstitucionais, o princípio em tela constitui um importante elemento hermenêutico, que irá iluminar a demarcação dos limites de tais expressões, e, dessa forma, nortear o alcance do poder de tributar.

E mesmo nos impostos indiretos a capacidade contributiva deve ser levada em conta. Isso porque, como afirma Luís Eduardo SCHOUERI, "apenas num modelo de total elasticidade da oferta ou inelasticidade da demanda é que o vendedor conseguiria repassar integralmente o tributo para o comprador."[212] Ademais, ainda que o ônus do imposto fosse totalmente repassado ao comprador, a capacidade contributiva não deve ser analisada tendo sob enfoque apenas o vendedor da mercadoria ou o prestador do serviço - a capacidade contributiva deve ser analisada tendo sob enfoque também o adquirente da mercadoria ou do serviço. A pessoa que paga para obter uma mercadoria ou para usufruir uma prestação de serviços demonstra capacidade contributiva, e tal demonstração de capacidade contributiva constitui um vetor exegético que aponta para o sentido de que deve haver tributação sobre o negócio jurídico correspondente a tal pagamento.

Em suma, um importante elemento para a exegese das normas relativas a impostos é o princípio da capacidade contributiva, princípio que é reflexo da justiça - o valor resultante da composição entre a liberdade e a solidariedade. Havendo no ato ou fato analisado pelo intérprete onerosidade, existindo em tal ato ou fato indícios de riqueza, surgem elementos bastante favoráveis para que a interpretação aponte para a conclusão de que deva ocorrer a incidência tributária, de modo que o ônus argumentativo para se concluir pela não incidência torna-se bastante grande. Em outras palavras, a exegese das normas relativas a impostos não deve se dar a partir de uma interpretação restritiva das expressões empregadas pela Constituição e pela lei, que parta de uma análise semântica das palavras utilizadas no texto normativo, tomando por base institutos de Direito Privado, e, a partir daí, trabalhe unicamente com uma lógica formal e restritiva de subsunção. Na verdade, tal interpretação restritiva se

[212] SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. p. 58.

presta como ferramenta de uma visão abusivamente libertária, que pretende deixar de fora de tributação determinadas atividades econômicas que possuem elevado grau de capacidade contributiva, em gritante afronta à isonomia e à solidariedade, valores muito caros à Constituição.

Por outro lado - é preciso que se esclareça -, não estamos defendendo que a interpretação das normas tributárias deva se dar tão somente pelo enfoque econômico, sem levar em consideração o conteúdo semântico das expressões utilizadas pela Constituição para a atribuição de competência tributária. Não estamos defendendo um monismo axiológico que tome por base apenas o princípio da capacidade contributiva para a exegese das normas tributárias e que ignore a segurança jurídica. Como exposto, no processo de interpretação das normas tributárias, o princípio em tela pode ser sobrepujado se houver relevantes razões sustentadas por outros elementos interpretativos, como o histórico e o sistemático, por exemplo, que apontem para a não incidência.

3.7 **A Constituição discrimina competências tributárias enumerando materialidades econômicas com expressões passíveis de densificação por normas infraconstitucionais**

A função da Constituição não é a de instituir tributos, mas a de discriminar competências tributárias; mais especificamente, no que toca aos impostos, a Constituição tem o papel de enumerar materialidades econômicas que contêm fatos signos de riquezas e distribuí-las entre os diversos entes federativos. Como salienta Luís Eduardo SCHOUERI, "o próprio constituinte trata de arrolar, nos artigos 153, 155 e 156, fenômenos econômicos que, na sua opinião, servem como índices de capacidade contributiva. Enumerando-os, distribui-os entre União, Estados e Distrito Federal e Municípios."[213]

As diferentes espécies tributárias possuem distintas formas de validação constitucional e,como ensina Ricardo Lodi RIBEIRO, no que toca aos impostos, a validação é feita por meio da previsão expressa de materialidades econômicas:

> Na verdade, a Constituição Federal de 1988 adotou três critérios para a validação de tributos:
> a) a previsão expressa das materialidades econômicas que serão utilizadas pelo legislador ordinário para compor o fato gerador e a base de cálculo, o que ocorre nos impostos (arts. 153, 155 e 156) e nas contribuições da seguridade social (art. 195), tributos que se fundamentam mais intensamente na solidariedade e na capacidade contributiva.
> b) referibilidade entre os que pagam e a atividade estatal financiada, seja individual, como nas taxas e contribuições de melhoria (art. 145, II e III), seja de grupo nas

[213] SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. p. 203.

> demais contribuições parafiscais (art. 149), tributos subordinados ao princípio do custo-benefício;
> c) existência de estado de urgência constitucional tributária, como ocorre no empréstimo compulsório (art. 148) e no imposto extraordinário de guerra (art. 154, II).[214]

A validação dos impostos é feita por meio da previsão expressa de materialidades econômicas. A Constituição Federal enumera tais materialidades e as distribui entre os entes federativos, para que estes instituam impostos sobre aquelas.[215] Porém, neste ponto é trazida à baila uma importante indagação - o que são materialidades econômicas? Para se responder a tal pergunta, deve começar-se observando que o ser humano possui necessidades biológicas e sociais. Para satisfazer tais necessidades, ele produz bens e serviços. Na complexa economia atual, a variedade de tais bens e serviços é muito grande. Podem der distinguidos dois aspectos na economia – um aspecto dinâmico e um aspecto estático.O aspecto dinâmico da economia corresponde às atividades referentes à produção e à circulação de bens e serviços. Por sua vez, o aspecto estático corresponde aos estados de propriedade e de posse de bens. Pois bem. Essa enorme gama de atividades referentes à produção e à circulação de bens e serviços e de estados de propriedade e de posse de bens[216] pode, como qualquer conjunto de elementos, ser subdividida em classes, ou seja, ser *classificada*, tomando-se por base determinadas características comuns para o enquadramento das diversas atividades e estados econômicos nas diferentes classes. É desse processo de subdivisão em espécies, de *classificação* das atividades e estados econômicos, que vão resultar as materialidades econômicas, que, por sua vez, serão distribuídas pela Constituição entre os entes federativos, a fim de que estes possam instituir impostos para custear o exercício de suas atribuições. É interessante observar que tais atribuições são estabelecidas pela própria Constituição, que, assim, determina os fins – as citadas atribuições de cada ente federativo - e confere os meios - a competência para a instituição de impostos sobre *classes* de atividades e estados econômicos, ou seja, sobre as materialidades econômicas. Sobre o aspecto dinâmico da economia incidirão os impostos sobre a renda e a circulação. Por sua vez, sobre o aspecto estático da economia incidirão os impostos sobre a propriedade.

---

[214] RIBEIRO, Ricardo Lodi. As Contribuições Parafiscais e a Validação Constitucional das Espécies Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 174, p. 110-129, mar. 2010. p. 114.

[215] Essa é também a posição de Fernando Batlouni MENDRONI, segundo o qual "As próprias normas constitucionais tributárias simplesmente reconhecem os setores econômicos da sociedade, com seus potenciais contributivos, e determinam as competências tributárias". (MENDRONI, Fernando Batlouni. Op. cit. p. 18).

[216] Para fins da presente análise, deve incluir-se no conceito de "bem" o parâmetro comum para as trocas de outros bens e de serviços - a moeda, que vai ser englobada pela materialidade econômica *renda*, entregue, no Brasil, à competência tributária da União.

Fernando Batlouni MENDRONI ressalta a dificuldade ínsita ao processo de classificação:

> (...) classificar, desde Aristóteles, importa investigar e chegar a um consenso sobre a natureza das coisas, o que não é sempre fácil ou possível. Melhor, muitas vezes, seria restringir-se aos efeitos das coisas sobre o mundo, sem preocupações com sua natureza. Mas os bens são juridicamente classificados e temos de conciliar a classificação com a observação do mundo.[217]

Versando também sobre as dificuldades inerentes ao processo de classificação, Arnaldo RIZZARDO assevera:

> Não se pode estabelecer um critério definitivo para a classificação, diante da constante mutação ou evolução do direito. Na medida em que novas situações da vida surgem, variam os compromissos, e isto sobretudo em se tratando de obrigações. Sobretudo as relações comerciais se alteram, se inovam, se aprimoram e se especificam não apenas em vista de mecanismos que constantemente se introduzem nas atividades, mas especialmente porque a ciência avança para campos antes inexistentes (...)[218]

É bastante árdua a tarefa de se identificar, a partir das expressões utilizadas pela Constituição, quais devem ser os elementos comuns que serão considerados relevantes a fim de que uma atividade ou estado econômico seja enquadrado em uma determinada classe de materialidade econômica, ou seja, os critérios de classificação. Fixados tais elementos comuns, fixados os critérios de classificação, podem, ainda, surgir dificuldades referentes às hipóteses nas quais determinado estado ou atividade econômica possui, simultaneamente, elementos correspondentes a duas, ou mais, classes de materialidades econômicas, ou seja, à ausência de univocidade da classificação (o que acarretará conflitos de competência tributária entre os entes federativos).

A dificuldade intrínseca ao processo de estruturação lógica das materialidades econômicas - subdivisão, em classes, de uma enorme gama de atividades referentes à produção e à circulação de bens e serviços e de estados de propriedade e de posse de bens, tomando-se por base determinadas características comuns, eleitas a partir das expressões empregadas pela Constituição - faz com que, no plano constitucional, as expressões que designam tais materialidades não possam ter um fechamento semântico absoluto, característica esta que é acentuada pelo fato de as materialidades em tela serem bastante impactadas pelos avanços tecnológicos e pelas mudanças sociais.Daí a possibilidade– e até mesmo a necessidade - de densificação das normas constitucionais de atribuição de competência tributária por meio de normas de menor hierarquia.

---

[217] MENDRONI, Fernando Batlouni. A Prestação de Serviço de Comunicação como Hipótese de Incidência do ICMS. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 38, p. 59-78, 2001. p. 71.

[218] RIZZARDO, Arnaldo. **Direito das Obrigações**.7. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 43.

As expressões relativas às materialidades econômicas referem-se, dessa forma, a uma subdivisão do complexo universo de atividades e estados econômicos alicerçada em algumas características comuns de tais atividades e estados. Por exemplo, quando a Constituição Federal atribui, em seu artigo 153, inciso III, a competência para a União instituir impostos sobre *produtos industrializados*, ela está fazendo referência a uma subdivisão das atividades econômicas alicerçada em uma propriedade comum - o fato de essas atividades estarem relacionas a *produtos industrializados*, o que apresenta certo grau de indeterminação e de incerteza. O que é *produto*? Qual o significado da expressão *industrializado?* Não há como, no nível constitucional, impor um alto grau de fechamento semântico a tais expressões, não há como, com base apenas na Constituição Federal, determinar o exato conteúdo e alcance de tais expressões. Daí a necessidade de tais expressões serem densificadas por meio de normas infraconstitucionais.

A enumeração de materialidades econômicas, que serve como critério de validação dos impostos, está vertida em linguagem constitucional, e, por conseguinte, as expressões que as descrevem não serão hermeticamente fechadas e possuirão certo grau de abstração.[219]Isto vai se refletir sobre a atividade de exegese do texto constitucional, que não vai poder ser encarada como uma atividade meramente descritiva. A interpretação das normas constitucionais de atribuição competência tributária não poderá ser realizada a contento tão somente com o uso de subsunções e tampouco poderá ser alicerçada em uma lógica formal restritiva, engendrada unicamente com base em institutos de Direito Privado.

De todo o exposto, conclui-se que as expressões utilizadas pela Constituição Federal para atribuir aos entes federativos competências para a instituição de impostos devem ser encaradas como expressões que se referem a *materialidades econômicas*, passíveis de densificação por normas infraconstitucionais.

3.8 **O importante papel da lei complementar no desenho das hipóteses de incidência dos impostos**

Não se pode esgotar, no texto constitucional, a exegese da expressão "prestação de serviços de comunicação", visto que tal expressão refere-se a uma materialidade econômica e não possui um fechamento semântico absoluto. O conteúdo e o alcance da expressão em tela somente vão poder ser adequadamente encontrados na lei complementar, à qual a

[219] BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição: Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora**. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva., 2009. p. 111.

Constituição atribui, em seu artigo 146, inciso III, "a", o importante papel de definir as hipóteses de incidência, as bases de cálculo e os contribuintes dos impostos.

Calha observar que José Eduardo Soares de MELO tenta apequenar o papel de lei complementar, sustentando que ela teria caráter "meramente didático". Confira-se a posição de tal autor:

> Deslindar a questão não constitui tarefa simples, pois a competência da Lei Complementar restringe-se à "definição", que representa temática mais apropriada ao campo doutrinário e que, em termos legais, deve ser concebida como mera finalidade prática.
> (...)
> Também no que tange aos impostos, o empenho do legislador complementar revelaria caráter meramente didático. Embora o artigo 145, I, da CF, só mencione o vocábulo "impostos", a pauta de competências arroladas nos arts. 153, 155 e 156 permite visualizar exações não vinculada à atuação do poder público.
> Com efeito, as materialidades "renda", "produtos industrializados", "serviços", "propriedade imobiliária", etc., implicam atos, operações ou situações afetas aos particulares. O mesmo ocorre com contribuições de melhoria, e contribuições sociais, em que a própria Constituição permite apurar os lineamentos básicos, numa interpretação sistemática do quadro tributário.
> Encaixam-se nessa situação os aspectos estruturadores dos impostos (fatos geradores, base de cálculo, contribuintes), posto que o legislador complementar só poderá desenhar componentes do tributo que já se encontravam contidos na dicção constitucional (com as ressalvas apontadas).
> Tendo a Constituição relacionado as materialidades tributárias, é de se supor - como lógica elementar - que todos os aspectos da hipótese de incidência devam estar vinculados às específicas materialidades. Além disso, seria irrelevante a inexistência de lei complementar definidora de fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, ou, se editada, o fizesse de modo restritivo, impossibilitando as pessoas políticas de exercitarem suas competências.[220]

Não se deve concordar com o entendimento de José Eduardo Soares de MELO. Ao, por exemplo, instituir a competência dos Estados e do Distrito Federal para tributar a prestação de serviços de comunicação, a Constituição estabelece, tão somente, que compete àqueles entes instituírem impostos sobre a "prestação de serviços" de "comunicação". Daí exsurgem diversas indagações. O que é *prestação*? O que significa *serviços*? O que é *comunicação*? A Constituição não esclarece o exato conteúdo nem a precisa extensão de tais expressões. Não há detalhamentos sobre a hipótese de incidência do imposto, muito menos sobre sua base de cálculo ou sobre seus contribuintes. Dessa forma, não se sustenta a assertiva de que, quanto aos "aspectos estruturadores dos impostos (fatos geradores, base de cálculo, contribuintes)", o "legislador complementar só poderá desenhar componentes do tributo que já se encontravam contidos na dicção constitucional". A distribuição das competências tributárias entre os entes federativos - repise-se - é feita mediante a referência a materialidades econômicas, por meio de expressões não absolutamente fechadas e suscetíveis

[220] MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit. p. 24-25.

de densificação pela lei complementar. Tais expressões não correspondem a conceitos herméticos e o significado delas possui, até mesmo, áreas de intersecção com expressões que a Constituição utiliza para conferir competência tributária a entes federativos diversos, de modo que delas não se pode extrair, sem a intermediação da lei complementar, qual seria o exato alcance da hipótese de incidência, qual seria a base de cálculo e quem seriam os contribuintes de um imposto. Por conseguinte, não há que se falar que a lei complementar possuiria"caráter meramente didático". Pelo contrário, ela possui um papel muito importante no delineamento dos aspectos material, quantitativo e subjetivo das hipóteses de incidência dos impostos.

Como exposto na Seção anterior, as normas constitucionais que atribuem competência tributária aos entes federativos não apresentam um fechamento semântico absoluto - elas são passíveis de densificação por normas infraconstitucionais. No que toca aos impostos, a lei complementar, ao definir hipótese de incidência, base de cálculo e contribuintes, densifica as normas constitucionais, aumentando o grau de fechamento semântico da norma impositiva.Por fim, tal grau de fechamento é aumentado ainda mais pela lei ordinária que institui o imposto. Porém, também o fechamento semântico da lei ordinária não é absolutamente rígido e inflexível. Isso porque, como bem observa Fernando Batlouni MENDRONI, o Direito é dialético, cultural e interpretativo e o raciocínio dedutivo no Direito é permeado por valores culturais, de modo que é impraticável um modelo que trabalhe com subsunções a conceitos fechados. Confiram-se as observações do autor:

> O silogismo, muitas vezes considerado o raciocínio mais perfeito, em sua forma pura, não existe no direito.
> O direito é dialético, cultural e interpretativo. Busca significados sociais, históricos, finalísticos, filosóficos, justos, etc. Não ignora o exercício do poder e da política. Por isso tem conceitos, institutos, mas também lacunas. Por isso textos de lei de redações equivalentes, válidos segundo textos constitucionais, fundados nos mesmos princípios do direito, podem ter significados diferentes no tempo e no espaço. Ainda que encontrem, nas diversas ordens jurídicas, equivalência de significados, semânticos e sintáticos, de preposições, ainda assim estarão sendo contextualizadas em ordens jurídicas diversas, com respostas mais ou menos diversas para problemas equivalentes. E mais, até mesmo em tempo e espaço fixos, o direito concreto depende da dialética e da retórica empregadas.
> Se a dedução pura e simples da lógica formal pudesse ser aplicada ao direito, ele estaria sempre acabado a qualquer tempo,e jamais surgiriam dúvidas sobre "qual o direito". Essa não é a realidade. É certo que em alguns casos, há quase uma subsunção, ou melhor, uma aparência de subsunção; em outros, não, e a referência a valores é mais acentuada na interpretação das normas e na aplicação aos casos. Casos que acrescentam significado às normas, que serão paradigmas aos novos casos.
> No direito, enfim, a dedução é sempre misturada com valores culturais".[221]

[221] MENDRONI, Fernando Batlouni. O ICMS sobre serviços de comunicação - Enfoque lógico-jurídico. Op. cit. p. 24.

A Constituição Federal não impõe à lei complementar uma observância às expressões que ela utiliza para repartir competências tributárias segundo um fechamento semântico absoluto. A lei complementar define as hipóteses de incidência dos impostos a partir de um critério de *razoabilidade*, e não a partir de uma vinculação linguística, fechada e inflexível, em relação à expressão utilizada pela Constituição Federal para designar a materialidade econômica. Quebrantando posições formalistas, o ponto fulcral, a ideia central em torno da qual gravitará os argumentos a seguir expostos é a de que, no Direito, deve trabalhar-se com a lógica do razoável. Confira-se, nesse sentido, a lição de Ricardo Lodi RIBEIRO:

> Contudo, como a realidade ("ser") nunca atinge a perfeição do modelo legal ("dever-ser"), a redução do fenômeno linguístico à mera subsunção silogística leva a uma infrutífera procura pelo protótipo ideal, condenando o ordenamento jurídico à inutilidade. Assim, dado o abismo entre o "ser" e o "dever-ser", a subsunção conceitual absoluta nunca será realizada, uma vez que esse processo de aproximação da norma abstrata ao fato não segue a lógica formal, mas a lógica do razoável.[222]

Como já exposto, na complexa economia atual, há uma enorme gama de atividades referentes à produção e à circulação de bens e serviços e de estados de propriedade e de posse de bens. Esse conjunto de atividades e estados pode ser subdividido em classes, tomando-se por base determinadas características comuns. É desse processo de subdivisão, em classes, de atividades e estados econômicos que vão resultar as materialidades econômicas, que, por sua vez, serão distribuídas pela Constituição Federal entre os entes federativos, a fim de que estes possam instituir impostos. A própria complexidade do processo de estruturação lógica das materialidades econômicas - subdivisão, em classes, de uma enorme gama de atividades e estados econômicos, alicerçada em algumas características comuns - impede que as expressões que designam tais materialidades sejam absolutamente inflexíveis e fechadas.

O critério que deve ser utilizado no âmbito da lei complementar para a definição da hipótese de incidência dos impostos é o da razoabilidade em relação à expressão empregada pela Constituição para designar a materialidade econômica, e não o da subsunção lógico-formal rígida, inflexível e restritiva de tal expressão. Desde que haja capacidade contributiva, a lei complementar pode definir, como hipótese de incidência de um imposto, fatos que sejam *razoavelmente* relacionados à materialidade econômica expressa pela Constituição Federal. Por sua vez, a exegese da lei complementar também deverá ser feita à luz dos princípios da capacidade contributiva e da solidariedade, bem como sob a égide do critério da razoabilidade.

---

[222] RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Rocha; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 194.

Por óbvio, a lei complementar *não* poderá extrapolar os limites de competência estipulados pela Constituição Federal. Todavia, as expressões utilizadas pela Constituição Federal para atribuir competências tributárias, pelo fato de se referirem a materialidades econômicas e pelo fato de estarem vertidas em linguagem constitucional, não apresentam um fechamento semântico absoluto. Consequentemente,a lei complementar assume o importante papel de, a partir de um critério de *razoabilidade* em relação à expressão utilizada pela Constituição Federal para fazer referência à materialidade econômica sobre a qual o ente federativo poderá exercer sua competência tributária, densificar a norma constitucional de atribuição de competência, definindo a hipótese de incidência e resolvendo conflitos de competência entre os entes federativos, ou seja, delineando, de forma mais precisa, os limites da hipótese de incidência de determinado imposto.

Por sua vez, a partir da definição da hipótese de incidência pela lei complementar, a lei ordinária do ente federativo competente instituirá o imposto. E, apesar de tal lei ordinária possuir um grau maior de fechamento semântico, tal fechamento também não será absoluto – o Direito é construído por meio da linguagem, que é insitamente vaga e ambígua, de modo que é utópica a pretensão de se elaborarem dispositivos legais plenamente precisos e claros, insuscetíveis de dúvidas e de incertezas.

Em suma, a Constituição Federal delineia o poder de tributar elencando materialidades econômicas e distribuindo tais materialidade entre os entes federativos. As expressões utilizadas pela Constituição para delinear tais materialidades econômicas não possuem um fechamento semântico absoluto. À luz de um critério de razoabilidade em relação às expressões empregadas pela Constituição, a lei complementar (no caso específico do ICMS, a Lei Complementar n.º 87/96) vai definir a hipótese de incidência, a base de cálculo e os contribuintes dos impostos e, a partir de tal definição, a lei ordinária (no caso do ICMS, a lei ordinária de cada um dos Estados-membros e do Distrito Federal) vai instituir o imposto, de modo que a norma referente a impostos vai se densificando, ganhando fechamento semântico, mas não um fechamento semântico absoluto e inflexível.

A materialidade econômica *comunicação* corresponde a um subconjunto do enorme e complexo universo das atividades econômicas de produção e circulação de bens e serviços. Os elementos desse subconjunto ostentam uma característica comum - o fato de estarem relacionados à "prestação de serviços de comunicação". Entretanto, com base apenas nas expressões constitucionais, o grau de incerteza se determinada atividade pertence, ou não, à materialidade econômica em tela não é baixo.

Nessa ordem de ideias, quando a Constituição Federal, em seu artigo 155, inciso II, atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para que tais entes instituam impostos sobre a prestação de serviços de comunicação, deve entender-se que aquela está atribuindo a estes a competência para a instituição de impostos sobre a prestação de serviços onerosos *razoavelmente* relacionados à materialidade econômica *comunicação*, numa acepção não fechada[223], suscetível aos influxos do princípio da capacidade contributiva e do critério da razoabilidade. É necessário que a lei complementar, ao definir a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, estabeleça, como requisito de tal hipótese de incidência, a onerosidade da prestação, signo de capacidade contributiva. Porém, não é necessário, para a definição da hipótese de incidência do imposto em tela, que haja uma exegese restritiva das palavras *prestação de serviços* e *comunicação*, utilizadas pela Constituição Federal. Pelo contrário, a lei complementar pode definir como fato gerador do ICMS-Comunicação qualquer prestação onerosa de serviço *razoavelmente* relacionada à materialidade econômica *comunicação*. Isso porque, repita-se, a Constituição Federal não impõe à lei complementar um fechamento semântico absoluto, de modo que esta deve definir as hipóteses de incidência dos impostos a partir de um critério de *razoabilidade*, e não a partir de uma vinculação linguística fechada e inflexível em relação à expressão utilizada pela Constituição Federal para designar a materialidade econômica.

Não se podendo esgotar, no texto constitucional, a exegese da expressão *prestação de serviços de comunicação*, visto que tal expressão refere-se a uma materialidade econômica, não possui um fechamento semântico absoluto, bem como detém certo grau de abstração, é preciso se voltar para a lei complementar, mais especificamente para a Lei Complementar n.º 87/96, para se densificar o significado da expressão em tela. Conforme ressalta Helenison Cunha PONTES, "como a Constituição não define o termo 'serviço de comunicação', compete ao intérprete adotar a definição presente na Lei Complementar existente".[224]Por consequência,

---

[223] Nesse sentido, é, também a posição de Carlos Henrique ABRÃO: "Decisiva e definitivamente, abrigou a Constituição Federal de 1988, no seu artigo 155, II, a expressão genérica, global e, pois, abrangente de serviço de comunicação, querendo se referir a todo e qualquer meio que levasse o informe no âmbito de proporcionar ao usuário um serviço de conotação renumerada, independentemente de sua natureza, porquanto a própria comunicação telefônica, englobada de telefonia celular, também encontra incidência do ICMS." (ABRÃO, Carlos Henrique. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação na Internet**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 200).

[224] É preciso realçar este ponto - a lei complementar tem um importante papel no delineamento da hipótese de incidência da prestação de serviço de comunicação. Dessa forma, vale conferir, mais a fundo, a lição de Helenison Cunha PONTES: "A Lei complementar capta como fato tributável pelo ICMS não a comunicação *tout court*, mas a relação econômica a ela subjacente, consistente na onerosidade dos meios que permitem a sua concretização. O legislador não se preocupou com as características da mensagem ou com o meio através da qual a mesma é enviada ou recebida, mas com o fato econômico - substrato da incidência da regra tributária - presente e subjacente à relação comunicativa, que a caracteriza e peculiariza em relação às demais

a Lei Complementar n.º 87/96 assume um papel importante na delimitação da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, a partir da materialidade econômica expressa na Constituição Federal.[225] Desde que haja capacidade contributiva, a lei complementar pode definir como hipótese de incidência de um imposto fatos que estejam *razoavelmente* relacionados à materialidade econômica *comunicação*. E assim o fez a Lei Complementar n.º 87/96, que, em seu artigo 2º, inciso III, definiu a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação estabelecendo que tal 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". A Lei Complementar n.º 87/96 elencou, como hipóteses de incidência do imposto em tela,

---

formas de comunicação humana. Este é o critério que a Lei Complementar 87/96 que, parece-nos, não destoa da moldura (conjunto das possibilidades de significação normativa do texto constitucional da expressão 'serviço de comunicação'). Nesse sentido, como a Constituição não define o termo 'serviço de comunicação', compete ao intérprete adotar a definição presente na Lei Complementar existente, que, atualmente, tão-somente adota uma das significações possíveis pelo Texto Constitucional, o que é perfeitamente possível. Com tal afirmação, repita-se, não se está subscrevendo a tese segundo a qual o sentido da expressão 'serviço de comunicação' prevista na Constituição será sempre e em qualquer hipótese aquele que vier a ser adotado pela lei infraconstitucional. A definição infraconstitucional somente será válida se enquadrar-se nos limites significativos mínimos da expressão 'serviço de comunicação' presente constitucionalmente.
A interpretação do direito constitui uma tarefa prática de atribuição de sentido; todavia deve incidir e terminar no próprio texto objeto de interpretação (que geralmente não é apenas um, mas vários, e em última hipótese, o texto se confunde com o ordenamento jurídico). Nesse sentido, haja vista a absoluta equivocidade do termo 'serviço de comunicação' presente no Texto Constitucional, cumpre ao intérprete/aplicador do Direito analisar a definição estipulativa presente em texto normativo de escalão inferior, e verificar a compatibilidade mínima de sentido entre o comando constitucional e o enunciado legislativo. Presente essa compatibilidade semântica e sintática, não cabe ao intérprete/aplicador exigir da lei outros requisitos e pressupostos não presentes no comando constitucional." (PONTES, Helenilson Cunha. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação na Internet**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 351-352).

[225] Bastante pertinente é a lição de Carlos Henrique ABRÃO, que observa que, no que toca à hipótese de incidência do serviço sobre a prestação de serviços de comunicação, o legislador não teceu a detalhes nem procurou definir um conceito fechado, traçando um perfil de abrangência que corresponde a "total amplitude": "Essencialmente, a preocupação primeira do legislador se ateve a explorar a expressão 'comunicação', como todo e qualquer meio, atividade, instrumento, mecanismo que dispusesse de algum conteúdo informativo, tanto podendo ser definido como rádio, televisão, satélite, televisão a cabo, serviços de *pager*, rádios intercomunicadores, telefonia celular, transmissores, sistema informatizado, de internet e outro correlato que estivesse subministrado de um largo aspecto definido na norma legal. Conforme a doutrina de Peter Häberle (*Hermenêutica Constitucional*. trad. de Gilmar Ferreira Mendes, Porto Alegre, Fabris, 1997, p. 43), o processo de interpretação constitucional é concomitantemente disciplinado e disciplinador pela utilização de métodos jurídicos, daí porque se afiguram variados e difusos todos os eventos que precedem a esse processo, tanto racionais como processos legislativos, mas dentro da condição interpretativa da Constituição. Exterioriza-se o resultado da interpretação, com a respectiva reserva de consistência (*Vorpehalt der Behahrung)*, cuja circularidade mostra-se invariavelmente hospedada na terminologia emprestada pela noção de serviço de comunicação.Efetivamente, a matéria afeta ao significado léxico-gramatical utiliza amplitude peculiar, extravasando os limites próprios, por causa do âmbito da tecnologia, em que surgem instrumentos dotados de atividades correlacionadas com as informações.Tratando-se de subordinar o estilo estigmatizado do serviço de comunicação à órbita federal, evidentemente o legislador não teceu a detalhes nem procurou definir um conceito fechado. Porém consciente dos meios modernos disponibilizados a favor da sociedade, incorporou à regra matriz simplesmente um perfil de abrangência que significa total amplitude, gerando efeitos e consequências jurídicas, inclusive no perfil da sujeição tributária." (ABRÃO, Carlos Henrique. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação na Internet**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 197-198).

atividades que denotam capacidade contributiva e que estão razoavelmente relacionadas à materialidade econômica *comunicação.*

De todo o exposto, conclui-se que a lei complementar desempenha um importante papel no desenho das hipóteses de incidência dos impostos.Mais especificamente, no que toca ao ICMS-Comunicação, esse importante papel é desempenhado pela Lei Complementar n.º 87/96.

3.9 **A expressão prestação de serviços**

A Constituição Federal, em seu artigo 155, inciso II, para atribuir competência tributária aos Estados e ao Distrito Federal, não emprega apenas a palavra *comunicação*. Ela emprega também a expressão *prestação de serviços*. Os citados entes federativos têm competência para instituir impostos sobre *prestação de serviços* de *comunicação*. Contudo, a Constituição não traz maiores detalhes sobre qual seria o significado da expressão *prestação de serviços*.

Por sua vez, o artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96 dispõe que o ICMS-Comunicação 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".[226]A lei complementar acrescenta o adjetivo *onerosas* à expressão *prestações de serviços*; porém não traz maiores detalhes sobre qual seria o exato conteúdo e alcance da referida expressão.

É de relevo assinalar que a onerosidade, condição acrescentada pela lei complementar para que possa haver a incidência do ICMS-Comunicação, é uma decorrência direta e imediata do próprio princípio da capacidade contributiva, em sua feição *negativa*. Com efeito, sobre situações nas quais não se evidencie capacidade contributiva, não deve haver tributação. Se um fato, ato ou negócio jurídico não corresponde a um signo presuntivo de riqueza, não deve sobre ele incidir impostos. Se não há onerosidade numa prestação de serviços de comunicação, não há fato signo presuntivo de riqueza, não havendo, assim, capacidade contributiva, e, por consequência, não devendo, sobre a prestação em tela, ocorrer a incidência de impostos.

A lei complementar tão somente acrescenta o adjetivo *onerosas* à expressão *prestação de serviços,* empregada pela Constituição. Ela não traça maiores detalhes sobre o significado

[226] Grifo nosso.

da expressão *prestação de serviços*. Dessa forma, alguns autores vão se socorrer de conceitos de Direto Privado, principalmente da vetusta tripartição da obrigações em *obrigação de dar*,*fazer* e *não fazer*, que deita raízes no Direito Romano, para tentar definir o que seria *prestação de serviço*. É o que faz, por exemplo, José Eduardo Soares de Melo. Confira-se sua posição:

> A *prestação de serviços de comunicação* constitui o cerne da materialidade da hipótese de incidência tributária, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação "de fazer" de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado.
> Considerando que o direito tributário constitui um direito de superposição, incidindo sobre realidades postas por outros ramos do direito (civil, comercial, etc.), tornou-se imprescindível buscar a conceituação das espécies básicas de obrigação (*dar e fazer*) para delinear os âmbitos tributários (IPI, ICMS, ISS).
> Essa espécie de obrigação (*fazer*) não possui definições e características próprias, configurando-se de modo negativo à outra espécie de obrigação (*dar)* que "consiste na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, para a constituição de um direito real (venda, doação, etc.), a concessão de uso (empréstimo, locação) ou restituição ao dono. Já as de fazer, conquanto se definam em geral de modo negativo, são todas as prestações que não se compreendem entre as de dar, têm, na verdade, por objeto um o mais atos, ou fatos do devedor, como trabalhos materiais ou intelectuais.
> 'A *obrigação de fazer* é a que vincula o devedor à prestação de um serviço com ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou de terceira pessoa.'[227]

É também o que faz Clélio CHIESA, para quem:

> A expressão "prestar serviço" denota a ideia de ação humana positiva, em que alguém realiza um esforço humano a terceiros, em caráter negocial. Portanto, para que se configure a hipótese de prestação de serviço é indispensável que haja um negócio jurídico, em que alguém se vincule a uma obrigação de fazer.[228]

Discordamos da supracitada posição doutrinária, que quer confundir *prestação de serviços* com *obrigação de fazer*. O conceito de *prestação de serviços* não está acorrentado à definição de *obrigação de fazer*, uma das três espécies da tripartição das obrigações em *dar*, *fazer* e *não fazer*. Isso porque a complexidade das relações econômicas do mundo moderno não mais pode ser compartimentada em simplismos didáticos que remontam a tempos passados.[229]

---

[227] MELO, José Eduardo Soares de. Op. Cit. p. 62-63.
[228] CHIESA, Clélio. Op. Cit. p. 15.
[229] Sobre o tema, vale destacar trecho do voto do Ministro Cezar Peluso, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 547.245 (DJ 05.03.2010): "Senhor Presidente, eu também peço vênia para acompanhar o eminente Relator, observando apenas que as dificuldades teóricas opostas pelas teses contrárias a todos os votos já proferidos vêm, a meu ver, de um erro que eu não diria apenas histórico, mas um erro de perspectiva, qual seja o de tentar interpretar não apenas a complexidade da economia do mundo atual, mas sobretudo os instrumentos, institutos e figuras jurídicos com que o ordenamento regula tais atividades complexas com a aplicação de concepções adequadas a certa simplicidade do mundo do império romano, em que certo número de contratos típicos apresentavam obrigações explicáveis com base na distinção escolástica entre obrigações de dar, fazer e não fazer. O mundo moderno é extremamente mais complexo para poder ser explicado à luz da economia do mundo romano ou à luz dos institutos que ali os regiam."

Nessa linha, Bernardo Ribeiro de MORAES assevera que o conceito econômico de *prestação de serviços* não se confunde com o conceito de *prestação de serviços* do Direito Civil. Confira-se:

> Serviço, portanto, vem a ser o resultado da atividade humana na criação de um bem que não se apresenta sob a forma de bem material, *v.g.*, a atividade do transportador, do locador de bens móveis, do médico, etc.
> O conceito econômico de "prestação de serviço" (fornecimento de bem imaterial) não se confunde nem se equipara ao conceito de "prestação de serviços" do direito civil, que é conceituado como fornecimento apenas de trabalho (prestação de serviços é o fornecimento mediante remuneração, de trabalho a terceiro). O conceito econômico não se apresenta acanhado, abrange tanto o simples fornecimento de trabalho (prestação de serviços de direito civil) como outras atividades: *v.g.*: locação de bens móveis, transporte, publicidade, hospedagem, diversões públicas, cessão de direitos, depósito, execução de obrigações de não fazer, etc. (venda de bens imateriais).[230]

Abordando o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), em raciocínio plenamente aplicável ao ICMS-Comunicação, Bernardo Ribeiro de MORAES aduz que os serviços correspondem à circulação de bens imateriais[231]e que, além do conceito econômico, também o conceito tributário de *serviços*, que vem da Economia, não deve ser confundido com o conceito de *prestação de serviços* do Direito Civil:

> A noção de serviço (objeto do ISS) não pode ser confundida com a simples "prestação de serviço" (contrato de direito civil que corresponde ao fornecimento de trabalho). O conceito de serviço nos vem da economia, do trabalho, como produto. De fato, o trabalho aplicado à produção pode dar como resultado duas classes de bens: bens materiais denominados material, produto ou mercadoria; e bens imateriais, conhecidos como serviços. Serviço, assim, é expressão que abrange qualquer bem imaterial, tanto atividades consideradas de "prestação de serviços" (*v.g.*: atividade do médico, do advogado, do engenheiro, do corretor, etc.) como as demais vendas de bens imateriais (*v.g.* atividade do locador de bens móveis, do transportador, do albergueiro, do vendedor de bilhetes da Loteria Federal, etc.). Na lição de Aliomar Baleeiro, serviço pode ser tanto o resultado de uma atividade prestada como o de coisas que as pessoas "põem à disposição de outros".
> Assim o ISS recai sobre serviços de qualquer natureza, entendendo-se como tal a circulação (venda) de bens imateriais. Em nosso direito, com algumas modificações, o conceito de serviço corresponde à mesma noção que dele tem diversos países que adotaram o imposto sobre valor agregado (prestação de serviço é toda operação que não constitua venda de um bem material). [232]

Nessa ordem de ideias, Ricardo Lodi RIBEIRO, fazendo menção a Bernardo Ribeiro de MORAES, salienta que a conformação da competência constitucional para a tributação dos serviços que irá delinear a hipótese de incidência pela lei complementar e pela lei ordinária não tem por premissa a configuração que o Direito Civil dá ao contrato de prestação de serviços e que, embora o Supremo Tribunal Federal tenha sumulado o entendimento de que não haveria incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, em julgados posteriores o

---

[230]MORAES, Bernardo Ribeiro. **Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975. p. 42-43.
[231] Ibid. p. 79.
[232] Ibid. p. 98-99.

referido tribunal entendeu que a incidência do imposto municipal não se restringe às obrigações de fazer. Confira-se:

> De fato, a conformação da competência constitucional para a tributação dos serviços que irá limitar a definição do fato gerador pela lei complementar e pela lei municipal não parte da formatação que a lei civil confere ao *contrato de prestação de serviços*. Como salientou Bernardo Ribeiro de Moraes, o "conceito de serviço nos vem da economia, do trabalho como produto." Por isso, a expressão constitucional *serviços de qualquer natureza* não se esgota em uma *obrigação de fazer*, englobando também a colocação pelo prestador de bens à disposição de outrem, como aliás, reconhecia expressamente o artigo 71, §1º do CTN. (...)
> Deste modo, não se confundindo com o contrato de prestação de serviços previsto na lei civil, a expressão constitucional *serviços de qualquer natureza* envolve o oferecimento de uma utilidade econômica para outrem, a partir da atividade imaterial, o que, não raras vezes, envolve a utilização de bens do prestador pelo usuário.
> Embora a jurisprudência do STF tenha sumulado o entendimento de que não haveria incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, com base na ideia de que a incidência do imposto municipal teria como pressuposto uma *obrigação de fazer*, e não uma *obrigação de dar*,vale registrar que nossa Corte Maior, em julgados posteriores, vem superando a influência do direito privado sobre a definição de *serviços de qualquer natureza*. Em julgamento em que decidiu pela incidência do ISS sobre o *leasing financeiro*, o Plenário do STF, em julgamento relatado pelo Min. Eros Grau, com voto vencido apenas do Ministro Marco Aurélio, considerou que a incidência do imposto municipal não se restringe às obrigações de fazer, muitas vezes envolvendo um dar. Na verdade, como ressaltou o Ministro Cezar Peluso na decisão acima referida, a complexidade dos negócios desenvolvidos no mundo moderno não mais pode se explicar pelas categorias jurídicas definidas pelo direito romano, que classificava as obrigações em dar, fazer ou não fazer.[233]

Como ressalta Adelmario Araujo CASTRO, o termo *serviço* foi incorporado à ordem jurídica brasileira para retratar, de forma ampla, os negócios com bens imateriais e está relacionado às ideias da *atividade* e de *utilidade*. Transcrevemos, a seguir, as palavras do referido autor:

> Entre os vários tipos constitucionais-tributários, o *serviço* aparece como um dos mais ricos e complexos. Justamente porque as mudanças no campo econômico produziram um considerável alargamento do que se entende por *serviço*, adotada como ponto de partida a idéia de *serviço* como "obrigação de fazer" ou "atividade humana em benefício alheio".
> O sentido do vocábulo absorveu de tal forma a complexidade da realidade econômica e a representação de uma gama tão ampla de atividades que a famosa revista *The Economist* chegou a consignar *serviço* como "*qualquer coisa vendida que não cai em seus pés*".
> Observa-se, ademais, que no âmbito do Acordo Geral sobre o Comércio e Serviços (AGCS ou GATS, na sigla em inglês) houve uma deliberada esquiva de se definir, na atualidade, o que significa, com razoável nível de precisão, a idéia de *serviço*. O caminho trilhado buscou uma delimitação dos modos de prestação de *serviços* (em quatro grandes blocos).
> A ampliação da idéia de *serviço* para além de uma "obrigação de fazer" ou da "energia humana voltada para determinado fim" não é arbitrária. Corresponde o aludido alargamento a um fenômeno presente na realidade sócio-econômica em contínua evolução, perfeitamente capturado pela idéia de tipo. Por outro lado, tal amplitude está consagrada na ordem jurídica brasileira pelo menos no Código de

[233] RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Os Conflitos de Competência entre o IPI, o ICMS e o ISS**. Disponível em<http://media.wixcom/ugd/181dae_f5a92ebda2c4128320fbf375262753a2.pdf>. Acesso em: 01 jan. 2014.

> Defesa do Consumidor e na Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Nesses diplomas legais, o sentido de *serviço* gravita em torno das idéias de *atividade* e de *utilidade* dessa última resultante. Na própria Constituição observa-se a definição de que a soma das atividades de venda de mercadorias e de *serviços* abarca todos os bens ou "coisas" oferecidas no mercado, surgindo daí uma noção extremamente ampla, mas não arbitrária, de *serviço*.
> A noção em questão, vista como tipo, pode ser atualmente enunciada somente para efeitos práticos, como "a realização de atividade econômica voltada para produzir alguma utilidade para terceiro". Assim, não escapa da caracterização como *serviço* a locação de bens móveis.
> Registre-se, ademais, que o termo *serviço* foi incorporado na ordem jurídica brasileira para retratar, de forma ampla, os negócios com bens imateriais. Como que numa antevisão da crescente complexidade do setor de *serviços*, a história da introdução do imposto sobre serviços (ISS) no Brasil demonstra claramente a pretensão de gravar globalmente os negócios jurídicos voltados para a circulação de bens imateriais.[234]

De fato, tanto no Código de Defesa do Consumidor (Lei n.º 8.078/90) quanto na Lei de Licitações e Contratos Administrativos (Lei 8.666/93), o termo *serviço* gravita em torno da ideia de *atividade*.

O Código de Defesa do Consumidor, no parágrafo 2º de seu artigo 3º, relaciona *serviço* a *atividade*. Confira-se:

> Art. 3° (...)
> § 2° Serviço é qualquer *atividade* fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista.[235]

Por sua vez, a Lei das Licitações e Contratos Administrativos, em seu artigo 6º, inciso II, relaciona *serviço* a *atividade* e a *utilidade*. Frise-se que tal lei inclui a *locação de bens* no conceito de *serviço*:

> Art. 6º (...)
> II - Serviço - toda *atividade* destinada a obter determinada *utilidade* de interesse para a Administração, tais como: demolição, conserto, instalação, montagem, operação, conservação, reparação, adaptação, manutenção, transporte, *locação de bens*, publicidade, seguro ou trabalhos técnico-profissionais;[236]

Nessa ordem de ideias, Ricardo Lodi RIBEIRO assevera que a expressão constitucional *serviços de qualquer natureza* (e, pelas mesmas razões, a expressão constitucional *serviços de comunicações*) implica "o oferecimento de uma utilidade econômica para outrem, a partir da atividade imaterial, o que, não raras vezes, envolve a utilização de bens do prestador pelo usuário."[237]

---

[234] CASTRO, Adelmario Araujo. Uma análise crítica acerca da idéia de serviço consagrada na súmula vinculante 31 do STF. **Revista da PGFN**, n. 1, p. 123-138, 2011. p. 134-135.
[235] Grifo nosso.
[236] Grifos nossos.
[237] RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Os Conflitos de Competência entre o IPI, o ICMS e o ISS**. Disponível em<http://media.wixcom/ugd/181dae_f5a92ebda2c4128320fbf375262753a2.pdf>. Acesso em: 01 jan. 2014.

Marco Aurélio GRECO apresenta um interessante enfoque sobre a questão, defendendo que a ideia de *serviço* não deve ser vista apenas sob a óptica do prestador, *como atividade*; deve ser vista, também, sob a óptica do consumidor, do tomador do serviço, na qual a *utilidade* é o aspecto mais relevante:

> A segunda pergunta traz à baila outra importante alteração ocorrida no mundo moderno e no Direito, em particular. Trata-se da relevância que assume a ideia de resultado das atividades desenvolvidas, e que encontra na visão funcional do Direito sua mais nítida repercussão.
> No passado recente, informado pela ideia de "causalidade", um elemento fundamental para definir a relevância era dada pela noção de *atividade* realizada. Daí apontarem-se tipos de atividades, suas características, qualidades etc., a partir das quais definiam-se os respectivos regimes e valores, À atividade "tal" correspondia uma remuneração "qual"; certa atividade tinha valor maior ou menor do que outra atividade; maior a atividade, maior a remuneração; e assim por diante.
> Esta visão levou à formulação da noção de *serviço* como um tipo de atividade que representaria determinado esforço humano exercido por alguém. A ideia de atividade é tão nítida a ponto de vivermos, no âmbito tributário, sob um regime de lista de atividades ("serviços"). A lista é muito útil para identificar a matéria tributária e resolver eventuais conflitos de competência tributária, mas reafirma o critério básico, qual seja, apoiar-se na natureza de certas atividades. Nesse contexto, a respectiva remuneração é tributariamente vista como a contraprestação da atividade exercida. Em suma, paga-se porque alguém faz algo.
> O mundo moderno tem mostrado que a atividade não é mais o único elemento relevante para fins de definição dos valores das negociações realizadas. Se olhar do ângulo do produtor levou à identificação da atividade como elemento relevante (inclusive para fins de tributação), olhar do ângulo do cliente leva ao surgimento de uma outra figura que é a *utilidade*.
> Muito frequentemente, as pessoas dispõem-se a pagar determinada remuneração não pela natureza ou dimensão da atividade exercida pela outra pessoa, mas, principalmente, pela utilidade que vão obter. O valor não está mais apenas na atividade do prestador, mas também, na utilidade obtida pelo cliente.[238]

GRECO prossegue salientando que utilizar tão somente o conceito de *atividade* para conceituar os serviços implica deixar de fora de qualquer tributação parte substancial da atividade econômica:

> Diante desta realidade, utilizar o conceito de serviço (como expressivo de uma atividade) para fins de qualificação da matéria tributária é também deixar à margem da tributação significativa parcela da atividade econômica exercida no mercado e que é formada pelo fornecimento de utilidades, no mais das vezes imateriais e que resultam atividades novas, não alcançadas pelo conceito tradicionalmente utilizado.
> Isso mostra a insuficiência do conceito tradicional de serviço para alcançar tributariamente estas novas realidades em que, muitas vezes, o beneficiário não está buscando a atividade do outro, mas sim a utilidade quer irá obter. A título exemplificativo, basta pensar no *home banking* em que todos os custos (de equipamento, de acesso, ligações telefônicas, etc.) e atividades (de digitação, etc.) são por conta do usuário. E ele ainda paga para utilizar o *home banking*. O relevante aqui, não é a atividade exercida, nem seu custo, mas a utilidade obtida, consistente em realizar inúmeras operações sem a necessidade de se deslocar para uma agência.[239]

---

[238] GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 95-96.
[239] Ibid. p. 96-97.

Também na análise da expressão "prestação de serviços", tanto no contexto da Constituição Federal (artigo 155, inciso II) como no contexto da lei complementar (artigo 2º, inciso III, da *Lei Kandir*), valem as conclusões obtidas anteriormente no que concerne à exegese das normas tributárias – a de que a exegese de tais normas deve levar em conta, como importante elemento interpretativo, o princípio da capacidade contributiva.

E, como observa Adelmario Araujo CASTRO, "o termo *serviço*, assim como tantos outros lançados no Texto Maior com o objetivo de recortar partes da realidade econômica a serem operacionalizados pela tributação" não deve ser encarado como um conceito, como uma categoria fechada e imóvel, mas sim como um tipo, como uma categoria não fechada:

> O vocábulo *serviço* inscrito na Constituição não pode ser tomado como um conceito, uma *categoria* fechada e imóvel, notadamente no tempo, de notas e características inafastáveis. A noção constitucional de *serviço* deve ser vista como um tipo, justamente uma *categoria* aberta para apreender em sua descrição os movimentos e transformações da realidade econômico-social. Em suma, o termo *serviço*, assim como tantos outros lançados no Texto Maior com o objetivo de recortar partes da realidade econômica a serem operacionalizados pela tributação, aparece como um tipo moldado pelos imperativos das mutações observadas do contexto histórico subjacente.[240]

Conjugando as ideias acima expostas – a de que o termo *serviço* gravita em torno das ideias de *atividade* e de *utilidade*, a de que o princípio da capacidade contributiva é um importante elemento hermenêutico das normas tributárias e a de que o termo *serviço* na Constituição deve ser encarado como um tipo -, chega-se à inevitável conclusão de que a interpretação do conteúdo e do alcance da expressão "prestação de serviços", tanto no plano constitucional como no plano da lei complementar, não deve ser restritiva, não deve ser limitada ao conceito de *obrigação de fazer*. E isso se torna ainda mais relevante e indispensável no campo econômico ora em estudo – o das comunicações -, no qual os rápidos, complexos e estonteantes avanços trazidos pela tecnologia implicam, como condição para que se atendam os ditames da Justiça Fiscal, a necessidade de um Direito Tributário ágil e elástico, apto a acompanhar e captar a dinâmica do surgimento de novas realidades.[241]E tal intento nunca será alcançado se o Direito Tributário for acorrentado pelos grilhões de vetustos conceitos de Direito Privado.

A partir das observações de Bernardo Ribeiro de MORAES, de Ricardo Lodi RIBEIRO, de Marco Aurélio GRECO e de Adelmario Araujo CASTRO, pode depreender-se que a expressão *prestação de serviços* implica o oferecimento de uma *utilidade* para outrem, a partir de uma *atividade preponderantemente imaterial*, podendo, concomitantemente a essa

[240] CASTRO, Adelmario Araujo. Op.cit. p. 136.
[241] Loc. Cit.

atividade imaterial ou como resultado dela, ocorrer a entrega de bens ao tomador do serviço ou a utilização temporária de bens do prestador pelo tomador.

Pode chocar alguns juristas de índole mais formalista a assertiva de que a prestação de serviços possa envolver o fornecimento simultâneo de bens materiais, uma vez que isso macularia a pureza da divisão tripartite das obrigações em *obrigação de dar*, *fazer* e *não fazer*. Entretanto, tal divisão não corresponde a compartimentos fechados - a distinção entre tais modalidades de obrigação é de grau. Na realidade econômica, a maior parte das prestações envolvem, simultaneamente, em maior ou menor grau, *obrigações de dar*, *de fazer* e de *não fazer*.[242]

Por exemplo, num contrato de compra e venda, que seria um típico exemplo de *obrigação de dar*, há, em certa intensidade, a presença simultânea de *obrigações de fazer*,

[242] E o fato de a distinção entre obrigações de fazer e de dar ser de grau implica dúvidas no que toca à incidência de ICMS ou de ISS em diversas situações, como atesta Ricardo Lobo TORRES: "Antinomia de dificílima superação existe entre o ISS e o ICMS. Há sistemas tributários que admitem a tributação dos serviços conjuntamente com a das vendas de mercadorias, amalgamando em um único imposto (IVA), em vista da identidade econômica entre venda de serviços e de bens materiais. O sistema constitucional brasileiro não aderiu a esse procedimento e separou os dois impostos. Tanto que separados no texto da CF, cumpre estabelecer as fronteiras entre o imposto de circulação de serviços e o de circulação de mercadorias. O ISS incide sobre a prestação imaterial de serviço, ainda que acompanhada do fornecimento de mercadorias. Quando prepondera a obrigação de fazer, típica do ISS, apresentando-se como meramente subsidiário o fornecimento de mercadoria? Só a lei complementar e o trabalho casuísta da jurisprudência podem conduzir ao fechamento do conceito constitucional. A legislação complementar estabelece alguns critérios. O CTN (art. 71), inicialmente, sujeitava ao ICM as operações mistas, assim entendidas aquelas que, acompanhadas do fornecimento de mercadoria, tinham a prestação de serviços como objeto não essencial e inferior a 75% da receita média mensal da atividade. A figura das operações mistas, pela própria dificuldade de preenchimento de seus critérios qualitativos e quantitativos, desapareceu posteriormente. O fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurante, bares, cafés e estabelecimentos similares cai no campo de incidência do ICMS, conforme definia inicialmente o art. 1ª, II, do Decreto-Lei 406/96. Duas regras gerais foram ainda estabelecidas pelo Decreto 406/68, com a modificação do Decreto Lei 834/69, que introduziram a listagem taxativa dos serviços: a) os serviços incluídos na lista ficavam sujeitos apenas ao ISS, ainda que sua prestação envolvesse o fornecimento de mercadorias; b) o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista ficava sujeito ao ICMS. Hoje a matéria aparece regulada em dois dispositivos separados: a) o art. 2º, inciso V, da LC 87/96, estabelece que o ICMS incide sobre fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao ISS quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual; b) o art. 1º § 2º, da LC 116/03 prevê que, ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao ICMS, ainda que sua prestação envolva o fornecimento de mercadorias. O STF também colabora, casuisticamente, para o fechamento do conceito constitucional de serviço. Deu pela legitimidade da cobrança de ICMS sobre o fornecimento de alimentação e bebidas em restaurante ou estabelecimento similar, desde que a lei estadual o estabeleça e lhe fixe a base de cálculo. Reconheceu, por interpretação da lista, a incidência do ISS sobre o fornecimento de inúmeras mercadorias, acopladas à prestação de serviços, como: concreto fosco em betoneiras para a construção civil, alimentação e remédios em hospitais, impressos tipográficos confeccionados por encomenda do freguês, fornecimento de música ambiente com o respectivo equipamento. Outros fornecimentos e serviços, entretanto, por não se encontrarem na lista, subordinam-se ao ICMS, como acontece com a colocação de paredes divisórias pré-fabricadas em obras de construção civil e a anodização de alumínio. Quanto à informática o ISS incide sobre o *software* encomendado e o ICMS sobre o *software* de prateleira." (TORRES, Ricardo Lobo**. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Vol. IV – Os Tributos na Constituição**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 367-370).

como, por exemplo a prestação de garantia, de informação e de assistência técnica.[243] Por sua vez, em inúmeros serviços previstos na Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03 há, intrinsecamente ligada à obrigação de fazer, uma obrigação de dar. É o caso, por exemplo, do item 4.07, relativo a "serviços farmacêuticos". Na aplicação de uma injeção em uma farmácia, haverá, simultaneamente à ação humana referente ao ato de aplicar a injeção, uma obrigação de dar, o fornecimento de um bem, qual seja, o medicamento que será injetado no corpo do tomador do serviço por meio da injeção.[244]

---

[243] Esse entendimento coincide com o de Arnaldo RIZZARDO, para quem: "Como já se referiu, quase sempre há relações ou implicações na obrigação de dar com a de fazer e não fazer. Aliás, qualquer tipo envolve elementos de outro tipo. É difícil encontrar unicamente uma obrigação pura de determinada espécie. Existe a predominância de uma obrigação, sem prescindir, todavia, de elementos de outra. Nesta ordem, na compra e venda de coisa feita pelo vendedor, em que domina o caráter de dar, concomitantemente há o encargo de garantir pela coisa, respondendo o vendedor pelos vícios redibitórios e pela evicção. A coisa não pode padecer de vícios intrínsecos e ocultos, nem sofrer o perigo de outra alienação. Nota-se, aí, a existência de uma obrigação de fazer, consistente em construir um bem em condições de uso, e de não fazer, revelada na abstenção de alienações para outras pessoas. Demogue já ressaltava a interpenetração das espécies: "Fréquentement le même contract contient à la fois des obligations de donner et de faire. Ainsi le vendeur doit donner (transférer la proprieté) , faire (livrer) et ne pas faire (s'abstenir de troubler l'acheteur)". De igual modo, quanto à locação, em que a obrigação de dar o imóvel para uso vem acompanhada das ações que se fizerem necessárias para garantir o dito uso, e revelada no afastamento de possíveis turbações de terceiros. Na promessa de compra e venda, além da exigibilidade de entrega da coisa depois de satisfeitas as prestações, há o comprometimento da outorgar a escritura definitiva. Na alienação fiduciária, o alienante dá o valor do bem, em sucessivas prestações, e assume a obrigação de não se desfazer dele. Normalmente, nas vendas de bens eletrodomésticos, além da entrega de utensílios ou aparelhos, acompanha o contrato o compromisso de fornecer assistência técnica. (RIZZARDO, Arnaldo. **Direito das Obrigações**. 7. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 81-82.)

[244] É o caso também do item 4.12, referente a "odontologia". Quando um dentista presta um serviço de obturação de um dente, além da obrigação de fazer, há, intrinsecamente, uma obrigação de dar, referente à entrega de um material – o amálgama que será utilizado na obturação e que será fixado ao dente do tomador do serviço. Há vários outros exemplos nos quais a obrigação de fazer envolve uma obrigação de dar. No item 6.01 ("barbearia, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres"), quando um cabeleireiro aplica xampu no cabelo de um cliente ou utiliza durante a prestação de serviços uma lâmina de barbear descartável há, simultaneamente à obrigação de fazer, a entrega ou o consumo de um bem. No item 7.03, referente à "elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros relacionados com obras e serviços de engenharia, elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia", há, na maior parte dos casos, uma obrigação de dar - a entrega em um meio físico, em geral papel, do plano, estudo ou projeto. Por sua vez, no item 7.16 - "florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres", a prestação de serviços envolve o fornecimento de mudas, sementes e adubos. Já o item 7.20, referente a "aerofotogrametria (inclusive interpretação), cartografia, mapeamento, levantamentos topográficos, batimétricos, geográficos, geodésicos, geológicos, geofísicos e congêneres", envolve o fornecimento de fotografias e mapas.

E os exemplos não terminam aí. O serviço de hospedagem (item 9.01) envolve, dentre outros bens, o fornecimento de água – há uma obrigação de dar uma coisa (água – que será utilizada no chuveiro, na descarga e na torneira do banheiro do quarto), intrinsecamente ligada ao serviço de hospedagem. No item 13.04 ("reprografia, microfilmagem e digitalização"), quando se toma um serviço de reprografia xerográfica, o prestador irá entregar ao tomador um bem físico – papéis nos quais foram reprografados os originais entregues pelo tomador. Já no item 13.05 ("composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia"), o prestador, ao final da prestação, entregará ao prestador um bem material. No item 14.11 ("tapeçaria e reforma de estofamentos em geral"), há o emprego de bens físicos como cola, pregos e estofamento. O item 24.01 ("serviços de chaveiros, confecções de carimbos, placas, sinalização visual, banners adesivos e congêneres") envolve ao final, em geral, a entrega de um bem material como a cópia de uma chave ou uma placa. O item 25 ("serviços funerários"), mais especificamente o item 25.01, implica a entrega de bens como flores, véu e adornos. O item 32.01 ("serviços de desenhos técnicos") implica a entrega de um desenho. O item 40.01 ("obras de arte sob encomenda") envolve, ao final, a entrega da obra de arte. E

Em outras situações, pode não ocorrer a entrega definitiva de um bem ao tomador, porém ocorre a utilização, temporária, de um bem do prestador pelo tomador. É o que ocorre no serviço de hospedagem (item 9.01 da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03) em que é disponibilizado ao tomador do serviço, pelo hotel, o uso de um quarto e dos bens móveis que o guarnecem.[245]

Como se depreende dos exemplos expostos, a expressão "prestação de serviços" não envolve, tão somente, obrigações de fazer puras. A prestação de serviços pode envolver a entrega de bens ou a utilização temporária de bens do prestador pelo tomador do serviço.

Assentadas essas premissas, passemos a analisar dois elementos essenciais para a caracterização da prestação de serviços, quais sejam a *habitualidade* e o *intuito de lucro*.[246]

No que toca à *habitualidade*, assevera Bernardo Ribeiro de MORAES:

> Outro elemento essencial para a caracterização do ISS é a habitualidade. Para a concretização do ISS há a necessidade de uma atividade habitual, ou melhor, da prática de vários atos, frequentemente repetidos.
> (...)
> Em verdade, o elemento habitualidade qualifica as atividades oneradas pelo ISS. O elemento habitualidade é essencial para a conceituação do fato imponível do ISS. Tal elemento deve ser levado em conta no exame de incidência do tributo. Esta exige prestação de serviço habitual, reiterado, com ideia de atividade permanente, sistemática, de reprodução continuada. A reiteração da operação constitui parte integrante do ciclo orgânico da atividade,sem menor dúvida.[247]

Por seu turno, no que toca ao *intuito de lucro*, MORAES aduz:

---

estas são apenas algumas dentre as muitas situações nas quais a obrigação de fazer irá se misturar à obrigação de dar.

[245] Há vários outros exemplos nos quais a obrigação de fazer envolve a utilização temporária de um bem do prestador pelo tomador do serviço. No item 3.03 ("exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, *stands*, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para a realização de eventos ou negócios de qualquer natureza"), quando um tomador contrata os serviços de um salão de festa, este vai disponibilizar àquele, temporariamente, o espaço do salão e bens como cadeiras, mesas e talheres. No item 4.03 ("hospitais, clínicas laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres"), na hipótese de internação do tomador de serviços, o prestador irá disponibilizar, temporariamente, bens como cama, lençóis e travesseiros, situação semelhante à do item 4.17 ("casas de repouso e de recuperação, creches, asilos e congêneres"). No item 6.04 ("ginástica, dança, esportes, natação, artes marciais e demais atividades físicas"), numa academia de ginástica um usuário pode, por exemplo, não assistir às aulas por ela oferecida, mas tão somente fazer uso dos aparelhos de ginástica, de modo que a prestação consistirá na cessão temporária de tais aparelhos ao tomador. O item 8.01 ("ensino regular pré-escolar, fundamental, médio e superior") envolve o oferecimento temporário de mesas e de cadeiras ao tomador, a fim de que ele possa assistir às aulas. Já o item 12.09 (bilhares, boliches e diversões eletrônicas ou não) envolve, no caso dos bilhares, por exemplo, a disponibilização temporária ao tomador do taco, das bolas e da mesa de bilhar. No item 22.01 ("serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários"), o tomador faz uso temporário de um bem que está sob a administração do prestador – a rodovia.

[246] É de ressaltar que tais aspectos – a *habitualidade* e o *intuito de lucro* - extravasam, de certa forma, o aspecto material da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação e adentram ao aspecto subjetivo de tal hipótese de incidência, fugindo um pouco do corte a que nos propusemos na Seção 1, de cingir a análise a ser desenvolvida no presente estudo a apenas um dos cinco aspectos da hipótese de incidência do referido imposto – o aspecto material.

[247] MORAES, Bernardo Ribeiro de. Op. Cit. p. 118-119.

> O fato gerador de qualquer imposto, inclusive o ISS, tem sempre essência econômica, porque é instituído tendo em vista a capacidade contributiva da pessoa. Se existe conteúdo econômico no fato imponível do ISS, somente podemos pensar em hipótese de incidência caracterizável pela prestação de serviços lucrativos.[248]

Esses dois aspectos – a *habitualidade* e o *intuito de lucro* – pelas mesmas razões expostas por Bernardo Ribeiro de MORAES no que concerne ao ISS, também devem ser considerados no delineamento do conteúdo e do alcance da hipótese de incidência do Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação (ICMS-Comunicação).

Coerentemente, a Lei Complementar n.º 87/96 encampa a *habitualidade* como um requisito para que possa ocorrer a incidência do ICMS, como se depreende de seu artigo 4º, *caput*, *in verbis*:

> 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. [249]

Com efeito, o supracitado dispositivo estabelece, literalmente, que para uma pessoa ser considerada contribuinte do ICMS, ela deve realizar operações ou prestações com habitualidade, ou pelo menos, em um volume tal que caracterize o intuito comercial.E, do princípio da capacidade contributiva (artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal), em seu aspecto objetivo negativo, ou seja, como norma que impede a imposição de impostos sobre situações que não revelem signos presuntivos de riqueza, decorre que o *intuito de lucro* deve ser considerado como um requisito para que possa ocorrer a incidência de impostos sobre a prestação de serviços de comunicação, ainda que tal intuito de lucro não se dê de forma imediata.[250]

De exposto até este ponto, obtém-se a seguinte conclusão - a expressão "prestação de serviços" está relacionada ao oferecimento de uma *utilidade* para outrem, a partir de uma *atividade* preponderantemente imaterial, prestada com *habitualidade* e *intuito de lucro*, podendo ocorrer, simultaneamente a tal atividade imaterial ou como resultado dela, a entrega de bens ao tomador do serviço ou a utilização temporária de bens do prestador pelo tomador.

---

[248] Ibid. p. 122.

[249] Grifos nossos.

[250] Ressaltando-se entretanto que, tendo em vista a ponderação com outros princípios como o da proteção ao mercado interno, no que toca às operações referentes à entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, bem como aos serviços prestados no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior (art. 2º, parágrafo 1º, incisos I e II, da Lei Complementar n.º 87/96), a *habitualidade* e o *intuito de lucro* não se configuram, nesses casos específicos, como requisitos essenciais para que possa ocorrer a incidência do ICMS.

Todavia, o conceito de prestação de serviços como o oferecimento de uma *utilidade* para outrem a partir de uma *atividade* necessita ser aperfeiçoado, uma vez que se observa, na maior parte dos casos,que as prestações de serviços *não* são constituídas por uma única atividade, uma atividade isolada; mas sim por um *conjunto de atividades*, formado por uma atividade principal - a *atividade-fim* – e por uma série de atividades acessórias orbitando em torno daquela atividade principal.

Mesmo em prestações de serviços bastante singelas, como aquela realizada por um pintor de residências, a prestação de serviços envolve, em verdade, um *conjunto de atividades*, e não tão somente uma *única atividade*.Com efeito, na prestação de serviços de pintura de residências, o pintor irá, inicialmente, lixar as paredes. Depois, irá forrar o chão, com jornais ou plásticos, para evitar que a tinta o suje. Somente então o pintor irá iniciar a atividade de pintura, que, frise-se, vai envolver a aplicação de um bem material, a tinta, que será aplicada sobre a parede da residência do tomador do serviço. Os próprios jornais ou plásticos usados para forrar o chão, bem como as lixas usadas para lixar as paredes são, na maioria das vezes, inutilizados durante a prestação do serviço, pois dificilmente tais materiais poderão ser reutilizados para a pintura de outra residência. Ademais, os pincéis e rolos utilizados na prestação do serviço podem, também, desgastarem-se nesse processo. Veja-se que a prestação em tela vai envolver três atividades predominantemente imateriais - lixar, forrar o chão e pintar, bem como a possibilidade de entrega de um bem material (a tinta, caso ela não seja adquirida pelo tomador do serviço, sendo fornecida pelo próprio pintor) e o consumo de bens materiais (os jornais ou os plásticos utilizados para forrar o chão, as lixas utilizadas para lixar as paredes e, caso não possam ser reutilizados, os pincéis e os rolos).

Na prestação de serviços de pintura há, assim, uma *atividade-fim* - a pintura; porém, em torno dessa *atividade-fim*, orbitam atividades acessórias executadas pelo próprio prestador de serviços, como a de lixar e a de forrar o chão, bem como o consumo de bens físicos (jornais, plásticos, lixas, pincéis e rolos) e, até mesmo, a entrega de um bem (a tinta, se ela for adquirida pelo próprio pintor).

Sobre a questão da *atividade-fim*, faz-se pertinente transcrever a posição de Paulo de Barros CARVALHO, que aborda o tema da seguinte maneira:

> As atividades desenvolvidas como requisito para a realização de outra utilidade qualquer são *atividades-meio*, ao passo que os atos praticados como fim, acarretando, por si só, uma vantagem material ou imaterial colocada à disposição de outrem, configuram *atividades-fim*. Apenas a segunda espécie (atividade-fim) deve ser examinada para o escopo de possível tributação, pois as diversas etapas necessárias à sua concretização não caracterizam prestação de serviços a terceiros. O alvo da tributação deve limitar-se ao objeto final da contratação, não às suas etapas ou tarefas intermediárias. Muitas vezes, para atingir a finalidade almejada, são

> requeridas atividades de planejamento, organização, administração, assistência técnica, dentre outras, conquanto esse não seja o objetivo contratualmente perseguido. Entre atividade-fim e atividade-meio estabelece-se um nexo indissociável, ficando esta a serviço daquela, objeto principal da contratação. [251]

Diversas outras espécies de prestações de serviços não correspondem a uma única atividade, mas sim a um feixe de atividades, a um conjunto de atividades,composto por atividades acessórias orbitando em torno de uma determinada *atividade-fim*, como a prestação de serviços hospitalares, de serviços de hotelaria, de serviços de engenharia, de serviços de ensino, etc. E, nas prestações objeto do presente estudo - as prestações de serviços de comunicação, que envolvem, em geral, empresas de grande parte e aplicação de tecnologias avançadas -, a situação não é diferente: tais prestações envolvem um conjunto de atividades, e não somente uma única atividade. Por exemplo, na atividade de prestação de serviços de telefonia fixa -, cuja *atividade-fim* é fornecer os meios e condições para que duas pessoas comuniquem-se à distância por meio de aparelhos instalados em residências, estabelecimentos comerciais e em pontos situados nas vias públicas (os orelhões), interligados por uma rede de cabos e equipamentos de interconexão - gravita uma série de atividades acessórias, como a manutenção dos cabos, orelhões e equipamentos de interconexão; a instalação das linhas telefônicas; a atribuição de números telefônicos para as linhas dos usuários finais; o fornecimento de energia elétrica para que a rede funcione; a identificação se, no momento que alguém efetua uma ligação, o número para o qual esta pessoa está ligando está liberado ou não (resultando o sinal de "ocupado");as atividades que visem à preservação do sigilo das comunicações, evitando que terceiros as devassem indevidamente[252]; a elaboração dos demonstrativos de consumo; o cálculo mensal dos valores devidos pelos consumidores; a impressão das contas telefônicas; o envio das contas telefônicas; as atividades relacionadas ao serviço de assistência ao consumidor; o conserto das linhas que apresentam defeitos; etc.

Tais atividades acessórias podem ser executada pelo próprio prestador do serviço ou por terceiros. Como se verá mais à frente (Seção 6.1), uma atividade de manutenção dos cabos telefônicos, isoladamente considerada e prestada por um terceiro, constituirá um *serviço conexo* e não poderá ser enquadrada no conceito de prestação de serviços de comunicação para fins de incidência de ICMS. Não vamos, aqui, esmiuçar a base de cálculo das prestações de serviços, uma vez que, como ressaltado na Introdução, a análise da presente dissertação é

---

[251] CARVALHO, Paulo de Barros. Não Incidência do ISS sobre atividades de Franquia (Franchising). **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, vol. 56, jul./ago. 2007. p. 74.

[252] Art. 5º, inciso XII da Constituição Federal - "é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;".

limitada a apenas um dos cinco aspectos da hipótese de incidência - o aspecto material -, não se pretendendo estender, até mesmo por falta de espaço para a adequada argumentação, sobre os demais aspectos (espacial, temporal, pessoal e quantitativo). Contudo, - é preciso que se esclareça - a companhia telefônica não poderá, durante a quantificação da base de cálculo do ICMS que deverá pagar em determinado período, do total dos valores percebidos pelas contas telefônicas pagas por seus consumidores, abater os custos decorrentes dos pagamentos por ela efetuados a fornecedores[253], a empresas que a ela prestam serviços de manutenção, a empresas que imprimem as contas telefônicas, etc. A companhia telefônica também não poderá abater, durante a quantificação da base de cálculo do ICMS, os custos em que incorrer quando ela própria executa as atividades acessórias, como o custo dos insumos, o custo de locação de bens móveis e imóveis, o custo de mão-de-obra, etc.

[253] É de relevo assinalar o entendimento do STJ de que as prestadoras de serviços de telecomunicações podem utilizar créditos de ICMS referentes ao fornecimento de energia elétrica: "TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (CPC, ART. 543-C). ICMS. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA PELAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. ART. 33, II, "B", DA LC 87/96. EQUIPARAÇÃO À INDÚSTRIA BÁSICA PARA TODOS OS EFEITOS LEGAIS. ART. 1º DO DECRETO 640/62. VALIDADE E COMPATIBILIDADE COM O ORDENAMENTO ATUAL. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO: RESP 842.270/RS. 1. A disposição prevista no art. 1º do Decreto 640/62, equiparando os serviços de telecomunicações à indústria básica, para todos os efeitos legais, é válida e compatível com a legislação superveniente e atual, continuando em vigor, já que não houve revogação formal do aludido decreto. 2. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 842.270/RS, firmou compreensão no sentido de que o ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida pelas empresas de telefonia, que promovem processo industrial por equiparação, pode ser creditado para abatimento do imposto devido quando da prestação de serviços. Inteligência dos arts. 33, II, *b*, da Lei Complementar 87/96, e 1o do Decreto 640/62. 3. Ademais, em virtude da essencialidade da energia elétrica, enquanto insumo, para o exercício da atividade de telecomunicações, induvidoso se revela o direito ao creditamento de ICMS, em atendimento ao princípio da não-cumulatividade. 4. O princípio da não-cumulatividade comporta três núcleos distintos de incidência: (I) circulação de mercadorias; (II) prestação de serviços de transporte; e (III) serviços de comunicação. 5. "O *art. 33, II, da LC 87/96 precisa ser interpretado conforme a Constituição, de modo a permitir que a não cumulatividade alcance os três núcleos de incidência do ICMS previstos no Texto Constitucional, sem restringi-la à circulação de mercadorias, sem dúvida a vertente central, mas não única hipótese de incidência do imposto* " (REsp 842.270/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, Rel. p/ Acórdão Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/05/2012, DJe 26/06/2012). 6. Recurso especial a que se dá provimento. Acórdão submetido ao rito do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008." (REsp n.º 1.201.635/MG, Primeira Seção, Rel. Min. Sérgio Kukina, DJe 21.10.2013).

Também se deve consignar a possibilidade de as prestadoras de serviços de comunicação utilizarem, como crédito de ICMS, os valores pagos a título de recebimento de serviços de comunicação que tenham sido prestados na execução de serviços de mesma natureza, bem como quando a utilização desse serviço resultar em prestação para o exterior, em conformidade, respectivamente, com o disposto no artigo 33, inciso IV, alíneas "a" e "b" da Lei Complementar n.º 87/96: "Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte: (...) IV – somente dará direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento: (Incluído pela LCP n.º 102, de 11.7.2000) a) ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza; (Incluída pela LCP n.º 102, de 11.7.2000) b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais; e (Incluída pela LCP n.º 102, de 11.7.2000) c) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses. (Redação dada pela LCP n.º 138, de 2010)".

Como se vê, uma prestação de serviços corresponde, em geral, não a uma atividade isolada, mas sim a um *conjunto de atividades*. Podemos, então, refinar nossa conclusão inicial, substituindo-a pela seguinte - *a expressão "prestação de serviços" está relacionada ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, podendo ocorrer, simultaneamente a tal conjunto de atividades ou como resultado dele, a entrega de bens ao tomador do serviço ou a utilização temporária de bens do prestador pelo tomador.*

3.10 **A desnecessidade da presença de todos os elementos do processo comunicacional para que se configure a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação**

Estabelecemos, na Seção 3.8, a premissa de que a lei complementar detém um importante papel na investigação da exata extensão e do preciso alcance da hipótese de incidência dos impostos.Por conseguinte, a exegese da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação passa, necessariamente, pela análise do teor da lei complementar, mais especificamente da Lei Complementar n.º 87/96.

Pois bem. O inciso III do artigo 2º da Lei Complementar n.º 87/96 traz uma lista aberta e exemplificativa de atos jurídicos sobre os quais incidirão ICMS - "a 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".A acepção aberta e exemplificativa da definição do fato gerador do ICMS-Comunicação é realçada pelo emprego, no dispositivo em tela, dos termos *por qualquer meio*, *inclusive* e *qualquer natureza*.

Seria razoável tal abertura? Estaria o teor do inciso III do artigo 2º da Lei Complementar n.º 87/96 dentro dos limites semânticos possíveis das expressões "prestação de serviços" e de "comunicação", utilizadas pelo artigo 155, inciso II, da Constituição Federal para atribuir competência tributária aos Estados e ao Distrito Federal, ou teria havido uma extrapolação? Para responder a tal indagação e investigar os sentidos possíveis da expressão "comunicação", passemos a analisar a estrutura do processo comunicacional.

Na década de cinquenta, linguistas e matemáticos começaram a perceber que os problemas de engenharia de telecomunicações e os da linguística eram parecidos. Cientistas como Nobert WIENER, Roman JAKOBSON, Collin CHERRY, Claude SHANNON e Willian WEAVER perceberam que tanto a engenharia de telecomunicações como a

linguística tinham por objeto de estudo a transmissão de mensagens, que, por sua vez, era subordinada a uma estrutura de regras invariantes.[254]

Em 1948, Claude SHANNON e Willian WEAVER apresentaram um modelo para o fenômeno de comunicação segundo um processo simples e linear de transmissão de mensagens, do qual constavam uma *fonte de comunicação*, que cria a mensagem num determinado código, um *codificador*, que converte a mensagem para outro código,uma *mensagem*, um *canal*, por onde é conduzida a mensagem, um *decodificador*, que transforma a mensagem codificada e transmitida em um código compreensível para o receptor e um *receptor* da comunicação.[255]

O processo comunicacional, cuja estrutura de regras aplica-se tanto à linguística quanto à engenharia de telecomunicações, corresponde, assim, à transmissão, de uma pessoa para outra, de uma informação codificada. Em outras palavras, consiste no processo de levar uma *mensagem* de um *emissor* para um *receptor*. No processo em tela, um *emissor* transmite a um *receptor* uma *mensagem* (informação), através de um *canal*. O *emissor* é a fonte da mensagem e o *receptor* seu destinatário. O *canal* constitui o meio pelo qual a *mensagem* é transmitida. Por sua vez, a *mensagem*, a informação transmitida, deve estar em um *código*, comum ao *emissor* e ao *receptor*.[256] Pode, portanto, afirmar-se que o processo comunicacional envolve essencialmente cinco elementos - *emissor*, *receptor*, *mensagem*, *canal* e *código*.[257]

---

[254] NEIVA JUNIOR, Eduardo. **Comunicação - Teoria e Prática Social**. São Paulo: Brasiliense. p. 73.

[255] MENDRONI, Fernando Batlouni. O ICMS sobre serviços de comunicação - Enfoque lógico-jurídico. Op. cit. p. 14-15.

[256] GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. Op. cit. p. 19.

[257] Na mesma linha é a lição de André Mendes Moreira, que, citando Paulo Barros de Carvalho, explana: "Barros de Carvalho, a seu turno, leciona que o processo comunicacional é formado por cinco elementos (emissor - canal - mensagem - código - receptor), que são assim definidos: 1. Emissor: fonte de mensagem. 2. Canal: meio pelo qual os sinais são transmitidos (frequência de rádio, *v.g.*). 3. Mensagem: informação que é transmitida. 4. Código: conjunto de signos e regras de combinações próprias a um sistema de sinais. 5. Receptor: destinatário da informação. Encampando elementos comuns aos conceitos anteriormente citados, o autor sustenta que 'o processo comunicativo, segundo teóricos das comunicações e linguistas, consiste na transmissão de uma pessoa a outra, de informação codificada'. Dessarte, pode-se concluir que para a existência do processo de comunicação são necessários: um emissor, que envia a mensagem ao receptor, um canal, que consiste no meio físico pelo qual a informação é transmitida, a própria mensagem e um código, por meio do qual emissor e receptor comunicar-se-ão. Assim, quando duas pessoa se encontram e iniciam uma conversação, forma-se uma relação comunicativa, fazendo-se presentes os elementos caracterizadores da mesma (emissor: sujeito A, receptor: sujeito B; mensagem: o conteúdo da conversa, código: idioma escolhido pelas partes, meio de transmissão: ar)." (MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos serviços de Comunicação**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2006. p. 64-65). Nessa linha é também a lição de Luciana ANGUEIRAS: "O (1) remetente envia uma (2) mensagem ao (3) destinatário. Para ser eficaz, a mensagem requer um (4) contexto a que se refere, apreensível pelo destinatário, e que seja verbal ou suscetível de verbalização; um (5) código total ou parcialmente comum ao remetente e ao destinatário; e, finalmente, um (6) contato, um canal físico e uma conexão psicológica entre o remetente e o destinatário, que os capacite a entrarem e permanecerem em comunicação. (...) Em síntese, o processo comunicacional, seja ele de que espécie for, apresenta a seguinte esquematização: emissor - canal - mensagem - código - receptor." (ANGUEIRAS, Luciana. Tributação dos Provedores de Acesso à Internet. In:I**nternet: O Direito na Era Virtual**. SCHOUERI, Luiz Eduardo (org.). Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 235).

É de relevo assinalar que, em muitos casos, para que a mensagem possa transitar ao longo do canal, ela precisa estar estruturada segundo um código próprio para sua movimentação através desse canal, de modo que poderá haver uma etapa de *codificação*, correspondente à tradução da mensagem do código comum entre o receptor e o emissor para o código apropriado para o trânsito pelo canal. Posteriormente, poderá se fazer presente uma etapa de *decodificação*, que consiste na retradução da mensagem, desta vez do código apropriado para a movimentação pelo canal para o código original - o código comum entre o receptor e o emissor[258].

É bem de ver que o artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87 dispõe que o ICMS-Comunicação 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*". Depreende-se do texto da lei que para haver a incidência do ICMS-Comunicação não se faz necessário que, na prestação do serviço, estejam reunidos, simultaneamente, de forma direta e imediata, todos os cinco elementos do processo comunicacional. O imposto estadual incide sobre prestações onerosas

[258] Vale registrar a advertência de Fernando Batlouni MENDRONI de que o modelo de processo comunicacional proposto por SHANNON e WEAVER, apesar de bastante útil, é apenas mais um dos muitos modelos do processo comunicacional humano e que, para a aplicação de tal modelo no Direito Tributário, devem ser conhecidas suas limitações. Vale a pena conferir as palavras do autor: "A respeito da teoria da comunicação, o cientista David. K. Berlo, da Michigan State University, adverte que a ocorrência de processos comunicativos (*i.e.* na ocorrência de comunicação como 'processo'), os acontecimentos são dinâmicos, com 'ingredientes' comuns, mas sem uma sequência fixa de eventos. (...) Ainda assim, para instalar-se no ângulo do 'processo comunicativo' expõe esse autor um modelo de comunicação restrita 'ao mínimo de complexidade', originalmente proposto por Shannon e Weaver, no qual se admitem os seguintes ingredientes conexos, para a ocorrência do processo: 1) 'a fonte de comunicação', que cria a mensagem sensorial numa determinada linguagem; 2) 'o codificador', possivelmente separado fisicamente da fonte e do canal de transmissão, que codifica a mensagem em outra linguagem, 3) 'a mensagem', que exprime o objetivo da fonte; 4) 'o canal', que é o intermediário, o condutor de mensagens; 5) 'o decodificador', que transforma a mensagem codificada e transmitida em forma compreensível para o receptor; 6) 'o recebedor da comunicação'. (...) E, naturalmente, o modelo acima, bastante útil, é apenas um de muitos modelos do processo comunicativo humano. Embora sirva para explicar situações bastante complexas, não responde bem em toda e qualquer situação. Pode-se melhorar o modelo, por exemplo, adicionando-lhe uma retroalimentação, pela qual a fonte possa controlar o recebimento da mensagem pelo receptor ou tentar ajustar seus efeitos. Outros modelos foram propostos retirando da fonte o controle sobre a comunicação. As máquinas também se comunicam, e seu processo pode não corresponder ao modelo de comunicação humana. Todos os modelos científicos são limitados por natureza. Os estudiosos pesquisam entre muitas disciplinas e evitam fazer uso do esquema geométrico acima apresentado. Entretanto, para fins de examinar a prestação dos serviços de comunicação e sua tributação pelo ICMS, os juristas, conscientemente ou não, geralmente o utilizam, o que não constitui problema, se forem conhecidas as suas limitações. O ICMS, prescreve a Constituição Federal, incide sobre toda e qualquer prestação de serviços de comunicação, e a verificação de sua incidência não se atrela a modelos teóricos sobre comunicação. Quando for útil e teoricamente consistente, pode-se usar o modelo apresentado para identificar fatos geradores do ICMS, especialmente quando corresponderem às exemplificações que o legislador usou para descrevê-los, no art. 2º, III, da LC 87/96, analisado adiante. Se, de fato, este ou outros modelos podem ser úteis na pesquisa da ocorrência de comunicação em casos práticos, muitas vezes, ao aplicador do direito basta observar a ocorrência da comunicação e procurar descobrir os efeitos jurídicos da sua ocorrência." (MENDRONI, Fernando Batlouni. A Prestação de Serviço de Comunicação como Hipótese de Incidência do ICMS. Op. cit. p. 62-63).

dos serviços que envolvam, tão somente, etapas isoladas do referido processo, como a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição ou a ampliação de comunicação. Em outras palavras, a lei complementar elege como fato gerador do ICMS-Comunicação a prestação onerosa não somente de serviços referentes ao processo comunicacional *completo*, mas também a prestação onerosa de serviços referentes a *etapas*, a *fases* do processo comunicacional.

Com efeito, a *geração de comunicação* corresponde à produção da mensagem pelo emissor. A geração *não* corresponde ao processo completo de comunicação. Estão presentes na geração tão somente três dos cinco elementos do processo comunicacional - o emissor, a mensagem e o código. Na geração de comunicação não estão presentes, de forma direta e imediata, nem o canal nem o receptor. Em alguns casos, a *geração* poderá abranger a etapa de *codificação*. De fato, em determinados meios de comunicação, para que a mensagem possa transitar ao longo do canal, ela precisa estar estruturada segundo um código próprio, de modo que se fará necessária uma etapa de *codificação*, que, repise-se, corresponde à tradução da mensagem do código comum entre o receptor e o emissor para o código apropriado para o trânsito ao longo do canal.

Por sua vez, a *emissão de comunicação* corresponde à saída da mensagem do emissor e à sua introdução no canal. Há na emissão apenas quatro dos cinco elementos do processo comunicacional - o emissor, a mensagem, o código e o canal. Não está presente na emissão de comunicação, de forma direta e imediata, a figura do receptor.

A *transmissão de comunicação* corresponde ao trânsito da mensagem pelo canal. A etapa em tela envolve apenas três dos elementos do processo comunicacional - a mensagem, o código e o canal. Não participam direta e imediatamente dessa etapa nem o emissor nem o receptor.

Por fim, a *recepção de comunicação* corresponde à saída da mensagem do canal e à sua chegada ao receptor. A recepção envolve quatro elementos - a mensagem, o código, o canal e o receptor. O emissor já não participa dessa etapa. É de ressaltar que, naqueles casos em que a *geração* abrangeu a etapa de *codificação*, será necessária, na *recepção*, a etapa de *decodificação*, que consiste na retradução da mensagem, do código apropriado para a movimentação pelo canal para o código original, comum entre o receptor e o emissor.

Vê-se, portanto, que o artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96 define como hipótese de incidência do ICMS-Comunicação a prestação onerosa de serviços que envolvem apenas partes, etapas do processo comunicacional, serviços nos quais podem faltar, pelo menos de maneira direta e imediata, alguns dos elementos de tal processo.

Pode a lei complementar desmembrar o processo comunicacional, e fazer com que o ICMS-Comunicação incida sobre meras etapas, meras fases do processo comunicacional, e não sobre o processo comunicacional integral e completo? Em outras palavras, pode a lei complementar eleger como hipótese de incidência do ICMS prestações onerosas de serviços correspondentes a meras etapas do processo comunicacional, etapas essas que não envolvem, direta e imediatamente, todos os elementos do referido processo? Ou somente poderiam ser englobadas pela hipótese de incidência do imposto ora em análise as prestações de serviços que envolvessem o processo completo, integral, total de comunicação, ou seja, serviços nos quais estivessem presentes, simultaneamente, todos os cinco elementos do processo comunicacional – o emissor, o canal, a mensagem, o código e o receptor? Não estaria o artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96 deteriorando a expressão "comunicação" ao permitir a incidência do ICMS sobre meras etapas do processo comunicacional?Não teria o dispositivo em tela extrapolado os limites de competência estipulados pela Constituição Federal?

Numa exegese restritiva, poder-se-ia argumentar que somente poderiam ser abrangidos pela hipótese de incidência do imposto em análise prestações nas quais estivessem presentes, de forma direta e imediata, todos os cinco elementos do processo comunicacional - emissor, canal, código, mensagem e receptor. Isso porque o desvirtuamento da palavra *comunicação* iria violar a segurança jurídica do contribuinte - a Constituição Federal somente autorizaria a instituição do ICMS sobre prestações de serviços de comunicação nas quais o processo comunicacional estivesse pleno, completo, integral com todos os seus cinco elementos. Essa é, por exemplo, a posição de Helena de Araújo Lopes XAVIER, para quem "o conceito constitucional relevante para fins de tributação pelo ICMS é o *conceito funcional-causal*, de realização por atividade de terceiro, *mediante prestação onerosa*, do *efeito de comunicação*, enquanto objeto *determinado* e *indivisível*, de uma prestação onerosa de serviços", que "só se aperfeiçoa com a emissão, transmissão e recepção por qualquer natureza de um ponto a outro".[259]

Todavia, a tese de que a comunicação teria que ser indivisível para que pudesse haver a incidência de ICMS não se sustenta.

Vamos analisar o seguinte exemplo. Uma empresa "A" sediada no Estado de São Paulo contrata, onerosamente, uma empresa "B", domiciliada no Rio de Janeiro, que neste

[259] XAVIER, Helena de Araújo Lopes, O conceito de comunicação e telecomunicação na hipótese de incidência do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 72, p. 72-77, set. 2001, *apud* MELO, José Eduardo Soares de. Op. Cit. p. 67.

Estado possui uma antena transmissora, para emitir dados que serão encaminhados para uma empresa "C" situada na China, por meio de um satélite pertencente a uma empresa "D", situada nos Estados Unidos da América.O satélite está em órbita sobre o Oceano Atlântico, não estando sobre o território do Estado do Rio de Janeiro. No exemplo em tela, parece bastante razoável e intuitivo afirmar-se que a prestação de serviços que a empresa "B" realiza para a empresa "A" enquadra-se no conceito constitucional de *prestação de serviços de comunicação*.[260]Isso porque a Constituição não traça maiores detalhes do que seria uma *prestação de serviços de comunicação*, mas, em uma primeira análise, parece ser bastante razoável considerar que uma prestação onerosa de serviços que envolva a emissão de sinais eletromagnéticos por meio de uma antena em direção a um satélite enquadre-se, de fato, no conceito constitucional de *prestação de serviços de comunicação*. Além disso, a prestação retratada no exemplo enquadra-se na literalidade do artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96, que dispõe que o ICMS incide sobre "prestações onerosas de serviços de comunicação, por *qualquer meio, inclusive* a (...) *emissão* (...) de comunicação de *qualquer* natureza".[261] Contudo, no exemplo em análise, na prestação de serviços que a empresa "B" realiza para a empresa "A", de *emissão* de comunicação, não há participação direta do receptor, uma vez que este, a empresa "C", está situado na China. Ademais, o canal por onde é transmitida a mensagem, constituído pelo campo eletromagnético e pelo satélite, situa-se, em sua maior parte, fora do território do Estado do Rio de Janeiro, visto que o satélite, de propriedade da empresa americana"D", encontra-se em órbita sobre o Oceano Atlântico, sobre uma área que não corresponde ao território do Estado do Rio de Janeiro, e que o receptor encontra-se na China. Por consequência, a maior parte da transmissão da mensagem, ou seja, do trajeto das ondas eletromagnéticas da antena situada no território do Rio de Janeiro para o satélite, em órbita no espaço, e deste para a China, ocorre fora do território do Estado do Rio de Janeiro. A competência territorial de tal Estado não se estende sobre o receptor - a empresa "C", que está na China, nem sobre o canal, o satélite que está no espaço, orbitando a Terra, e cuja proprietária - a empresa "D" - está situada nos Estados Unidos da América.Ressalte-se que no território do Estado do Rio de Janeiro está se efetivando apenas uma mera etapa do processo comunicacional - a emissão. A prestação de serviços efetuada pela empresa "B" não está viabilizando o processo comunicacional completo, está

[260] Ressalte-se que a situação em tela não consiste em prestação de serviços a destinatários no exterior, objeto da hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada do artigo 155, parágrafo 2º, inciso X, "a", da Constituição Federal, uma vez que tanto a prestadora de serviços "B" quanto a tomadora "A" estão domiciliadas no Brasil.

[261] Grifos nossos.

viabilizando, tão somente, uma mera fase, uma mera etapa do processo comunicacional, da qual não participa, de forma direta, um dos elementos do processo comunicacional - o receptor.Apesar de tudo isso, parece bastante razoável afirmar-se que incide ICMS, em favor do Estado do Rio de Janeiro, na prestação de serviços que a empresa "B" presta para a empresa "A", uma vez que parece ser razoável que tal prestação seja abarcada pelo conceito constitucional *prestação de serviços de comunicação* e uma vez que ela se subsume à literalidade do artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96.

Vamos alterar um pouco o exemplo. Vamos supor que agora a empresa "A" sediada em São Paulo contrata, onerosamente, a empresa "B", situada no Rio de Janeiro, que neste Estado possui uma antena, para *receber* dados que serão encaminhados pela empresa "C" situada na China, por meio de um satélite pertencente à empresa "D", situadas nos EUA.O satélite está em órbita sobre o Oceano Atlântico, não estando sobre o território do Estado do Rio de Janeiro. No novo exemplo, também parece ser bastante razoável e intuitivo afirmar-se que a prestação de serviços que a empresa "B" realiza para a empresa "A" enquadra-se no conceito constitucional *prestação de serviços de comunicação*. Tal prestação também se enquadra na literalidade do artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96, que dispõe que o ICMS incide sobre "prestações onerosas de serviços de comunicação, por *qualquer* meio, *inclusive* a (...) *recepção* (...) de comunicação de *qualquer* natureza".[262]Porém, na prestação de serviços que a empresa "B" realiza para a empresa "A", de recepção de comunicação, não há participação direta do emissor - a empresa "C", situada na China. Também aqui, o canal através do qual é transmitida a mensagem, constituído pelo campo eletromagnético e pelo satélite, situa-se, em sua maior parte, fora do território do Estado do Rio de Janeiro, de modo que a maior parte da transmissão da mensagem se dá fora de tal território. A prestação de serviços efetuada pela empresa "B" não está viabilizando o processo comunicacional completo, está viabilizando uma mera fase, uma mera etapa do processo comunicacional, da qual não participa, de forma direta, um dos elementos do processo comunicacional - o emissor. Todavia, é razoável afirmar-se que incide ICMS, em favor do Estado do Rio de Janeiro, na prestação de serviços que a empresa "B" presta para a empresa "A" e que essa prestação enquadra-se no conceito constitucional de *prestação de serviços de comunicação*.[263]

---

[262] Grifo nosso.

[263]Na Seção 1 estabelecemos um corte com a finalidade de cingir a análise a ser desenvolvida no presente estudo a apenas um dos cinco aspectos da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação – o aspecto material -, e de não adentrar à análise dos demais aspectos (espacial, temporal, pessoal e quantitativo), de modo que não aprofundaremos a análise de questões relacionadas ao aspecto espacial do imposto em tela.

Como já exposto, a função da Constituição Federal não é a de instituir tributos, mas a de discriminar competências tributárias; mais especificamente, no que concerne aos impostos, a Constituição Federal tem o papel de enumerar materialidades econômicas que contêm fatos signos de riquezas e distribuí-las entre os diversos entes federativos. Devido ao fato de as expressões utilizadas pela Constituição Federal para atribuir competências tributárias referirem-se a materialidades econômicas e de elas estarem vertidas em linguagem constitucional, tais expressões não apresentam um fechamento semântico absoluto e, por consequência, elas são passíveis de densificação por normas infraconstitucionais.

A validação dos impostos é feita por meio da previsão expressa de materialidades econômicas. A Constituição Federal enumera tais materialidades e as distribui entre os entes federativos, para que estes instituam impostos sobre aquelas. Como explicado anteriormente, o ser humano possui necessidades biológicas e sociais. Para satisfazer tais necessidades, ele produz bens e serviços. Na complexa economia atual, a variedade de tais bens e serviços é bastante grande e extremamente dinâmica, distinguindo-se um aspecto dinâmico - as atividades referentes à produção e à circulação de bens e serviços - e um aspecto estático - os estados de propriedade e de posse de bens. Tal gama de atividades referentes a atividades e estados econômicos podem ser subdividida em classes, tomando-se por base determinadas características comuns. É desse processo de subdivisão em classes que vão resultar as materialidades econômicas, que, por sua vez, serão distribuídas pela Constituição Federal entre os entes federativos, para que estes possam tributá-las. Como exposto, a complexidade daquele processo faz com que as expressões constitucionais que designam tais materialidades não apresentem um fechamento semântico absoluto.

A materialidade *comunicação* envolve uma enorme, complexa e dinâmica gama de atividades econômicas, cujo elemento comum seria a relação com o processo comunicacional - os serviços de telefonia fixa e celular, os serviços oferecidos por meio da telefonia, como, por exemplo, o serviço de teledespertador, os serviços de veiculação de publicidade, os serviços de provedores de Internet, os serviços oferecidos por intermédio da Internet, os serviços de transmissão de dados, os serviços de emissão de comunicação via satélite, os serviços de radiodifusão sonora e de sons e de sons e imagens, os serviços postais, os serviços de televisão por assinatura, etc. São todas atividades econômicas organizadas, exploradas, na maioria dos casos, por empresas de grande porte.

Quais, dentre os serviços acima enumerados devem ser submetidos à incidência do ICMS?

É muito difícil responder, de forma definitiva, à supracitada indagação tendo por base apenas o plano constitucional, ou seja, tomando por base tão somente as normas constitucionais. Isso porque as fronteiras, os limites da materialidade econômica *comunicação* não são nítidos, não são claros. Tais limites se misturam ao de outra materialidade econômica - a dos *serviços de qualquer natureza*-, sobre a qual a competência para instituir impostos é atribuída, por meio de uma enumeração feita por lei complementar (a Lei Complementar n.º 116/2003), aos Municípios, conforme determina o artigo 156, inciso III, da Constituição Federal.

Por consequência, a lei complementar - mais especificamente a Lei Complementar n.º 87/96 - assume um importante papel na delimitação da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, delineando-a a partir da materialidade econômica expressa na Constituição Federal. Com fulcro no teor da Lei Complementar n.º 87/96 e, como se verá mais adiante, da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003, o oferecimento de uma resposta à indagação referente ase uma determinada prestação de serviços deverá, ou não, ser sujeita ao ICMS começa a se tornar menos árduo.

Foi exposto anteriormente (Seção 3.6) que o princípio da capacidade contributiva corresponde a um importante elemento para a exegese das normas tributárias, de modo que um fato, um ato ou um negócio jurídico que reflita capacidade contributiva e que esteja dentro de um dos sentidos possíveis da norma impositiva de um imposto somente pode deixar de ser considerado pelo hermeneuta como fato gerador do referido imposto se houver substanciais razões contrárias à incidência, alicerçadas em outros elementos interpretativos, como, por exemplo, no elemento histórico, no elemento sistemático ou em jurisprudência reiterada que negue a incidência naquela situação.[264]

A Constituição Federal não impõe à lei complementar um fechamento semântico absoluto, de modo que esta deve traçar os contornos essenciais dos fatos geradores dos impostos a partir de um critério de *razoabilidade*, e não a partir de uma vinculação linguística fechada e inflexível em relação à expressão utilizada para a designação da materialidade econômica.Nessa ordem de ideias, a lei complementar, ao se desincumbir de sua função de definir a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, não precisa se ater a uma interpretação restritiva das palavras *prestação de serviços* e *comunicação*, utilizadas pela Constituição. Pelo contrário, a lei complementar pode definir como fato gerador do ICMS-

[264]Repetimos aqui a advertência de que a jurisprudência reiterada não deve servir para fossilizar a exegese, sendo passível de superação com base em novos argumentos ou na evolução social, contanto que se modulem os efeitos de decisões administrativas e judiciais que venham superar tal jurisprudência, em homenagem à segurança jurídica.

Comunicação qualquer prestação *onerosa* de serviço *razoavelmente* relacionada à materialidade econômica *comunicação*.

E, de fato, em seu artigo 2º, inciso III, a Lei Complementar n.º 87/96 não se vinculou a um sentido restrito da expressão constitucional *prestação de serviços de comunicação*. Pelo contrário, ela adotou uma acepção ampla, dispondo que o ICMS-comunicação 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*".[265] Nessa acepção ampla que a lei complementar quis conferir à expressão constitucional *prestação de serviços de comunicação*,ela acabou por definir como hipótese de incidência do imposto estadual a prestação onerosa de serviços que envolvem apenas partes, etapas, fases do processo comunicacional, serviços nos quais podem faltar alguns dos elementos de tal processo.

Traz-se à baila, então, uma indagação. É *razoável* que a lei complementar eleja, como fato gerador do ICMS-Comunicação, prestações onerosas de serviços que envolvam apenas parte do processo comunicacional? É *razoável* que a expressão *prestação de serviços* de *comunicação*, utilizada pela Constituição Federal para atribuir competência tributária aos Estados e ao Distrito Federal abranja prestações onerosas de serviços tendentes a implementar *fases* do processo comunicacional?

Foi exposto anteriormente que se pode distinguir nos conceitos jurídicos indeterminados um *núcleo central* - região na qual há uma noção clara do conteúdo e da extensão do conceito - e um *halo conceitual* - região na qual começam as dúvidas se determinada situação seria abarcada, ou não, pelo conceito. Também foi exposto que, com a finalidade de conciliar a segurança jurídica com a solidariedade, mesmo que determinado fato, ato ou negócio jurídico esteja além do *núcleo central de certeza* do conceito construído a partir de um texto legal que trate da incidência de determinado imposto, porém dentro do *halo* do referido conceito, se o fato, ato ou negócio jurídico manifestar signos presuntivos de riqueza, ou seja, denotar capacidade contributiva, ele deve ser abrangido pela norma de incidência, a não ser que haja razões relevantes, sustentadas em outros elementos interpretativos, que apontem em sentido contrário à incidência. Dessa forma,ainda que o sentido extraído do texto legal que trate da incidência de determinado imposto não seja o mais óbvio, se tal sentido corresponder a uma das significações possíveis do texto e captar a capacidade contributiva, ele deve ser adotado pelo aplicador, de modo a fazer incidir a

[265] Grifo nosso.

tributação, a não ser que haja substanciais razões contrárias à incidência, alicerçadas em outros elementos interpretativos, como, por exemplo, no elemento histórico, no elemento sistemático ou em jurisprudência reiterada que negue a incidência naquela situação.

Do exposto, conclui-se que é, sim,*razoável* que a expressão *prestação de serviços* de *comunicação*, utilizada pela Constituição Federal para atribuir competência tributária aos Estados e ao Distrito Federal abranja prestações *onerosas* de serviços tendentes a implementar *fases* isoladas do processo comunicacional. Mesmo que uma atividade tendente a implementar uma fase do processo comunicacional não se situe dentro do núcleo conceitual da expressão *comunicação*, ela se situa, sim, dentro do *halo conceitual* da referida expressão. Um dos sentidos possíveis da expressão *comunicação*, quando encarada como materialidade econômica, é a de que ela pode significar, isoladamente, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição ou ampliação de mensagem, ou seja, *comunicação* pode significar *etapa do processo comunicacional*. Com efeito, diante da indagação se a emissão de mensagem seria comunicação, a resposta é positiva. Diante do questionamento se a recepção de mensagem seria comunicação, a resposta é afirmativa. Quando se pergunta se a retransmissão seria comunicação, a resposta é *sim*. Estes são sentidos possíveis da expressão *comunicação* e, diante da premissa desenvolvida na Seção 3.6, de que dentre os sentidos possíveis de um texto normativo deve optar-se por aquele que prestigia o princípio da capacidade contributiva, a não ser que haja fortes razões em contrário, sustentados em outros elementos interpretativos, conclui-se que é este sentido - de que a expressão *comunicação*, utilizada no texto constitucional para a atribuição de competência tributária, abarca *etapas isoladas do processo comunicacional* - que deve prevalecer na interpretação do conteúdo e do alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação.

A expressão *prestação de serviços de comunicação,*utilizada pela Constituição Federal para atribuir competência tributária aos Estados e ao Distrito Federal,refere-se a uma classe de materialidade econômica que engloba atividades referentes à circulação de serviços relacionados ao processo comunicacional. É *razoável* que, desde que haja onerosidade, tal expressão abranja atividades econômicas nas quais falte um ou alguns dos elementos do processo comunicacional. À luz dos princípios da solidariedade e da isonomia, é *razoável* que uma atividade econômica organizada, na qual haja contraprestação por parte do tomador do serviço, que vise implementar uma etapa do processo comunicacional, ainda que não envolva

o exaurimento do referido processo, seja, sim, enquadrada na classe da materialidade econômica *comunicação*.[266]

Como exposto, estando determinado fato, ato ou negócio jurídico dentro dos limites semânticos da norma impositiva de um imposto e sendo constatada a existência de capacidade contributiva em tal ato, fato ou negócio, o exegeta deve concluir pela incidência do imposto, a não ser que haja fortes razões em sentido contrário, fulcradas em outros elementos interpretativos, como, por exemplo, no elemento histórico ou no elemento sistemático ou em jurisprudência reiterada que negue a incidência naquela situação.[267]

Todavia, não há razões sistemáticas, históricas ou jurisprudenciais substancialmente fortes, aptas para afastar a incidência do ICMS sobre prestações de serviços nas quais sejam constatada capacidade contributiva e que visem implementar fases do processo comunicacional, porém que não envolvam o processo comunicacional completo.

Com efeito, a interpretação da expressão constitucional *prestação de serviços de comunicação* deve ser buscada dentro das normas constitucionais tributárias, dentro do Capítulo "Do Sistema Tributário Nacional" da Constituição Federal. Em tais normas inexiste qualquer restrição ao sentido da expressão *prestação de serviços de comunicação* que vede a incidência de ICMS sobre prestações que não envolvam o processo comunicacional completo, ou seja, que envolvam, tão somente, fases do processo comunicacional.

O ICMS-Comunicação é o sucessor, na, atual Constitucional, do imposto municipal sobre comunicações e do imposto federal sobre comunicações, vigentes sob a égide da Constituição anterior. Esses dois impostos sempre tiveram um alcance bastante amplo, como confirmam as palavras de Bernardo Ribeiro de MORAES:

> Os serviços alcançados pelo ISS abrangem, nas comunicações, dois grandes grupos:
> I – Serviços de telecomunicação, que vem a ser a transmissão ou recepção de símbolos, sinais escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza por fio, radioeletricidade, meios óticos ou qualquer outro processo eletromagnético. Alcança a telegrafia, que permite a obtenção e transmissão à distância de qualquer tipo de informação, mediante o uso de um código de sinais, *v.g.* os serviços telegráficos, os serviços de telex, etc, a telefonia que permite a transmissão de palavras ou outros sons como o serviço telefônico, com utilização inclusive de PBX; a radiodifusão, que permite a transmissão por intermédio de ondas radioelétricas, ondas médias, ondas tropicais, em frequência modulada, destinadas a serem livre e diretamente recebidas pelo público, *v.g.*, o serviço de rádio e o serviço de televisão (radiodifusão de som e imagem), etc., com transmissão de publicidade, músicas, notícias, telenovelas, artes e comentários, por meio de rádio, *v.g.*, os serviços de radiotelefonia.
> II – Serviços diferentes de telecomunicações, que abrangem casos de emissão, transmissão e recepção de palavras escritas por outros processos diferentes de

[266] E, no caso de duvida se sobre a prestação de serviço deverá incidir ICMS ou ISS, caberá à lei complementar dirimi-la, na esteira do art. 146, I, da Constituição Federal.

[267] Salientando, novamente, que a jurisprudência reiterada não deve servir para petrificar a exegese, podendo ser superada em função de novos argumentos ou da própria evolução social.

> telecomunicações. Neste grupo colocam-se: os serviços de mensagem, encarregados da recepção e entrega de mensagem, como a atividade de mensageiro, estafeta, etc., os serviços de correspondência ou de correios, destinados ao transporte de cartas (remessa, condução e recebimento de cartas escritas, de mensagens fechadas), por qualquer processo, inclusive por meio de tubos a vácuo pneumáticos.
> O legislador separou quanto à territoriedade duas áreas de tributação bem distinta: uma de competência da União gravada pelo imposto federal de comunicação (ISS federal), outro de competência dos Municípios.
> (...)
> Estão sujeitos ao imposto federal sobre serviços de comunicação quase todos os serviços de telecomunicação (de telégrafo, de telefonia, televisão, radiodifusão e radiotelefonia), e os demais que abrangem casos de emissão, transmissão e recepção de palavras escritas (mensagens), de correspondências que não sejam de matriz estritamente municipal.
> O imposto sobre serviços de comunicação de natureza estritamente municipal é de competência dos Municípios. Será de comunicação estritamente municipal, aquele que tem seus pontos de transmissão e de recepção dentro do território de um mesmo Município, sem haver possibilidade da respectiva mensagem ser captada, além fronteiras. Só os serviços de comunicação que não ultrapassarem o território de um mesmo Município constituem exemplos - serviços de telefonia "curta distância", serviços de radiodifusão em circuitos fechados, serviços de retransmissão de televisão, serviços de mensagem, etc. [268]

Também os comentários de Aliomar BALEEIRO sobre o antigo imposto federal sobre serviços de comunicação confirmam que ele tinha uma abrangência bastante ampla:

> Igualmente, não há restrição outra em relação ao imposto sobre comunicações senão as de que estão excluídas as intramunicipais. Quaisquer outras que importem em transmitir ou receber mensagens por qualquer processo técnico de emissão de sons, imagens ou sinais, papéis, etc., estão sob o alcance do imposto federal desde que constituam prestações remuneradas de serviços.[269]

No que toca à jurisprudência sobre o atual ICMS-Comunicação, em que pese o fato de os tribunais negarem sua incidência sobre determinadas prestações, como, por exemplo, sobre a prestação de serviços de provedores de acesso à Internet, fato é que o artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96 -cujo teor é a base da tese defendida no presente estudo, de que o ICMS pode incidir sobre prestações de serviços que envolvam apenas etapas do processo comunicacional -, *nunca*, repita-se,*nunca*, foi declarado inconstitucional. Dessa forma, não sendo o artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96 inconstitucional, na exegese do conteúdo e do alcance do ICMS-Comunicação o intérprete não pode simplesmente desconsiderar o teor do dispositivo em tela, ele deve levá-lo em consideração.

Mas tal conclusão não violaria a segurança jurídica do contribuinte? Afinal - poder-se-ia argumentar - estar-se-ia igualando o todo,a "comunicação", ou seja, o processo comunicacional completo, à parte, à atividade que visasse implementar, tão somente, uma fase do processo comunicacional. A resposta é negativa. Não se deve buscar a segurança

---

[268] MORAES, Bernardo Ribeiro de. Op. cit. p. 281-284.
[269] BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10 ed. revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 283.

jurídica do contribuinte unicamente nas expressões utilizadas pela Constituição para atribuir competências tributárias. O conteúdo e o alcance das hipóteses de incidências dos impostos podem ser buscados também na lei complementar e, por consequência, os parâmetros para a proteção do contribuinte no que toca a abrangência do imposto também podem ser aí buscados. E é exatamente a lei complementar, mais especificamente o artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96, que define que o ICMS pode incidir sobre prestações que envolvam apenas partes, etapas, fases do processo comunicacional, serviços nos quais podem faltar alguns dos elementos desse processo. Esta interpretação que o legislador complementar fez da expressão constitucional *prestação de serviços de comunicação* não é irrazoável, e por consequência, não há que se falar em violação à cognoscibilidade, à confiabilidade ou à calculabilidade do Direito, elementos da segurança jurídica.

Nessa linha de entendimento, Sérgio André ROCHA destaca que "diante da complexidade e mutabilidade constante dos fatos sociais, o legislador tributário tem se valido de *conceitos indeterminados* como forma de, por intermédio da abertura interpretativa, alcançar-se um maior espectro de aplicação das leis fiscais"[270]. Destaca, também, que a "pretensão de uma legislação forjada a partir de conceitos determinados, os quais levariam a uma legalidade e tipicidade que permitiriam uma segurança jurídica absoluta do contribuinte e da Fazenda Pública, mostra-se equivocada, e contrária à realidade do mundo hodierno"[271].

A segurança jurídica do contribuinte - eis o ponto - não deve ser buscada a partir de uma interpretação restritiva das expressões utilizadas pela lei, que se inicie com uma análise semântica das palavras utilizadas pelo texto constitucional e, daí, passe a trabalhar apenas com uma lógica formal e restritiva de subsunção, uma vez que isso implica, na maioria das vezes, deixar atividades econômicas que envolvem demonstração de signos de riqueza fora da tributação, bem como acarreta violação da isonomia na repartição dos custos da manutenção do Estado entre os contribuintes.

Por consequência, como as expressões constitucionais que atribuem competência tributária aos entes federativos não detêm um fechamento semântico absoluto, a cognoscibilidade, a confiabilidade e a calculabilidade[272] de uma norma de incidência pode ser

---

[270] ROCHA, Sérgio André. A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo: Segurança Jurídica, Legalidade, Conceitos Indeterminados, Tipicidade e Liberdade de Conformação da Administração Pública. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 242.

[271] Ibid. p. 258.

[272] Não concordamos com autores que colocam a segurança jurídica como fim único do Direito, como valor supremo da ordem jurídica que preponderaria sobre todos os outros. Isso porque outros valores, como por exemplo a solidariedade, também são importantes, de modo que, em algumas situações, a segurança jurídica - que não é um valor absoluto -, pode, sim, ser mitigada. Elevar a segurança jurídica a um patamar de

buscada também na lei complementar, desde que esta esteja dentro de um dos sentidos razoáveis da expressão constitucional atributiva de competência tributária. Portanto, pode buscar-se o alcance e o conteúdo da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação na lei complementar, mais especificamente no artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96, que estabelece o seguinte:

> Art. 2° O imposto incide sobre:
> (...)
> III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

Porém, neste ponto, surge uma indagação importante. Na Constituição Federal, a expressão *comunicação* não detém um fechamento semântico absoluto, referindo-se a uma materialidade econômica. Porém, especificamente na enumeração do artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96, qual o significado que a expressão *comunicação* assume?

Uma observação preliminar é que a palavra "comunicação" aparece *duas* vezes no dispositivo ora em estudo - o ICMS incide sobre "prestações onerosas de serviços de *comunicação* [primeira vez na qual a palavra aparece], por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de *comunicação* [segunda vez na qual a palavra aparece] de qualquer natureza".

No Dicionário Aurélio, a palavra comunicação tem o seguinte verbete:

> Comunicação, s.f. 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 da 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 tal comunicação. 4. P. ext. A mensagem recebida por esses meios. 5. O conjunto de

---

supremacia absoluta entre os valores significa engessar o Direito, impedindo-o de desempenhar seu importante papel de elemento transformador da sociedade e, por conseguinte, perpetuar desigualdades, privilégios e injustiças. Apesar de não concordamos com algumas das premissas e das conclusões de Humberto Bergmann ÁVILA, relatadas na Seção 2.4, referentes ao conteúdo e ao alcance da hipótese de incidência do ICMS Comunicação e com algumas de suas afirmações sobre a segurança jurídica, concordamos com o citado autor quando ele afirma que "o aspecto material da segurança jurídica, relativo ao termo 'segurança' denota um estado de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade: de *cognoscibilidade*, em vez de determinação, em razão da indeterminação congênita da linguagem e da dependência do Direito a critérios e argumentos indispensáveis ao processo necessário à sua determinação e concretização; de *confiabilidade* em vez de imutabilidade, visto que a CF/88, a par de prever cláusulas pétreas, que tornam mais difícil a mudança, mas pressupõem a sua possibilidade, também prevê o princípio do Estado Social de Direito, o qual exige que o Estado cumpra sua função planificadora e indutora da sociedade, realizando mudanças sociais, especialmente por meio da distribuição de riqueza; de *calculabilidade* em vez de previsibilidade (absoluta), porque, apesar de a CF/88 conter uma série de regras destinadas a permitir uma antecipação da ação estatal, como são os casos das regras da legalidade e de anterioridade, a natureza do Direito, vertido este em linguagem indeterminada e dependente de processos argumentativos para a reconstrução de sentidos, impede a existência de univocidade semântica dos seus enunciados." (ÁVILA, Humberto Bergmann. **Segurança Jurídica:** Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 682).

> conhecimentos relativos à comunicação (2), ou que tem implicações com ela, ministrado nas respectivas faculdades.[273]

Na primeira vez na qual a palavra *comunicação*aparece no artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96, ela tem um significado mais amplo, mais relacionada ao item 2 do verbete acima transcrito - "Ato ou efeito de emitir, transmitir e receber mensagens por meio de métodos e/ou processos convencionados, quer através da linguagem falada ou escrita, quer de outros sinais, signos ou símbolos, quer de aparelhamento técnico especializado, sonoro e/ou visual".Já na segunda vez na qual a palavra *comunicação* aparece noartigo em tela, ela tem um significado mais restrito, mais relacionado ao item 4 do verbete, ela tem o significado de *mensagem*, um dos elementos do processo comunicacional.

O artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96 faz referência a diversas etapas, ou fases, do processo comunicacional – emissão, recepção, transmissão, entre outras. Separando-se cada uma das etapas do processo comunicacional enumeradas no dispositivo em tela e substituindo-se a segunda palavra *comunicação* por *mensagem*, concluir-se-á que a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação abrangerá prestações onerosas de serviço, por qualquer meio,de:

a) *geração* de mensagem de qualquer natureza;

b) *emissão* de mensagem de qualquer natureza;

c) *recepção* de mensagem de qualquer natureza;

d) *transmissão* de mensagem de qualquer natureza;

e) *retransmissão* de mensagem de qualquer natureza;

f) *repetição* de mensagem de qualquer natureza; e

g)*ampliação* de mensagem de qualquer natureza.

É importante frisar que, pelo teor do artigo ora analisado, que emprega a palavra *inclusive*, não é necessário, para a incidência do ICMS, que haja a reunião concomitante de todos os itens da enumeração acima – basta a ocorrência de algum deles. Porém, tampouco haverá óbice à presença simultânea de dois ou mais itens da enumeração em uma mesma prestação para que ocorra a referida incidência.

Também é importante frisar que a enumeração não se esgota na lista acima, ela *não* é taxativa. Isso porque, como salienta Ricardo Lobo TORRES, nas enumerações exemplificativas é admissível a interpretação extensiva[274]e porque o artigo 2º, inciso III, da

---

[273] FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário Básico da Língua Portuguesa**. São Paulo: Ed. Folha de SP/Nova Fronteira, 1995, p. 165.

[274] TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário.** 4. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 108.

Lei Complementar n.º 87/96 traz uma lista aberta e exemplificativa, evidenciada pelo emprego das expressões *por qualquer meio*, *inclusive* e *de qualquer natureza*. Dessa forma, como o referido artigo enumera, de forma aberta e exemplificativa, prestações de serviços que não envolvem o processo comunicacional completo, mas apenas etapas, fases de tal processo e como essa enumeração admite interpretação extensiva, o ICMS também deverá incidir, em homenagem ao princípio da capacidade contributiva, sobre prestações onerosas de serviços referentes à implementação de uma fase do processo comunicacional que não esteja explicitamente enumerada no texto do artigo em tela, como, por exemplo a *codificação* ou a *decodificação*.

Chegamos, assim, à ideia central em torno da qual gravitará, mais à frente, uma série de conclusões a respeito do conteúdo e do alcance da hipótese de incidência do Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação: *para que haja a incidência do ICMS-Comunicação não é necessário o exaurimento do processo comunicacional*;*pelo contrário, basta, para tanto, que a prestação onerosa de serviços envolva tão somente partes, etapas, fases do processo comunicacional.*

3.11 **A comunicação como um tipo**

Abordando o problema por outra perspectiva, pode considerar-se que a palavra *comunicação* utilizada pelo inciso II do artigo 155 da Constituição Federal ostenta traços de um *tipo*. Com efeito, há uma relativa aproximação entre *conceito* e *tipo*[275] e vem sendo constatado que as normas são tipos, abertas em relação à realidade.[276] C*onceito* e *tipo* são dependentes um do outro, uma vez que o conceito carece de imprecisão terminológica do tipo, da mesma forma que o tipo precisa de orientação descritiva conceitual.[277] No Direito Tributário, a conformidade de uma situação fática com a hipótese de incidência não se dá por meio da subsunção do suporte fático a um conceito legal abstrato, mas sim pela coordenação

[275] ZILVETI, Fernando Aurélio. Tipo e linguagem: a gênese da igualdade na tributação. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 34.

[276] Ibid. p. 40.

[277] KAUFMANN, Arthur. **Analogie und Natur der Sache. Zugleichein Beitragzur Lehrevom Typus**. Decker& C.H. Beck, 1982. p. 51, *apud* ZILVETI, Fernando Aurélio. Tipo e linguagem: a gênese da igualdade na tributação. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 40.

daquele a um tipo, o que não corresponde, portanto, a um procedimento informado pela lógica formal, mas sim a uma atividade que não pode prescindir de uma dinâmica valorativa.[278]

Pode, assim, considerar-se que a palavra *comunicação*, empregada pelo inciso II do artigo 155 da Constituição Federal, tem traços de um tipo - método de estruturar o pensamento jurídico caracterizado pela preponderância do caráter descritivo, pelo pensamento indutivo, pela referência a notas indicativas, pelo processo de enquadramento não por subsunção mas por coordenação, bem como pela possibilidade de um fato ser considerado abrangido pelo tipo, mesmo que lhe faltem algumas das notas indicativas deste.[279]

Como afirma Luís Eduardo SCHOUERI, o "constituinte contemplou a realidade econômica do ponto de vista tipológico, com a fluidez a ele inerente".[280] Nessa ordem de ideias, os elementos do processo comunicacional - emissor, canal, mensagem, código e receptor podem ser considerados como notas indicativas do tipo *comunicação*. Dessas considerações resulta que determinada prestação onerosa de serviço que envolva algumas das notas indicativas do tipo *comunicação*, ou seja, que envolva alguns dos elementos do processo comunicacional (emissor, canal, mensagem, código e receptor), mas não necessariamente todos, pode, a partir de uma valoração que envolva a razoabilidade e o princípio da capacidade contributiva, ser considerada como uma prestação onerosa de serviços de comunicação e, por consequência, sofrer a incidência do ICMS.

E, em consonância com essa linha de raciocínio, a lei complementar define a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação por meio de uma lista aberta e exemplificativa - "a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza". Essa lista enumera prestações de serviços que, como já exposto, não envolvem o processo comunicacional completo, mas apenas etapas, fases de tal processo, nem englobam todos os cinco elementos do referido processo (emissor, receptor, canal, mensagem e código). A acepção aberta e exemplificativa da definição da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação é também evidenciada pelo emprego, no inciso III do artigo 2º da Lei Complementar n.º 87, dos termos *por qualquer meio*, *inclusive* e *qualquer natureza*. Tendo a expressão constitucional *comunicação* uma natureza de tipo, não há

---

[278] RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 188.

[279] RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limites Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010. p. 39-40 e TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Vol. II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 468-478.

[280] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 263.

nenhuma mácula na maneira como a Lei Complementar n.º 87/96 definiu a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação.

3.12 **Primeiro modelo – a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação envolve o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio, que implemente uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional**

Obtivemos, até o presente ponto, duas importantes conclusões.

A primeira conclusão, obtida na Seção 3.9, foi a de que a expressão *prestação de serviços* está relacionada ao *oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro.*

A segunda conclusão começou a ser desenhada na Seção 3.8, na qual se salientou que a lei complementar desempenha um importante papel no desenho da hipótese de incidência de um imposto, em decorrência de mandamento expresso pelo próprio texto constitucional, no artigo 146, inciso III, "a". Nessa ordem de ideias, na Seção 3.10, buscou-se a definição da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação a partir do teor do artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96, que estabelece que o referido 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*". Ressaltou-se que o citado dispositivo faz referência a diversas etapas, ou fases, do processo comunicacional – emissão, recepção, transmissão, entre outras. Separando-se cada uma das etapas do processo comunicacional enumeradas pelo artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96 e levando-se em conta o fato de que na segunda vez na qual a palavra *comunicação* aparece no artigo em tela ela tem o significado de *mensagem*, obteve-se a segunda conclusão – a de que o ICMS incide sobre prestações onerosas de serviço, *por qualquer meio*, de:

a) *geração* de mensagem de qualquer natureza;

b) *emissão* de mensagem de qualquer natureza;

c) *recepção* de mensagem de qualquer natureza;

d) *transmissão* de mensagem de qualquer natureza;

e) *retransmissão* de mensagem de qualquer natureza;

f) *repetição* de mensagem de qualquer natureza; e

g) *ampliação* de mensagem de qualquer natureza.

Também na Seção 3.10, foi exposto que, para que haja a incidência de ICMS-Comunicação sobre uma prestação de serviços, não é necessário que ocorra a reunião concomitante de todos os itens da enumeração acima – basta a ocorrência de um ou de alguns deles.

Pois bem. Juntando as duas conclusões acima obtidas,pode delinear-se um modelo para dilucidar o conteúdo e o alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação da seguinte forma: o referido imposto irá incidir quando houver *o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio,* que implemente uma ou mais de uma das seguintes etapas do processo comunicacional:

a) *geração* de mensagem de qualquer natureza;

b) *emissão* de mensagem de qualquer natureza;

c) *recepção* de mensagem de qualquer natureza;

d) *transmissão* de mensagem de qualquer natureza;

e) *retransmissão* de mensagem de qualquer natureza;

f) *repetição* de mensagem de qualquer natureza; e

g) *ampliação* de mensagem de qualquer natureza.

Vale repisar que, como também exposto na Seção 3.10, a enumeração acima admitirá interpretação extensiva. Por consequência, pode sintetizar-se o modelo proposto para descrever o conteúdo e o alcance do Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação da seguinte forma: *o ICMS-Comunicação irá incidir quando houver o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio, que implemente uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional*.

3.13 **Refinando o modelo - a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação envolve o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro,por qualquer meio, cuja atividade-fim seja implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional**

Concluiu-se,na seção anterior,que a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação corresponde ao *oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio, que implemente uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional*.

Todavia, o delineamento acima obtido para a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação ainda *não* é suficiente.

Com efeito, toda prestação de serviços vai envolver, em maior ou menor grau, um processo comunicacional entre o tomador e o prestador do serviço, ou entre o prestador e terceiros, uma vez que a comunicação é ínsita a todas as relações interpessoais. Como observa Fernando Batlouni MENDRONI, "as coisas não são tão simples. Uma gama enorme de atividades depende, de alguma forma, da comunicação, sem ser serviços de comunicação."[281]

Como expusemos na Seção 3.9, de modo geral as prestações de serviços, mesmo as mais singelas, não envolvem uma única atividade, mas sim um feixe de atividades, um *conjunto de atividades*. Tal *conjunto de atividades* é constituído por uma *atividade-fim* e por uma série de atividades acessórias executadas pelo próprio prestador de serviços ou por terceiros, orbitando em torno daquela *atividade-fim*.Como a comunicação é inerente a todas as relações interpessoais, toda prestação de serviços vai envolver, em maior ou menor intensidade, uma atividade que vise implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional entre o tomador e o prestador do serviço ou entre o prestador e terceiros. Faz-se necessário, assim,instituir um critério distintivo entre as *prestações de serviços de comunicação* e as demais prestações de serviços. E um critério bastante intuitivo para efetuar tal distinção é o da *atividade-fim* - a prestação de serviços será qualificada como *de comunicação* se a *atividade-fim* que compuser o *conjunto de atividades* que a formam for a de implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional.

---

[281] MENDRONI, Fernando Batlouni. **A Prestação de Serviço de Comunicação como Hipótese de Incidência do ICMS**. Op. Cit. p. 71.

Do exposto, deve refinar-se o modelo obtido na seção anterior, delineando a hipótese de incidência do Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação da seguinte forma: *o ICMS irá incidir quando houver o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio, cuja atividade-fim seja implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional.*

3.14 **Refinando ainda mais o modelo - a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação envolve o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro,por qualquer meio, cuja atividade-fim seja implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional e desde que essa prestação não esteja prevista na Lista de Serviços do ISS**

Sintetizando, então, as conclusões obtidas até o presente ponto, tem-se que a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação envolverá a prestação onerosa de serviços, por qualquer meio,cuja atividade-fim seja implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional. Contudo, esse modelo para descrever a definição da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação ainda *não* está completo. Isso porque ele gera diversas zonas de intersecção com a hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), reservado à competência tributária dos Municípios. Confira-se, nesse sentido, a posição de Ricardo Lobo TORRES:

> O fato gerador do ISS, obtido por exclusão dos fatos geradores dos demais tributos sobre os serviços, é o que apresenta, em maior grau a possibilidade de criar contradições intra-sistêmicas e conseguintemente, conflitos de competência. As antinomias do sistema dos impostos sobre a circulação de riquezas, resultado da abertura e da indeterminação da norma do art. 156, III, da CF, se expressam principalmente a partir do ISS; pode até haver uma que outra contradição entre o ICMS e o IPI ou entre o ICMS e o IOF; mas as antinomias de mais difícil superação se apresentam nos contatos entre o ISS de um lado e o ICMS, o IPI e o IOF de outra banda. Para os juristas de índole positivista, que reduzem o Direito Constitucional Tributário ao esquema kelseniano normativista e formalista e que partem de premissa de que as normas constitucionais são exaustivas e rígidas é que inexiste possibilidade de contradição entre o ISS e o ICM e de conflito de competência entre os diversos entes públicos.[282]

O artigo 146, inciso III, "a", da Constituição atribui à lei complementar a função de traçar os contornos essenciais da hipótese de incidência dos impostos, ao passo que o

[282] TORRES, Ricardo Lobo**. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Vol. IV – Os Tributos na Constituição**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 367.

artigo146, inciso I, da Constituição atribui ao instrumento normativo em tela a tarefa de dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Por sua vez, o artigo 156, inciso III, da Constituição dispõe que competirá aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, inciso II (ou seja, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), *definidos em lei complementar*.

A lei complementar que atende à determinação constitucional de definir as prestações de serviços que serão objetos do ISS é a Lei Complementar n.º 116/2003, que possui uma lista anexa enumerando os referidos serviços. Nessa lista, a lei complementar traça as fronteiras entre o campo de incidência do ICMS e o campo de incidência do ISS, desempenhando o papel a ela atribuído pela Constituição de dirimir os conflitos de competência entre entes federativos. Aqui, o ICMS-Comunicação terá um caráter residual - a incidência do ICMS irá ocorrer quando houver a prestação onerosa de um serviço cuja atividade-fim corresponda à implementação uma etapa do processo comunicacional e *desde que tal prestação não conste da Lista de Serviços do ISS.*

Podemos vislumbrar diversas prestações de serviços enumeradas na Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003 que, para serem levadas a cabo, inerentemente envolvem – e mais, *correspondem à atividade-fim* de implementação de uma das etapas do processo comunicacional. Como salienta Ricardo Lobo TORRES:

> No segmento de telecomunicação ocorrem alguns conflitos entre ISS e ICMS, Aliás, desde que a cobrança se fazia pelo Imposto Sobre Comunicações, de competência federal, havia tensão entre aquelas incidências, especialmente quanto aos serviços de propaganda e publicidade radiotransmitida ou televisionada ou os serviços de telefonia, que têm dimensão nacional.[283]

Tomemos, por exemplo, o item 12.14 da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003– "fornecimento de música para ambientes fechados ou não, mediante transmissão por qualquer processo". Em tal prestação de serviços, há um emissor - o prestador de serviços que está fornecendo música ao ambiente; há receptores - as pessoas que estão no ambiente ouvindo a música; há uma mensagem com um código comum aos emissores e aos receptores - a música; e, por fim, há um canal - o ar, por onde as ondas sonoras se propagam da fonte que está emitindo a música aos ouvidos das pessoas que estão no ambiente, ou se essas pessoas estiverem usando fones de ouvido, os fios por onde percorre o sinal elétrico que será convertido em som nos referidos fones, ou, ainda, se essas pessoas estiverem usando fones de ouvido *wireless* (sem fios), o campo por onde se propagam as ondas eletromagnéticas que

[283] Ibid. p. 370-371.

serão convertidas em som nos fones. Como se vê, no caso em análise estão presentes os cinco elementos do processo comunicacional, há a emissão, a transmissão e a recepção de mensagem, em outras palavras, o processo comunicacional está completo; porém *não* haverá incidência de ICMS, mas sim de ISS.[284]

Na hipótese prevista no item 12.4, ora em análise, da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003, não são, de modo geral, os receptores que contratam o prestador de serviços do emissor, mas um terceiro. Enquadra-se na hipótese em tela, por exemplo, a situação na qual uma rede de lojas varejistas contrata uma empresa especializada para oferecer, dentro de seus estabelecimentos, música ambiente aos seus clientes. Nesse caso, não são os receptores (os clientes da loja de departamento) que contratam os serviços do emissor, mas um terceiro - a rede de lojas varejistas.

O exemplo acima - é preciso que se esclareça - não endossa de forma alguma a tese de CARRAZZA sobre a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação. Não haverá incidência de ICMS na situação em análise não porque o prestador de serviços não está sendo contratado diretamente pelo receptor, nem porque a figura do prestador se confunde com a do emissor, nem, tampouco, porque não há interação entre o emissor e o receptor. O motivo pelo qual o ICMS-Comunicação não incidirá na situação em análise é porque a lei complementar reservou aquele serviço específico à competência dos Municípios, em outras palavras, porque a Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003 atribuiu o serviço de fornecimento de música ambiente ao campo de incidência do ISS.

A lei complementar é muito importante para o delineamento da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação. E, aqui, "lei complementar" deve ser entendida à luz de uma interpretação sistêmica. A Lei Complementar n.º 87/96não deve ser analisada isoladamente, mas sim em conjunto com a Lei Complementar n.º 116/03. São essas duas leis, em conjunto, que vão delimitar a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação. E então, conjugando o disposto no artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96 com a Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03, à luz dos preceitos maiores dados pelo artigo 146, inciso III, "a" da Constituição Federal (de que cabe a lei complementar definir a hipótese de incidência dos impostos), pelo inciso I do mesmo artigo (de que cabe à lei complementar dispor sobre

[284] É de ressaltar que o Supremo Tribunal Federal confirmou a incidência de ISS sobre a referida prestação de serviço: "ICM. Fornecimento de música ambiente com o respectivo equipamento. Não incidência desse tributo sobre o fornecimento de música ambiente, ainda que com o fornecimento de equipamento. Ação de restituição do tributo pago indevidamente julgada procedente nas duas instâncias ordinárias. Interpretação dos arts. 166 do Código Tributário Nacional e 8., par-1., do Decreto-Lei n. 406 conhecido." (Recurso Extraordinário n.º 99.210. Primeira Turma, Rel. Min. Suares Muñoz, DJ 27.05.1983). Deve-se frisar, entretanto, que à época do julgado, os serviços de comunicação intramunicipais eram de competência dos Municípios, firme no teor do item 27 da Lista Anexa ao Decreto 406/68.

conflitos de competência), bem como pelo parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição Federal (que consubstancia o princípio da capacidade contributiva, princípio que deve ser levado em conta na interpretação de normas tributárias[285]) seremos encaminhados à inevitável conclusão de que a incidência do ICMS irá ocorrer quando houver a prestação onerosa de um serviço cuja atividade-fim vise implementar uma etapa do processo comunicacional *e desde que a prestação não conste da Lista de Serviços do ISS.*

Há diversas outras prestações de serviços suscetíveis de serem enquadradas em itens enumerados na Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003 sobre as quais poderiam ser trazidas à baila dúvidas em relação a qual imposto elas estariam sujeitas - ao ICMS ou ao ISS - pelo fato de tais prestações envolverem, mediata ou imediatamente, a implementação de uma fase do processo comunicacional. Todavia, segundo o critério aqui defendido - de que o ICMS-Comunicação teria um caráter residual em relação ao ISS - uma vez que a prestação esteja expressamente enquadrada em um dos itens enumerados pela Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003, não existindo dúvidas quanto a tal enquadramento, ela estará sob o campo de incidência do último imposto - do ISS.[286]

---

[285] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. Op. cit. p. 330.

[286] Entre os itens da Lista Anexa à Lei Complementar n.º116/2003 que podem englobar prestações de serviços que tenham por finalidade, mediata ou imediata, a implementação de uma fase do processo comunicacional podemos enumerar os seguintes: 1.03 – Processamento de dados e congêneres; 8 – Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza;10 – Serviços de intermediação e congêneres; 12.01 – Espetáculos teatrais; 12.02 – Exibições cinematográficas; 12.12 – Execução de música; 12.13 – Produção, mediante ou sem encomenda prévia, de eventos, espetáculos, entrevistas, shows, ballet, danças, desfiles, bailes, teatros, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres; 12.15 – Desfiles de blocos carnavalescos ou folclóricos, trios elétricos e congêneres; 12.16 – Exibição de filmes, entrevistas, musicais, espetáculos, shows, concertos, desfiles, óperas, competições esportivas, de destreza intelectual ou congêneres; 15.04 – Fornecimento ou emissão de atestados em geral, inclusive atestado de idoneidade, atestado de capacidade financeira e congêneres; 15.05 – Cadastro, elaboração de ficha cadastral, renovação cadastral e congêneres, inclusão ou exclusão no Cadastro de Emitentes de Cheques sem Fundos – CCF ou em quaisquer outros bancos cadastrais; 15.06 – Emissão, reemissão e fornecimento de avisos, comprovantes e documentos em geral; abono de firmas; coleta e entrega de documentos, bens e valores; comunicação com outra agência ou com a administração central; licenciamento eletrônico de veículos; transferência de veículos; agenciamento fiduciário ou depositário; devolução de bens em custódia; 15.07 – Acesso, movimentação, atendimento e consulta a contas em geral, por qualquer meio ou processo, inclusive por telefone, fac-símile, internet e telex, acesso a terminais de atendimento, inclusive vinte e quatro horas; acesso a outro banco e a rede compartilhada; fornecimento de saldo, extrato e demais informações relativas a contas em geral, por qualquer meio ou processo; 15.10 – Serviços relacionados a cobranças, recebimentos ou pagamentos em geral, de títulos quaisquer, de contas ou carnês, de câmbio, de tributos e por conta de terceiros, inclusive os efetuados por meio eletrônico, automático ou por máquinas de atendimento; fornecimento de posição de cobrança, recebimento ou pagamento; emissão de carnês, fichas de compensação, impressos e documentos em geral; 15.16 – Emissão, reemissão, liquidação, alteração, cancelamento e baixa de ordens de pagamento, ordens de crédito e similares, por qualquer meio ou processo; serviços relacionados à transferência de valores, dados, fundos, pagamentos e similares, inclusive entre contas em geral; 17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres; 17.01 – Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares; 17.02 – Datilografia, digitação, estenografia, expediente, secretaria em geral, resposta audível, redação, edição, interpretação, revisão, tradução, apoio e infra-estrutura

Merece destaque o fato de que a definição aqui proposta para a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação coaduna-se com as diretrizes da Constituição Federal em três aspectos. Em primeiro lugar, porque prestigia o princípio da capacidade contributiva. Em segundo lugar, porque prestigia o papel da lei complementar na definição do fato gerador do impostos. E, em terceiro lugar, porque minimiza a área de conflitos de competência entre Estados e Municípios, evitando que, sob uma mesma prestação de serviços, o Município exija o recolhimento de ISS e o Estado exija o recolhimento de ICMS.

No que concerne ao primeiro aspecto, a definição proposta para a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação prestigia o princípio da capacidade contributiva porque sempre que houver uma prestação *onerosa* de serviço que vise implementar uma das fases do processo comunicacional, irá incidir um dos impostos sobre a circulação - ou o ISS, se a prestação se subsumir a um dos itens da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003, ou, subsidiariamente, o ICMS, se a prestação não se subsumir a um dos itens da Lista em tela (à exceção, como será exposto mais à frente, na Seção 3.15, da situação na qual o processo comunicacional envolva *curta distância* e na qual a *finalidade última* da prestação não seja a implementação de uma das etapas do referido processo). Evitar-se-á, assim, que prestações onerosas de serviços relacionadas à materialidade econômica *comunicação* fiquem de fora do campo de incidência da tributação sobre a circulação, situação repugnada pela isonomia em relação a outros setores da atividade econômica, sobre os quais há a incidência de impostos.

A capacidade contributiva vincula-se à solidariedade, valor fundamental da Constituição de 1988, de modo que, detectada a capacidade contributiva, o poder de tributar deverá ser exercido no sentido de alcançá-la, a não ser, como já exposto anteriormente, que haja razões substanciais fulcradas em elementos de interpretação sistêmicos ou históricos ou em jurisprudência consolidada que embasem o entendimento em sentido contrário. À luz da isonomia, não é razoável que prestações de serviços onerosas, em que haja pagamento por parte dos consumidores, efetuadas por setores relevantes da atividade econômica empresarial,

---

administrativa e congêneres; 17.06 – Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários; 17.14 – Advocacia; 17.20 – Consultoria e assessoria econômica ou financeira; 17.22 – Cobrança em geral; 17.23 – Assessoria, análise, avaliação, atendimento, consulta, cadastro, seleção, gerenciamento de informações, administração de contas a receber ou a pagar e em geral, relacionados a operações de faturização (factoring); 17.24 – Apresentação de palestras, conferências, seminários e congêneres; 21.01 - Serviços de registros públicos, cartorários e notariais; 23.01 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres; 26.01 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; courriere congêneres; 35.01 - Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.

como o constituído pelo setor de comunicações, fiquem de fora de qualquer tributação sobre a circulação.

Por sua vez, como já frisado, a segurança jurídica do contribuinte não deve ser buscada por meio de uma interpretação restritiva das expressões empregadas pela lei, que parta de uma análise semântica das palavras utilizadas pelo texto legal e, a partir daí, trabalhe apenas com uma lógica formal de subsunção. Não há substrato na Constituição Federal para embasar tal lógica formal e restritiva, que leva, na maioria das vezes, à violação da isonomia na repartição dos custos da manutenção do Estado entre os contribuintes. Em verdade, a buscada segurança jurídica deve ser conciliada com o princípio da capacidade contributiva. Por consequência, na exegese de normas tributárias, o princípio da capacidade contributiva deve constituir um importante elemento interpretativo. Tal diretriz nem de longe é atendida por definições que restrinjam demasiadamente o alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, deixando de fora do campo de incidência dos impostos sobre a circulação inúmeras prestações de serviços relacionadas à materialidade econômica *comunicações*. Contrariamente, a diretriz em tela é plenamente atendida pela definição aqui proposta para a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, segundo a qual tal imposto incidirá sobre prestações onerosas de serviços que tenham por *atividade-fim* a implementação de uma das etapas do processo comunicacional e desde que tais prestações não constem da Lista de Serviços do ISS, uma vez que, por força desta definição, sobre prestações onerosas de serviços que visem viabilizar uma das etapas do processo comunicacional, *quase sempre* incidirá um dos impostos sobre a circulação - ou ISS, se a prestação se subsumir a um dos itens da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003, ou, subsidiariamente, o ICMS, se a prestação não se subsumir a nenhum de tais itens.

O segundo aspecto pelo qual a definição proposta para a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação (de que tal imposto incidiria quando ocorresse uma prestação onerosa de serviço, não constante da Lista de Serviços do ISS, cuja *atividade-fim* visasse implementar uma etapa do processo comunicacional) coaduna-se com as diretrizes da Constituição Federal corresponde ao fato de que a definição em tela prestigia o papel da lei complementar no delineamento dos fatos geradores do impostos, harmonizando-se, assim, com o disposto no artigo 146,inciso III, "a" da Carta Maior. A definição das hipóteses de incidência dos impostos não deve ser buscada a partir do próprio texto constitucional, mas sim a partir da lei complementar. Nessa ordem de ideias, Ricardo Lobo TORRES salienta que a lei

complementar tem um papel primordial para a concretização do Direito Financeiro, uma vez que este, na Constituição Federal, expressa-se por normas sucintas e abertas.[287]

Por fim, o terceiro aspecto pelo qual a definição proposta para a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação coaduna-se com as diretrizes da Constituição Federal corresponde ao fato de que ela minimiza a área de conflitos de competência entre Estados e Municípios, prestigiando a harmonia entre os entes federativos, ao oferecer uma diretriz precisa para a resolução de eventuais conflitos de competência, bem como prestigiando a segurança jurídica do contribuinte, ao evitar que, em relação a um mesmo fato, o Estado exija ICMS e o Município exija ISS.

É de ressaltar que a doutrina, em geral, defende que o ISS é que têm um caráter residual frente aos outros tributos. Confira-se, por exemplo, a posição de Ricardo Lobo TORRES:

> O ISS, pela sua posição de *tributo residual*, é o que se coloca no vértice das principais antinomias que possam surgir dentro do sistema de impostos sobre a circulação de riquezas. O fato gerador do ISS, obtido por exclusão dos fatos geradores dos demais tributos sobre os serviços, é o que apresenta, em maior grau, a possibilidade de criar contradições intra-sistêmicas e conseguintemente, conflitos de competência.[288]

Lobo TORRES assevera que o ISS seria um imposto residual, porque seu fato gerador seria obtido por exclusão dos fatos geradores dos demais tributos sobre os serviços. A tese de que o ISS teria um caráter residual em relação ao ICMS deita raízes no teor do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, que dispõe que compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, *não compreendidos no artigo 155, inciso II* (ou seja, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação).

Inversamente, defendemos que, no que toca ao ICMS-Comunicação, este terá um caráter residual nas situações nas quais não houver dúvidas de que a prestação de serviços se enquadra em um dos itens da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003 - a incidência do ICMS irá ocorrer quando houver a prestação onerosa de um serviço cuja *atividade-fim* seja a de implementar uma etapa do processo comunicacional e *desde que tal prestação não conste da Lista de Serviços do ISS.*

---

[287] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Vol. I - Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal**. 1 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 510-511.

[288] TORRES, Ricardo Lobo**. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Vol. IV – Os Tributos na Constituição**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 367.

Isso porque, na Constituição Federal, a expressão *prestação de serviços de comunicação* empregada no artigo 155, inciso II, para conferir competência tributária aos Estados e ao Distrito Federal não é semanticamente fechada. Porém, também a expressão *prestação de serviços de qualquer natureza*, utilizada no artigo 156, inciso III, não é fechada. Em vários casos, com base tão somente no texto constitucional, não se conseguirá chegar a uma conclusão definitiva se, sobre determinada prestação de serviços, deverá incidir ICMS ou ISS. Constitui, assim, a lei complementar uma importante ferramenta para, a partir de um critério de razoabilidade[289], densificar-se semanticamente a expressão constitucional *prestação de serviços de comunicação* utilizada para atribuir competência tributária aos Estados e ao Distrito Federal e, assim, definir-se a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação. E tal definição deve se dar à luz de um enfoque sistêmico, de modo que a Lei Complementar n.º 87/96 não deve ser analisada isoladamente, mas sim em conjunto com a Lei Complementar n.º 116/03. São essas duas leis complementares, em conjunto, que vão definir no que consiste a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação. E então, conjugando o disposto no artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96 com a Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03, à luz dos preceitos maiores dados pelo artigo 146, inciso III, "a" da Constituição Federal (de que cabe a lei complementar definir a hipótese de incidência dos impostos) e pelo inciso I do mesmo artigo (de que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência), chega-se à conclusão de que a incidência do ICMS irá ocorrer quando houver a prestação onerosa de um serviço cuja *atividade-fim* seja a de implementar uma etapa do processo comunicacional *e desde que a prestação não conste da Lista de Serviços do ISS,* sendo, sob este aspecto, o ICMS-Comunicação *residual* em relação ao ISS.

No que concerne às operações relativas à circulação de mercadorias, um dispositivo da Constituição Federal denota a residualidade do ICMS em relação ao ISS – o artigo 155, parágrafo 2º, inciso IX, "b".O referido dispositivo preceitua que o ICMS incidirá também "sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios". Dessa forma, quando há fornecimento de mercadorias simultaneamente à prestação de serviços deve-se verificar se a

[289] Conforme lição de Ricardo Lodi RIBEIRO: "Contudo, como a realidade ("ser") nunca atinge a perfeição do modelo legal ("dever-ser"), a redução do fenômeno linguístico à mera subsunção silogística leva a uma infrutífera procura pelo protótipo ideal, condenando o ordenamento jurídico à inutilidade. Assim, dado o abismo entre o "ser" e o "dever-ser", a subsunção conceitual absoluta nunca será realizada, uma vez que esse processo de aproximação da norma abstrata ao fato não segue a lógica formal, mas a lógica do razoável".(RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Tipicidade Tributária". In: RIBEIRO, Ricardo Rocha; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 194).

referida prestação de serviços consta da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03. Em caso positivo, incidirá ISS sobre a prestação de serviços. Em caso negativo, o ICMS incidirá sobre o valor total da operação, ou seja, a parte do preço correspondente à prestação de serviços integrará a base de cálculo do ICMS.[290]

Voltando às comunicações, tomemos, por exemplo, a prestação de serviços relativa a acesso a terminais eletrônicos bancários, pela qual os clientes de um banco podem acessar informações relativas a saldos e extratos de suas contas-correntes e investimentos. Os dados referentes a tais saldos e extratos encontram-se armazenados em computadores centrais do banco, situados, algumas vezes, a centenas de quilômetros do terminal que está sendo acessado pelo cliente. Por solicitação do cliente que está acessando o terminal eletrônico, há a geração e a emissão de dados, nos computadores centrais do banco, há a transmissão desses dados por cabos ópticos, cabos elétricos ou ondas eletromagnéticas, e, por fim, a recepção de tais dados no terminal eletrônico. Se o cliente do banco pagar por essa prestação, em tese, ela se enquadraria na previsão do artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96, uma vez que ela configuraria uma "prestação onerosa de serviço de comunicação", "por qualquer meio", de “geração”, de “emissão”, de “transmissão” e de “recepção” de “comunicação de qualquer natureza”. Há, no caso em análise, o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem– o cliente obtém as informações atualizadas referentes à sua conta-corrente ou a seus investimentos -, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais - as atividades de gerar, emitir, transmitir e receber informações-, prestado com habitualidade e intuito de lucro pelo banco, por qualquer meio - no caso em análise, pelo meio eletrônico, óptico ou eletromagnético, de acordo com a forma pela qual os dados são transmitidos dos computadores centrais do banco para os terminais eletrônicos -,o que corresponde à *atividade-fim* de concretização de etapas do processo comunicacional - a geração, a emissão, a transmissão e a recepção de mensagens. Contudo, como há previsão expressa na Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03 de que tal atividade se submeta ao ISS (item 15.07 – acesso, movimentação, atendimento e consulta a contas em geral, por qualquer meio ou processo, inclusive por telefone, fac-símile, internet e telex, acesso a terminais de atendimento, inclusive vinte e quatro horas; acesso a outro banco e a rede compartilhada; fornecimento de saldo, extrato e demais informações relativas a contas em geral, por qualquer meio ou processo), não haverá, na hipótese, incidência de ICMS.

---

[290] Ressaltando que, no caso em tela, para poder haver a incidência do ICMS deve haver, ainda, uma relação de interdependência entre a prestação de serviços e o fornecimento de mercadorias.

Mas as coisas não são tão simples assim. Isso porque, em algumas situações, podem surgir dúvidas se determinada modalidade de prestação onerosa de serviço, que tenha por *atividade-fim* a implementação de uma das etapas do processo comunicacional, enquadrar-se-ia, ou não, em um item específico da lista de serviços do ISS. Como todos os textos legais, as expressões empregadas pela Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03 para descrever os serviços que estão sujeitos ao ISS apresentam um núcleo central, uma *região de certeza*, mas apresentam, também uma *zona cinzenta*, uma região de *halo conceitual*. Se determinada modalidade de prestação de serviços encontra-se nessa região de incerteza, havendo dúvidas se ela deve ser enquadrada, ou não, em um item específico da Lista, surge a questão: deve haver incidência de ISS ou de ICMS?

O artigo 155, parágrafo 3º, da Constituição Federal estabelece que, à exceção do imposto de importação e do imposto de exportação, nenhum outro imposto, além do ICMS, poderá incidir sobre operações relativas a serviços de telecomunicações. Serviços de telecomunicação são uma espécie do gênero serviços de comunicação[291], que envolvem "o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação"[292], sendo esta a "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"[293]. À luz do disposto no artigo 155, parágrafo 3º, da Constituição Federal, quando houver dúvidas se determinada prestação onerosa de serviços de comunicação, que envolva transmissão, emissão ou recepção de informações por processo eletromagnético, está, ou não enquadrada em um dos itens da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03, deve optar-se pela resposta negativa, de modo que sobre tal prestação não incidirá ISS, mas sim ICMS.

Mas mesmo em outros casos de dúvidas sobre se determinada prestação onerosa de serviços de comunicação está, ou não, enquadrada em um dos itens da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03, deve optar-se pela resposta negativa, de modo que sobre ela vai incidir ICMS. Isto porque a materialidade econômica *comunicação* é reservada, pelo artigo 155, inciso II, da Constituição Federal aos Estados e ao Distrito Federal. Em casos de dúvidas se determinada prestação de serviços que envolva comunicação se enquadra na hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços de *Qualquer Natureza* - categoria mais ampla - ou se enquadra na hipótese de incidência do Imposto sobre Prestação de Serviços de *Comunicação* -

---

[291] MIRANDA,João Damasceno Borges de. A Regra-Matriz do ICMS e a sua Incidência sobre os Serviços de Comunicação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 46, p. 153-158, 2002. p.157.

[292] art. 60, caput,da Lei n.º 9.472/97.

[293] art. 60, § 1º,da Lei n.º 9.472/97.

categoria mais específica, com a qual a prestação de serviços em exame tem relação -, deve optar-se pelo enquadramento na categoria mais específica.

Em suma, a análise de qual imposto incidirá sobre uma determinada modalidade de prestação onerosa de serviços, que tenha por *atividade-fim* a implementação de uma etapa do processo comunicacional, envolverá duas situações. A primeira situação corresponde àquela na qual *não* há dúvidas que a prestação em exame se enquadra num dos itens da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03. Nessa situação, o ICMS será residual em relação ao ISS - se não houver dúvidas que a prestação se enquadra em um dos itens da Lista, deverá haver a incidência do ISS. A segunda situação corresponde àquela na qual, de modo inverso à primeira, há, sim, dúvidas se a prestação em análise se enquadra num dos itens da Lista Anexa. Nessa segunda situação, também de modo inverso, o ISS é que será residual em relação ao ICMS - se houver dúvidas se prestação se enquadra, ou não, em um dos itens da Lista, o aplicador deverá optar pela incidência do ICMS.

O problema é que é subjetiva a própria concepção se existe, ou não, dúvidas quanto ao enquadramento de algumas modalidades de prestação de serviços a um dos itens da Lista de Serviços do ISS. Enquanto um aplicador pode considerar que uma determinada modalidade de prestação de serviços que vise implementar uma etapa do processo comunicacional se enquadra, certamente, em um dos itens da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03, outro aplicador pode discordar, e, contrariamente, considerar que há, sim, dúvidas se aquela determinada modalidade de prestação de serviços se enquadraria em um dos itens da Lista. Todavia, essa diferença de pontos de vista conforme o aplicador é ínsita ao Direito. O Direito não é uma ciência exata, de modo que, neste caso, vai prevalecer a visão da última instância julgadora, que se legitimará por meio de uma decisão fundamentada, na qual sejam apreciados argumentos das partes, sendo o problema concreto de incidir ICMS ou ISS sobre a referida modalidade de prestação de serviços resolvido por meio da consolidação da jurisprudência.

Mas as indagações não terminam aí. Afirmamos que o ICMS-Comunicação tem um caráter residual nas situações nas quais não houver dúvidas de que a prestação de serviços enquadra-se em um dos itens da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003 - a incidência do ICMS irá ocorrer quando houver a prestação onerosa de um serviço cuja *atividade-fim* seja a de implementar uma etapa do processo comunicacional e *desde que tal prestação não conste da Lista de Serviços do ISS.*[294]Pois bem. Vamos supor, então, que a Lei Complementar

[294] Relembrando que este é um entendimento, de certa maneira, inverso a de autores como Ricardo Lobo TORRES, que sustentam que o ISS é um imposto residual em relação aos demais impostos sobre a circulação.

n.º 116/2003 seja alterada pelo Poder Legislativo, de modo que seja incluída em sua lista anexa os serviços de telefonia. Tais serviços passariam a estar, então, sujeitos a ISS, e não mais a ICMS?

A resposta é negativa, pois, nessa situação, estaremos diante de um caso de inconstitucionalidade. Como já exposto, todo conceito possui um *núcleo central* – região na qual há uma noção clara de seu conteúdo e de sua extensão - e um *halo conceitual* - região na qual as dúvidas começam. A expressão *prestação de serviços de comunicação*, empregada pela Constituição Federal para atribuir competência tributária para os Estados e para o Distrito Federal, apesar de não possuir um fechamento semântico absoluto (aliás, como toda e qualquer expressão utilizada em textos legais), ou seja, apesar de possuir uma região de *halo conceitual*, ou seja, uma zona cinzenta, de incertezas, possui também, como todo e qualquer conceito, um núcleo, uma zona de certeza. Tal núcleo conceitual corresponde àquela situação em que todos os elementos do processo comunicacional (emissor, canal, mensagem, código e receptor) estejam reunidos na prestação,em que a implementação de etapas do processo comunicacional seja a *finalidade última* da prestação e na qual tal processo não envolva *curta distância* (conceitos que serão desenvolvidos mais à frente, na Seção 3.15), bem como pela qual um prestador disponibilize a um emissor e a um receptor os meios para que estes se comuniquem de maneira interativa (o que, de certa forma, coincide com os requisitos que Roque Antonio CARRAZA estabelece para que se configure a incidência do ICMS-Comunicação). Esta é uma definição bastante restrita do que seria prestação de serviços de comunicação e que corresponde ao núcleo de tal conceito.

Consequentemente, se for acrescentada à Lista de Serviços do ISS uma prestação de serviços na qual todos os elementos do processo comunicacional estejam presentes, em que a implementação de etapas do processo comunicacional seja a *finalidade última* da prestação e na qual tal processo não envolva *curta distância*(conceitos que serão expostos na Seção 3.15) e pela qual um prestador disponibilize a um emissor e a um receptor os meios para que estes se comuniquem de maneira interativa, estaremos diante de um caso de inconstitucionalidade, pois o próprio núcleo do conceito de prestação de serviços de comunicação estará sendo deslocado para a competência tributária dos Municípios.

Feitas as considerações acima, refinamos nosso modelo de hipótese de incidência do Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação da seguinte forma: *o ICMS irá incidir quando houver o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro,por qualquer meio, que não esteja prevista na Lista de Serviços do ISS e cuja*

atividade-fim seja implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional.

3.15 **O modelo final - a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação envolve o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio, que não esteja previsto na Lista de Serviços do ISS e cuja atividade-fim seja implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional, com exceção das prestações que envolvam processo comunicacional de curta distância e que, adicionalmente, não tenham por finalidade última implementar uma etapa de tal processo**

Na seção anterior concluímos que *o ICMS-Comunicação irá incidir quando houver o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio, que não esteja previsto na Lista de Serviços do ISS e cuja atividade-fim seja implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional.*

Todavia, esse modelo ainda está insatisfatório.

Tomemos, por exemplo, um profissional que, com habitualidade e intuito de lucro, preste serviços de, mediante remuneração, proferir palestras. A referida prestação está abarcada por um dos sentidos possíveis da expressão constitucional *prestação de serviços de comunicação* - ainda que "proferir palestras"não esteja no interior do *núcleo conceitual* da expressão constitucional *prestação de serviços de comunicação*, esta expressão, em seu *halo conceitual*, abrange aquela prestação. O serviço de proferir palestras mediante remuneração também se enquadra na previsão do artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96, uma vez que ele configura uma prestação "onerosa de serviços de comunicação", "por qualquer meio", no caso específico, pelo meio oral e visual. Há, na prestação em tela, o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem (os ouvintes da palestra), a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais (as atividades de falar e de exibir *slides*), prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio (no caso em tela, pelo meio oral e visual), que tem por *atividade-fim* a concretização de uma etapa do processo comunicacional (a emissão de mensagens por parte do palestrante). Contudo, como há previsão expressa na Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03 de que tal prestação se submeta ao ISS, mais

especificamente no item 17.24 “apresentação de palestras, conferências, seminários e congêneres”, não haverá, na hipótese, incidência de ICMS.

Vamos supor entretanto que, em uma reforma legislativa, o legislador complementar retire o citado item 17.24 da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03.Coloca-se, então, a seguinte questão: passaria o serviço de apresentação de palestras, conferências, seminários e congêneres a ser abrangido pelo campo de incidência do ICMS-Comunicação?

Nesse caso, não parece ser intuitivo nem natural considerar que esteja ocorrendo uma *prestação de serviços de comunicação* (expressão constitucional), ainda que a atividade esteja abarcada por um dos sentidos possíveis da referida expressão, que esteja se configurando uma prestação "de serviços de comunicação por qualquer meio, inclusive a geração”e a “emissão” de “comunicação de qualquer natureza” (teor da Lei Complementar n.º 87/96), bem como que esteja se revelando capacidade contributiva (uma vez que o palestrante é remunerado pelos seus serviços).

Tomemos agora o exemplo de um cinema. Como no exemplo anterior, a prestação de serviços de exibição cinematográfica está abarcada por um dos sentidos possíveis da expressão constitucional *prestação de serviços de comunicação* - mesmo que a citada prestação não esteja no interior do *núcleo conceitual* da expressão constitucional *prestação de serviços de comunicação*, ela está abrangida pelo *halo conceitual* daquela expressão. Em tese, a prestação de serviços efetuada por um cinema também se enquadraria na previsão do artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96, uma vez que ela configura uma "prestação onerosa de serviços de comunicação", "por qualquer meio", de “geração” e de “emissão” de “comunicação de qualquer natureza”. Há, no caso em análise, o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem (os espectadores que assistem ao filme exibido no cinema), a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais (dentre as quais se destacam a atividade de exibir, por meio de um projetor,as imagens do filme em uma tela e de emitir, por meio de alto-falantes, os sons correspondentes ao filme), prestada com habitualidade e intuito de lucro,por qualquer meio (no caso em análise, pelo meio sonoro e visual), que tem por *atividade-fim* a concretização de uma etapa do processo comunicacional (a emissão de mensagens, ou seja, a exibição do filme). Contudo, como há previsão expressa na Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03 de que tal atividade se submeta ao ISS (item 12.02 – exibições cinematográficas), não haverá, na hipótese, incidência de ICMS.

Vamos também aqui supor que, por meio de uma reforma legislativa, o legislador complementar retire o item 12.02 da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03.Coloca-se

novamente a questão: nessa hipótese, passaria mas exibições cinematográficas a ser abrangidas pelo campo de incidência do ICMS-Comunicação?

Também nesse caso, não parece intuitivo nem natural considerar que esteja se configurando uma *prestação de serviços de comunicação* (expressão constitucional), ainda que esteja havendo uma "prestação de serviços de comunicação por qualquer meio" de "emissão" de "comunicação de qualquer natureza"(teor da Lei Complementar n.º 87/96) e ainda que haja exteriorização de capacidade contributiva (uma vez que os espectadores pagam para poder assistir aos filmes exibidos pelo cinema).

Qual seria a razão para as prestações de serviços referentes aos exemplos acima não se enquadrarem no conceito constitucional de *prestação de serviços de comunicação*?

Como exposto na Seção 3.13, toda prestação de serviços vai envolver, em maior ou menor grau, um processo comunicacional entre o tomador e o prestador do serviço, ou entre o prestador e terceiros, uma vez que a comunicação é ínsita a todas as relações interpessoais. Onde há vida em sociedade, há comunicação - a comunicação é inerente ao ser humano. Se isolarmos duas pessoas numa ilha, ainda que elas não falem um idioma comum, com o tempo elas vão começar a interagir e a se comunicar. Uma vez que todas as atividades econômicas envolvem em maior ou em menor grau a comunicação, faz-se necessário, como *critério distintivo* entre as *prestações de serviços de comunicação* e as demais prestações de serviços, que a *atividade-fim* da prestação corresponda à implementação de uma das etapas do processo comunicacional.

Todavia, como diversas prestações de serviços enumeradas na Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003 *têm por atividade-fim* a implementação de uma etapa do processo comunicacional, o supracitado critério distintivo não seria suficiente para resolver inúmeros conflitos que poderiam surgir entre os Estados (que detêm a competência para instituir o ICMS) e os Municípios (que detêm a competência para instituir o ISS). Dessa forma, na Seção 3.14, partindo-se das premissa de que lei complementar deve ser entendida à luz de uma interpretação sistêmica, ressaltou-se que a Lei Complementar n.º 87/96 não deve ser analisada isoladamente, mas sim em conjunto com a Lei Complementar n.º 116/03, de modo que essas duas leis complementares, em conjunto, devem delimitar a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, fazendo com que a incidência do referido imposto ocorra quando houver a prestação onerosa de um serviço cuja *atividade-fim seja implementar uma etapa do processo comunicacional* e desde que *a prestação não conste da Lista de Serviços do ISS.*

Entretanto, mesmo com essas duas restrições, o campo de incidência do ICMS-Comunicação parece estar ainda muito vasto. Onde há vida em sociedade, há comunicação.

Um número muito grande de atividades econômicas, mesmo que não abrangidas pelo ISS, envolve a implementação de etapas do processo comunicacional. Se o ICMS-Comunicação incidir sobre toda e qualquer prestação de serviços que tenha por *atividade-fim* a implementação de etapas do processo comunicacional, mesmo excluindo aquelas enumeradas na Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003, o alcance do campo de incidência do referido imposto tornar-se-á por demais vasto, o que não parece ser razoável. Isso porque a Constituição Federal, em seu artigo 154, inciso I[295], confere à União a competência residual, ou seja, a faculdade de criar novos impostos. O ICMS-Comunicação não pode ter um campo de abrangência tão amplo e vasto a ponto de estrangular a competência impositiva de outros entes. Como exposto na Seção 3.8, a lei complementar deve definir as hipóteses de incidência dos impostos a partir de um critério de *razoabilidade*. E não é *razoável* que seja entregue a um dos entes federativos, no caso em estudo aos Estados e ao Distrito Federal, uma competência tributária tão ampla a ponto de sufocar a competência tributária de outros entes.

Faz-se necessário, então, estabelecer um critério adicional de restrição ao alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação. E se pode encontrar tal restrição no critério da *finalidade última*, combinado com o da *distância envolvida no processo comunicacional*.

Vamos iniciar analisando o critério da *finalidade última*. A comunicação é uma atividade necessária para que se aperfeiçoem todas as prestações de serviços, mais do que isso, é uma atividade necessária para que se aperfeiçoem todas as atividades econômicas humanas que englobem mais de uma pessoa. O campo de atividades humanas que envolvem a implementação de etapas do processo comunicacional é bastante vasto. Um critério de restrição,que serve para distinguir as *prestações de serviços de comunicação*, sobre as quais incide ICMS,das demais prestações de serviços que visem implementar etapas do processo comunicacional, é o da *finalidade última* de implementar uma dessas etapas.

Por exemplo, na *prestação de serviços de telefonia*, a *finalidade última* do prestador de serviços -a companhia telefônica – é, de fato, implementar etapas do processo comunicacional, de modo que, sobre tal prestação irá incidir ICMS.Na *prestação de serviços telefônicos*, a implementação de etapas do processo comunicacional constitui uma finalidade em si mesma. Isso porque não importa para a companhia telefônica o conteúdo da mensagem transmitida ou qual a reação que tal mensagem vai produzir no receptor - tais aspectos são irrelevantes na prestação em tela. O que importa é que a emissão, a transmissão e a recepção

[295] Art. 154 da Constituição Federal: "A União poderá instituir:I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;".

de mensagens sejam feitas com fidedignidade e sem interrupções. A *finalidade última*, o objetivo último da *prestação de serviços telefônicos* é implementar a emissão, a transmissão e a recepção de mensagens. A reação do receptor diante da mensagem, o efeito que tal mensagem irá produzir no receptor é, para a *prestação de serviços de telefonia*, absolutamente irrelevante. A *atividade-fim* da referida prestação de serviços confunde-se com sua *finalidade última*.

Tomemos também o exemplo, já abordado na Seção 3.10, de uma empresa "A" sediada no Estado de São Paulo que contrata, onerosamente, uma empresa "B", domiciliada no Estado do Rio de Janeiro, que ali possui uma antena transmissora, para emitir dados que serão encaminhados para uma empresa "C" situada na China, por meio de um satélite pertencente a uma empresa "D", situada nos Estados Unidos da América. A prestação de serviços que a empresa "B" efetua para a empresa "A" tem por *finalidade última* a implementação de uma etapa do processo comunicacional (a emissão de mensagem). O conteúdo dos dados emitidos e o grau de utilidade e de importância que os dados emitidos terão para o receptor (a empresa C) são irrelevantes na prestação de serviços que a empresa "B" presta para a empresa "A". Dessa forma, a *atividade-fim* da *prestação de serviços de emissão de sinais em direção a satélites* corresponde a uma *finalidade em si mesma*, em outras palavras,a *finalidade última* da referida prestação consiste em implementar etapas do processo comunicacional, de modo que, se ela for onerosa, sobre ela deverá incidir ICMS.

Vamos analisar agora prestações de serviços que, *em que pese terem por objetivo a implementação de etapas do processo comunicacional*, tal objetivo *não* corresponde à *finalidade última* da prestação. Voltemos ao exemplo do profissional que exerce, com habitualidade e intuito de lucro, a atividade de, mediante remuneração, proferir palestras. Tal prestação de serviços visa implementar algumas etapas do processo comunicacional, como a geração e a emissão de comunicação, até mesmo com o apoio de equipamentos como microfones, amplificadores e alto-falantes. Porém, a *finalidade última* de tal prestação não é a de efetivar tais etapas do processo comunicacional, mas sim a de que os ouvintes sejam informados, esclarecidos, instigados. Dessa forma, como a *finalidade última* da *prestação de serviços de apresentação de palestras, conferências, seminários e congêneres* não é a de implementar etapas do processo comunicacional, mas a de informar, esclarecer e instigar os ouvintes, ainda que sobre ela não incidisse ISS, não poderia haver a incidência de ICMS.

Voltemos, agora, ao exemplo do cinema. Tal prestação de serviços também visa implementar algumas etapas do processo comunicacional, como a geração e a emissão de comunicação, até mesmo com o apoio de equipamentos, como projetor,tela e alto-falantes.

Porém, a *finalidade última* de tal prestação não é a de efetivar etapas do processo comunicacional, mas sim, de acordo com a modalidade de filme exibido, a de entreter, emocionar, chocar ou alegrar os espectadores. Dessa forma, como a *finalidade última* da *prestação de serviços de exibições cinematográficas* não é a de implementar etapas do processo comunicacional, mas a de que os espectadores sejam entretidos, emocionados, chocados ou alegrados, em suma, que os espectadores sintam emoções, ainda que sobre tal prestação não incidisse ISS, não poderia sobre ela haver a incidência de ICMS.

Como exposto na Seção 3.9, de modo geral, as prestações de serviços, mesmo as mais singelas, não envolvem uma única atividade, mas sim um feixe de atividades, um *conjunto de atividades*, constituído por uma *atividade-fim* e por uma série de atividades acessórias executadas pelo próprio prestador de serviços ou por terceiros, orbitando em torno daquela *atividade-fim*. Surge, então, uma questão. Confundir-se-ia o conceito de *finalidade última* com o de *atividade-fim*? A resposta é *não*. As diferenças entre *atividade-fim* e *finalidade última* são sutis, mas importantes.

A primeira diferença é que a *atividade-fim* pode ser *separada* das atividades que formam a prestação de serviços, ao passo que a *finalidade última*, contrariamente,*não pode ser separada* de tais atividades. Isso porque ou a *finalidade última*s e confunde com a *atividade-fim*, quando esta é uma finalidade em si mesma, ou é o resultado de tal *atividade-fim*. Na primeira hipótese, como a *finalidade última* confunde-se com a *atividade-fim*, um dos elementos do conjunto formado pelas atividades que integram a prestação de serviços, ela não vai poder ser isolada de tal conjunto, visto que ela será inseparável de um de seus elementos - a *atividade-fim* (pelo fato de tal atividade constituir a própria *finalidade última* da prestação). Na segunda hipótese, como a *finalidade última* é um resultado da *atividade-fim*, como esta é a causa daquela, ela somente existirá se a sua causa existir, e, por consequência, não poderá ocorrer independentemente desta, não poderá ser isolada desta.

A segunda diferença é que a*atividade-fim* corresponde - como o próprio nome indica - a uma atividade, ao passo que a *finalidade última* não se traduz necessariamente em uma atividade, em uma ação humana, uma vez que ela pode consistir em uma reação a determinada atividade, em um resultado de certa atividade.

Alguns exemplos ajudarão a tornar mais clara tal distinção. Vamos retomar o exemplo da prestação de serviços de pintura de residências, exposto na Seção 3.9. Tal prestação corresponde a um *conjunto de atividades,* formada por uma *atividade-fim* (a pintura) e por atividades acessórias (lixar, forrar o chão com jornais e plásticos e, eventualmente, adquirir tinta). Na prestação em tela, a *finalidade última* coincide com a própria *atividade-fim*, qual

seja, a de aplicar, por meio de rolos e pincéis, tinta sobre as paredes de uma residência. Para o prestador de serviços, a atividade de pintar é uma finalidade em si mesma, é o seu objetivo final. Assim como no caso, já exposto, da companhia telefônica que presta serviços de telefonia, para quem é irrelevante o conteúdo da mensagem transmitida ou a reação que tal mensagem vai produzir no receptor, para o pintor pouco importa, por exemplo, as cores com as quais o tomador de serviços quer que sua residência seja pintada – podem ser até cores aberrantes; para o pintor o que importará é a execução da *atividade-fim*, ou seja, da atividade de pintura. Poder-se-ia argumentar que a *finalidade última* seria a satisfação do tomador de serviços, mas tal finalidade é ínsita a todas as prestações de serviços, não podendo, portanto, servir como critério distintivo. Poder-se-ia também argumentar que a *finalidade última* seria o embelezamento da residência ou a proteção, por meio da tinta, de suas paredes, entretanto tais finalidades não têm o grau de autonomia necessário para que possam se desprender da *atividade-fim* de pintura – o embelezamento da residência e a proteção das paredes decorrem de forma tão direta e imediata da pintura que não podem ser consideradas autônomas em relação a ela.

Vamos, agora, analisar o exemplo de um artista que executa, sob encomenda, a pintura de um quadro. Tal prestação corresponde, também, a um *conjunto de atividades*, formada por uma *atividade-fim* (a aplicação de tinta sobre uma tela) e por atividades acessórias (desenhar os rascunhos, adquirir a tela, as tintas e os pincéis, fixar a tela em um cavalete e, após a execução da pintura, colocar a tela em uma moldura). Na prestação em tela a *atividade-fim* é a de aplicar tinta sobre uma tela por meio de pincéis, correspondendo, assim, a uma ação executada pelo artista. Porém, aqui, a *atividade-fim* não se confunde com a *finalidade última* - esta é um resultado daquela, transcendendo-a.[296] Veja-se que, neste exemplo, a *finalidade*

[296]"A finalidade da arte poderá ser a manifestação de um ser (o artista ou uma comunidade), a exploração do mundo exterior, o embrenhar-se no encontro do Outro, do fantástico e do sobrenatural, poderá ser de elo entre o ser de cada um (finito) e o ser infinito (Infinito, Deus). A ideia que a beleza de uma coisa pode ter a adaptação da sua forma ao seu fim é antiga, e a finalidade da arte tendeu a ser sempre outra que não a arte. Deste modo, a arte teve funções religiosas, políticas, económicas, sociais. Mesmo hoje se pode ter em consideração que o útil e o belo podem, não somente ser compatíveis, mas sustentar-se, se a beleza de uma forma é devida à perfeita adaptação desta forma ao uso para o qual o objecto foi feito. A finalidade não tem necessidade de ser sem fim para não ser utilitária ou estar submetida a um fim exterior; à medida que a arte conquista a sua autonomia, ela vê-se cada vez mais constrangida a realizar a sua *finalidade imanente*, a não deixar nada ao acaso na sua organização interna. Quanto aos fins utilitários práticos, eles podem fazer nascer formas de um grande interesse estético intrínseco, sem que esta forma subordine a arte à utilidade; também podemos falar da integração de variados fins numa obra." (ELIAS, Margarida.**Aporias (Dificuldades) Inerentes à Finalidade da Arte**. 1998. 8 f. (Mestrado de História da Arte). Faculdade de Ciências Sociais e Humanas. Universidade Nova de Lisboa, Lisboa, 1998. p. 1-2.) Disponível em <http://www.academia.edu/1793630/Aporias_dificuldades_Inerentes_a_Finalidade_da_Arte>. Acesso em 11 abr. 2014.

última não se traduz em uma atividade, em uma ação humana, mas sim em uma reação à atividade do artista, em um resultado de sua obra sobre aqueles que a apreciam.

Retornemos ao exemplo do profissional que exerce, com habitualidade e intuito de lucro, a atividade de, mediante remuneração, proferir palestras. A *atividade-fim* de tal prestação de serviços corresponde à implementação de algumas etapas do processo comunicacional - gerar e emitir mensagens sonoras e visuais, por meio de equipamentos como microfones, amplificadores, alto-falantes, *slides* e projetores. Porém, a *finalidade última* dessa prestação não é a de efetivar tais etapas do processo comunicacional como um fim em si mesmo (como, pelo contrário, é o exemplo da *prestação de serviços telefônicos* ou da *prestação se serviços de emissão de sinais em direção a satélite*, prestações nas quais a *finalidade última* é a implementação de etapas do processo comunicacional, nas quais a *finalidade última* confunde-se com a *atividade-fim*). A *finalidade última* da prestação de serviços em análise é a de que os ouvintes sejam informados, esclarecidos, instigados. Veja-se – a *finalidade última* da *prestação de serviços de apresentação de palestras, conferências, seminários e congênere* não corresponde a uma atividade, mas sim a um estado subjetivo, psíquico dos receptores da mensagem, corresponde ao resultado da atividade desenvolvida pelo palestrante sobre aqueles que lhe assistem, traduz-se na reação subjetiva que a atividade do palestrante provoca sobre os ouvintes. A *atividade-fim* da referida prestação consiste na emissão de sons e imagens (por meio de microfones, amplificadores, alto-falantes, *slides* e projetores), tendo como objetivo, portanto, a implementação de etapas do processo comunicacional; porém tal *atividade-fim* não corresponde a uma finalidade em si mesma. Isso porque a *finalidade última* da prestação em tela é a de que os ouvintes sejam informados, esclarecidos, instigados, ou seja, consiste em um estado psíquico que será formado no cérebro dos ouvintes como resultado de uma *atividade-fim* que implementa etapas do processo comunicacional – a emissão de mensagens sonoras e visuais.

Poder-se-ia contra-argumentar que a *finalidade última* da *prestação de serviços de apresentação de palestras, conferências, seminários e congênere* corresponderia, sim, a uma atividade – a de esclarecer, instigar e informar os ouvintes. Contudo, diferentemente do que ocorre na distinção entre atividades acessórias e *atividade-fim*, que podem ser segregadas, a atividade de esclarecer, instigar e informar os ouvintes não pode ser separada da atividade de o palestrante emitir mensagens sonoras e visuais. Emitir mensagens sonoras e visuais não corresponde a uma *atividade acessória* para que se efetive a *atividade-fim* de esclarecer, instigar e informar os ouvintes, uma vez que a primeira vincula-se à segunda numa relação de *causa e efeito*, a segunda é um resultado da primeira - o esclarecimento, a instigação ou a

informação do ouvinte (*finalidade última*), corresponderá à reação subjetiva, psíquica, formada no cérebro do ouvinte como resultado da atividade de emitir sons e imagens executada pelo palestrante, esta sim a verdadeira *atividade fim* da *prestação de serviços de apresentação de palestras*. De maneira inversa, no exemplo anteriormente exposto referente à prestação de serviços de pintura de residências, as *atividades-acessórias* (lixar e forrar o chão) podem ser separadas da *atividade-fim* (pintar).

É claro que ao proferir a palestra, o palestrante pode não atingir sua *finalidade última* (a de que os ouvintes sejam esclarecidos, instigados ou informados), mas isso não implica que a atividade de proferir sons e imagens por meio de microfones, amplificadores, alto-falantes, *slides* e projetores a ouvintes (*ou seja, a atividade-fim da prestação de serviços de apresentação de palestras*) corresponda a uma *atividade distinta* da de esclarecer, instigar ou informar os ouvintes (*finalidade última* da prestação de serviços em tela). Isso porque, repita-se, o esclarecimento, a instigação e a informação dos ouvintes não se dão por meio de ações humanas *posteriores* à emissão de sons e imagens pelo palestrante ou *independentes* de tal emissão – elas são consequências, resultados, efeitos da atividade, executada pelo palestrante, de emitir sons e imagens, efeitos esses que podem se concretizar (na hipótese de a *finalidade última* ser atingida, ou seja, de os ouvintes serem esclarecidos, instigados ou informados), como, pelo contrário, podem não se concretizar (na hipótese de a *finalidade última* não ser atingida, seja porque o palestrante não conseguiu se expressar de maneira satisfatória, seja porque os ouvintes não estavam aptos a entender a complexidade da matéria exposta, seja porque a palestra nada de novo acrescentou aos ouvintes).

Vamos agora reexaminar o exemplo da *prestação de serviços de exibição cinematográfica*. A *atividade-fim* de tal prestação de serviços corresponde à implementação de algumas etapas do processo comunicacional - gerar e emitir mensagens sonoras e visuais, por meio de equipamentos como alto-falantes, projetores e tela. Porém, a *finalidade última* dessa prestação não é a de efetivação de tais etapas do processo comunicacional como uma finalidade em si mesma (como, inversamente, ocorre na *prestação de serviços telefônicos* ou na *prestação de serviços de emissão de sinais em direção a satélite*, nas quais a *finalidade última* consiste em implementar etapas do processo comunicacional como um fim em si mesmo). A *finalidade última* da *prestação de serviços de exibição cinematográfica* corresponde, de acordo com a modalidade de filme exibido, a que os espectadores sejam entretidos, emocionados, chocados, entristecidos ou alegrados – em suma, que sintam emoções.Saliente-se que a *finalidade última* da prestação de serviços em análise não corresponde a uma atividade – corresponde, neste exemplo também, a um estado subjetivo,

psíquico dos receptores da mensagem. A *atividade-fim* de tal prestação consiste em emitir sons e imagens (por meio de projetores, alto-falantes e tela), mas tal *atividade-fim* não traduz um fim em si mesmo, a *finalidade última* de tal prestação consiste em fazer com que os espectadores, de acordo com a modalidade de filme exibido, fiquem entretidos, emocionados, chocados, entristecidos ou alegrados. Tais emoções correspondem a reações subjetivas, a estados psíquicos que serão formado no cérebro dos espectadores como resultado de uma *atividade-fim* que corresponde a implementar etapas do processo comunicacional – a emissão de mensagens sonoras e visuais por meio de um projetor, alto-falantes e uma tela.

Passemos agora a analisar a *prestação de serviços de televisão por assinatura*. Veja-se que podem ser objeto da *prestação de serviços de televisão por assinatura* os mesmos filmes exibidos pelo cinema. Ademais, a própria palestra objeto da *prestação de serviços de apresentação de palestras* referente a nosso exemplo pode ser transformada em um programa de televisão e ser transmitida pela prestadora de serviços de televisão por assinatura. Assim como na *prestação de serviços de exibição cinematográfica*, na exibição de filmes pela prestadora de serviços de televisão por assinatura a *finalidade última* será, de acordo com a modalidade de filme exibido, fazer com que os espectadores fiquem entretidos, emocionados, chocados, entristecidos ou alegrados – que sintam emoções. Na apresentação da palestra em formato de programa de televisão pela prestadora de serviços de televisão por assinatura, a *finalidade última* será, assim como na *prestação de serviços de apresentação de palestras*, a de que os ouvintes sejam esclarecidos, instigados ou informados.

Entretanto, ao contrário da *prestação de serviços de apresentação de palestras, conferências, seminários e congênere* e da *prestação de serviços de exibição cinematográfica*, na qual não parece intuitivo nem natural considerar que esteja se configurando uma *prestação de serviços de comunicação* (mesmo na situação hipotética de eles serem excluídos da Lista de Serviços do ISS), a *prestação de serviços de televisão por assinatura* parece enquadra-se no conceito constitucional de *prestação de serviços de comunicação*. Tanto é assim, que o Superior Tribunal de Justiça, em diversos julgados, considerou que a *prestação de serviços de televisão por assinatura* é sujeita, sim, à incidência de ICMS-Comunicação.[297]

Qual a razão disso? Por que a *prestação de serviços de apresentação de palestras, conferências, seminários e congênere* e a *prestação de serviços de exibição cinematográfica*

[297] AgRg no REsp n.º 1.064.596/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 09.03.2009; REsp n.º 1.132.695/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 10.03.2010; AgRg no Ag n.º 1.304.822/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 17.11.2010.

não devem ser objeto de incidência de ICMS-Comunicação, ao passo que a *prestação de serviços de televisão por assinatura* deve ser objeto da incidência de tal imposto?

Seria o fato de a *prestação de serviços de apresentação de palestras, conferências, seminários e congênere* e da *prestação de serviços de exibição cinematográfica* envolverem a cessão de um espaço - respectivamente, o auditório e a sala de cinema - no qual os ouvintes e espectadores acomodam-se durante a apresentação da palestra ou a exibição do filme? Não, uma vez que tal cessão de espaço é uma atividade acessória que não constitui um *elemento essencial* de tais prestações. Com efeito, no que concerne à *prestação de serviços de apresentação de palestras, conferências, seminários e congênere*, tal prestação pode ser efetuada num auditório do próprio tomador de serviços. Uma empresa, por exemplo, pode contratar os serviços do palestrante para que ele profira palestras a seus funcionários no auditório da própria empresa, de modo que a *prestação de serviços de apresentação de palestras* não vai envolver, em tal caso, a cessão temporária de espaço por parte do prestador. Por sua vez, no que concerne à *prestação de serviços de exibição cinematográfica*, uma escola pode contratar um prestador de serviços para que exiba filmes no auditório da própria escola, de modo que também a *prestação de serviços de exibição cinematográfica* não tem como elemento essencial a cessão temporária do espaço para a plateia.[298]

Então, qual seria o elemento que diferenciaria, de um lado, a *prestação de serviços de apresentação de palestras conferências, seminários e congênere* e a *prestação de serviços de exibição cinematográfica*, que não se enquadrariam no conceito de *prestação de serviços de comunicação* para fins de incidência do ICMS e, de outro lado, a *prestação de serviços de televisão por assinatura*, que se enquadraria naquele conceito?

Tal elemento é a distância que percorre a mensagem no processo comunicacional do qual a etapa implementada pela prestação de serviços é parte. Na *prestação de serviços de palestras conferências, seminários e congênere* a distância que percorre a mensagem no processo comunicacional do qual a etapa implementada pela prestação de serviços é parte corresponde a uma *distância curta* – a distância do palestrante aos ouvintes, da tela na qual é

[298] Pode-se arguir que, nessa situação, a prestação de serviços de exibição cinematográfica vai se transmutar para a prestação de serviços de "exibição de filmes, entrevistas, musicais, espetáculos, shows, concertos, desfiles, óperas, competições esportivas, de destreza intelectual ou congêneres", prevista no item 12.16 da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03; porém, mesmo se considerando que, de fato, haja tal transmutação, ela parece não ser suficiente para fazer com que, na hipótese de exibição de um filme gravado, haja a incidência de ICMS-Comunicação. Inversamente, na hipótese de uma prestadora de serviços exibir, em um telão no auditório da escola, um evento que esteja sendo filmado à distância e transmitido ao auditório pela própria prestadora de serviços, por exemplo, uma competição esportiva realizada em outra cidade, da qual alunos da escola estejam participando, irá, como se verá mais à frente, incidir ICMS-Comunicação, uma vez que a distância envolvida no processo comunicacional não é *curta*.

projetada a apresentação aos olhos dos ouvintes, dos alto-falantes que amplificam a voz do palestrante aos ouvidos das pessoas que assistem à palestra.

Também na *prestação de serviços de exibição cinematográfica* a distância que percorre a mensagem no processo comunicacional do qual a etapa implementada pela prestação de serviços é parte corresponde a uma distância curta - a distância da tela aos olhos dos espectadores e a distância dos alto-falantes aos ouvidos dos espectadores.

Inversamente, na *prestação de serviços de televisão por assinatura*, a distância que percorre a mensagem no processo comunicacional do qual a etapa implementada pela prestação de serviços é parte corresponde a uma distância extensa, longa, algumas vezes de centenas de quilômetros.

Dessa forma, pode-se incrementar o modelo obtido na Seção 3.14 – de que o *ICMS-Comunicação irá incidir quando houver o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio, que não esteja previsto na Lista de Serviços do ISS e cuja atividade-fim seja implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional*– com os seguintes requisitos: que a etapa do processo comunicacional que a prestação de serviços tenha por finalidade implementar seja a *finalidade última* da prestação de serviços ou, alternativamente, que o processo comunicacional do qual a etapa implementada pela prestação de serviços seja parte *não* envolva curtas distâncias.

Porém, o que seria *curta distância* para fins de não incidência do ICMS? Dez metros? Vinte metros? Um quilômetro? Cem quilômetros?

Para responder a essa indagação, deve-se ter em mente qual foi a finalidade de se impor a restrição da distância para fins de incidência do ICMS-Comunicação. Como expusemos no início desta seção, toda prestação de serviços vai envolver, em maior ou menor grau, um processo comunicacional entre o tomador e o prestador do serviço, ou entre o prestador e terceiros, visto que a comunicação é inerente a todas as relações interpessoais. Onde há vida em sociedade, há comunicação. Uma vez que todas as atividades econômicas envolvem, em maior ou em menor grau, a comunicação, faz-se necessário estabelecer um *critério distintivo* entre as *prestações de serviços de comunicação* e as demais prestações de serviços. Um número muito grande de atividades econômicas, mesmo que não abrangidas pelo ISS, envolve implementação de etapas do processo comunicacional. Se o ICMS-Comunicação incidir sobre toda e qualquer prestação de serviços que tenha por *atividade-fim* implementar etapas do processo comunicacional, mesmo excluindo aquelas enumeradas na

Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003, o alcance do campo de incidência do imposto em tela tornar-se-á por demais vasto, o que não parece ser razoável, visto que a Constituição Federal, em seu artigo 154, inciso I, confere à União a competência residual, ou seja, a faculdade de criar novos impostos. O ICMS-Comunicação não pode ter um campo de abrangência tão amplo e vasto a ponto de estrangular a competência impositiva de outros entes. Não é *razoável*, assim,que seja entregue a um dos entes federativos, mais especificamente aos Estados e ao Distrito Federal, uma competência tributária tão ampla a ponto de minguar a competência tributária de outros entes.

Entretanto, o campo no qual as prestações que têm por *atividade-fim* a implementação de etapas do processo comunicacional é extremamente vasto, ou seja, o campo no qual é necessário se limitar o alcance do ICMS-Comunicação, é o campo daquelas prestações que *não* têm especificamente por *finalidade última* a implementação da etapa do processo comunicacional e que, adicionalmente, envolvem comunicações humanas *naturais*, ou seja, aquelas que podem ser captadas pela visão e pela audição de um ser humano médio, ainda que na emissão ou na recepção das mensagens haja o auxílio de aparelhos de amplificação sonora e visual de *porte ambiental*, como um alto-falante, telões, óculos especiais e microfones.

Consequentemente, o conceito de *curta distância* para fins da não incidência do ICMS-Comunicação sobre as prestações de serviços que visem implementar etapas do processo comunicacional, mas que não tenham por *finalidade última* tal implementação, corresponde à distância das comunicações humanas *naturais*, em outras palavras, distâncias nas quais a comunicação pode ser captada pelos sentidos de um ser humano médio, ainda que com a ajuda de aparelhos de amplificação (óculos, telões, alto-falantes, microfones).

Por outro lado, para as prestações de serviços que se refiram a processos comunicacionais que superem a distância relativa à comunicação humana *natural*, cujo número é drasticamente menor e nas quais a prestação de serviços torna-se dependente, de modo mais intenso, de equipamentos e de aparelhos, pela própria necessidade de superar a distância relativa ao processo comunicacional, a não razoabilidade da incidência do ICMS deixa de existir, de modo que sobre tais prestações poderá haver, sim, a incidência do referido imposto.E isso ainda que as prestações de serviços não tenham por *finalidade última* a implementação de uma etapa do processo comunicacional, como é o caso, por exemplo, da *prestação de serviços de televisão por assinatura*, cuja *finalidade última* não é a implementação de etapas do citado processo, mas sim o entretenimento e a informação do telespectador.

Uma objeção, contudo, pode ser oposta à construção até aqui realizada. Foi ressaltado que o princípio da capacidade contributiva é um importante elemento na exegese de normas impositivas tributárias. Dessa forma, qual é o fundamento para se sustentar, diante dos princípios da capacidade contributiva,da isonomia e da solidariedade, que prestações de serviços onerosas nas quais o prestador é remunerado pelo tomador de serviços, nas quais há signos presuntivos de riqueza, e que, em princípio, são abarcadas por um dos sentidos possíveis da expressão constitucional *prestação de serviços de comunicação,*fiquem de fora da incidência do ICMS, quando tais prestações não tenham por *finalidade última* implementar etapas do processo comunicacional e, concomitantemente, tal processo comunicacional envolva *curta distância*, ou seja, a distância das comunicações humanas naturais?

A Constituição Federal atribui aos Estados e ao Distrito Federal, em seu artigo 155, inciso II, a competência para instituir impostos sobre *prestação de serviços de comunicação* e tal expressão abarca, ainda que não em seu *núcleo conceitual*, mas pelo menos em seu *halo conceitual*, a prestação de serviços de *exibições cinematográficas*, a *prestação de serviços de apresentação de palestras, conferências, seminários e congêneres*, bem como inúmeras outras prestações de serviços que visem implementar etapas dos processos comunicacionais de curta distância, mas que não tenham por *finalidade última* tal implementação. Ainda que tais prestações não estejam no *núcleo* do conceito de *prestação de serviços de comunicação*, elas estão em seu *halo*, elas estão na região de dúvidas, elas constituem prestações de serviços de comunicação *lato sensu*. Se há demonstração de capacidade contributiva em tais prestações, por que não tributá-las pelo ICMS, uma vez que se deve observar os princípios da solidariedade, da isonomia e da capacidade contributiva?

Ademais, também quando se toma a Lei Complementar n.º 87/96, que, em seu artigo 2º, inciso III, determina que o ICMS incidirá 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*"[299], verifica-se que esta também engloba, dentro de seu *halo conceitual*, ou seja, dentro de um dos sentidos possíveis extraídos das palavras que formam seu teor literal, tanto a prestação de serviços de *exibições cinematográficas,*como a *prestação de serviços de apresentação de palestras, conferências, seminários e congêneres*, como ainda qualquer outra prestação de serviços que vise implementar uma etapa do processo comunicacional de *curta distância,* mesmo que tal implementação não seja a *finalidade última* da prestação. Afinal, pelo teor do dispositivo em

[299] Grifos nossos.

tela, o ICMS irá incidir sobre prestações de serviços de comunicação de *qualquer* natureza, por *qualquer* meio. Não há, no texto do dispositivo legal em análise, nenhuma restrição que imponha que a *finalidade última* da prestação de serviços tenha que ser a implementação de etapas do processo comunicacional. Havendo demonstração de capacidade contributiva em tais prestações de serviços, por que excluí-las da incidência de ICMS?

Um primeiro ponto a ser lembrado é que, se a prestação de serviços em análise estiver abrangida por um dos itens da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003, sobre ela incidirá ISS, de modo que o princípio da capacidade contributiva estará sendo observado. E, ainda que a prestação não esteja abrangida por um dos itens da referida lista, não se pode negar que existem, no Direito Tributário, espaços de não incidência.

Como exposto na Seção 3.6, um fato, ato ou negócio jurídico que reflita capacidade contributiva e que esteja dentro de um dos sentidos possíveis da norma impositiva de um imposto somente pode deixar de ser considerado pelo hermeneuta como fato gerador do referido imposto se houver razões substanciais contrárias à incidência, alicerçadas em outros elementos interpretativos, como, por exemplo, no elemento histórico, no elemento sistemático ou em jurisprudência reiterada que negue a incidência naquela situação. E, na situação em análise, de prestações onerosas de serviços que em princípio são abarcadas por um dos sentidos possíveis da expressão constitucional *prestação de serviços de comunicação*, mas que não tenham por *finalidade última* implementar etapas do processo comunicacional e nas quais tal processo envolva *curta distância*, haverá, sim, razões substanciais que, quando ponderadas com o princípio da capacidade contributiva, prevalecerão sobre este e afastarão a incidência do ICMS. Tais razões substanciais correspondem ao fato, já exposto anteriormente, de que não é razoável uma exegese que implique dar a um imposto específico um campo de abrangência extremamente amplo, que acabe por sufocar a competência tributária de outros entes federativos.

A tese de que deveria incidir ICMS sobre prestações onerosas de serviços que visassem implementar uma etapa do processo comunicacional, mesmo que tal processo comunicacional fosse de *curta distância* e ainda que a *finalidade última* da prestação não fosse a de implementar etapas do processo comunicacional, estenderia, alargaria por demais a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal. Isso porque inúmeras prestações de serviços envolvem, em maior ou em menor grau, a implementação de etapas do processo comunicacional. Como exposto na Seção 3.8, a lei complementar deve definir as hipóteses de incidência dos impostos a partir da expressão utilizada pela Constituição Federal para atribuir competência tributária por meio de um critério de *razoabilidade*. Todavia, não é *razoável*

entender-se, *pelo menos no que se refere à comunicação de curta distância, ou seja, à comunicação humana natural*, que as prestações de serviços que não tenham por *finalidade última* implementar uma etapa do processo comunicacional sejam tributadas pelo ICMS, porque, repita-se, inúmeras prestações de serviços envolvem, em maior ou menor grau, a implementação de etapas do processo comunicacional, de modo que, se não se impuser uma restrição ao alcance da hipótese de incidência do imposto em tela, tal alcance será excessivamente amplo, descambando para a não razoabilidade.

Dentro da gama, muitas vezes numerosa, de sentidos possíveis do texto de uma norma de incidência de impostos, deve prestigiar-se aquele que capte a capacidade contributiva, a não ser se, repise-se,houver substanciais razões contrárias à incidência, alicerçadas em outros elementos interpretativos. No caso de prestações de serviços de comunicação que não tenham por *finalidade última* a implementação de uma etapa do processo comunicacional, pelo menos naquelas que envolvam *comunicação de curta distância*, há uma razão substancial para afastar a incidência do ICMS-Comunicação – o fato de que, caso não haja tal restrição, o campo de incidência do referido imposto será extremamente ampliado, sufocando a competência tributária dos demais entes federativos.

Portanto, nas comunicações de *curta distância*, nas quais a *finalidade última* da prestação de serviços não seja a implementação de uma das fases do processo comunicacional, não deverá incidir ICMS.

Contudo, a não razoabilidade deixa de existir quando se trata de prestações de serviços de comunicação que não sejam de *curta distância* e que visem implementar etapas do processo comunicacional, ainda que tal implementação não seja a *finalidade última* de tais prestações – como no caso da *prestação de serviços de televisão por assinatura*. Isso porque a quantidade de tais prestações é bem mais reduzida, de modo que, se tais prestações evidenciarem capacidade contributiva e se elas não forem englobadas por um dos itens da Lista de Serviços do ISS, não haverá uma razão substancial para afastar a incidência, sobre elas, da norma impositiva do ICMS.

Com efeito, prestações de serviços de comunicação que não envolvam um processo comunicacional de *curta distância*, mas que visem implementar uma etapa de tal processo comunicacional, ainda que essa implementação não seja sua *finalidade última*, enquadram-se em um dos sentidos possíveis da expressão *prestação de serviços de comunicação* insculpida no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal. Tais prestações também se enquadram em um dos sentidos possíveis do artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96, que dispõe que o ICMS incidirá 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". Como não há uma razão substancial que possa afastar a incidência sobre tais prestações, o ICMS deverá incidir sobre elas.

Dessa forma, obtém-se o modelo final para dilucidar o conteúdo e o alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação - tal imposto irá incidir quando houver *o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, que não esteja previsto na Lista de Serviços do ISS e cuja atividade-fim seja implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional, com exceção das prestações que envolvam processo comunicacional de curta distância e que, adicionalmente, não tenham por finalidade última implementar uma etapa de tal processo*.[300]

[300]Como exemplo de prestação de serviços de comunicação que envolva relação comunicativa de curta distância e que tenha por *finalidade última* implementar uma etapa de tal relação podemos citar a prestação de serviços que uma empresa efetua a outra para instalar, manter e operar uma rede de equipamentos que possibilite a comunicação entre setores e funcionários dessa segunda empresa, de modo que sejam interligados, por exemplo, computadores e pessoas que trabalhem em uma mesma sala. Nessa espécie de prestação de serviços, apesar de as distâncias entre os receptores e emissores serem bastante curtas, a *finalidade última* da prestação será a de implementar as etapas de emissão, de transmissão e de recepção do processo comunicacional, de modo que, se tal prestação for onerosa, sobre ela incidirá ICMS.

4 **POSSÍVEIS CRÍTICAS AO MODELO PROPOSTO**

4.1. **Enumerações das críticas ao modelo proposto**

Ao longo das seções anteriores do presente estudo, foi sendo construído, paulatinamente, um modelo para descrever o conteúdo e a extensão da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação. No final desse processo, obteve-se o seguinte modelo: a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação corresponderia ao *oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio, não previsto na Lista de Serviços do ISS e cuja atividade-fim seja implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional, com exceção das prestações que envolvam processo comunicacional de curta distância e que, adicionalmente, não tenham por finalidade última implementar uma etapa de tal processo*.

Poderiam, entretanto,ser vislumbradas dez críticas ao referido modelo:

1) o modelo proposto violaria um princípio central do Direito Tributário brasileiro - o da tipicidade fechada;

2) a Constituição Federal faria uma distinção entre *radiodifusão* e *telecomunicações*, porém, o modelo proposto seria incompatível com tal distinção;

3) os termos utilizados pela Constituição Federal para atribuir competência tributária aos entes federativos possuiriam conteúdos semânticos que deveriam ser respeitados, de modo que a análise da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação deveria partir de um conceito *constitucional* de comunicação; entretanto, o modelo proposto balizar-se-ia, tão somente, no teor da lei complementar;

4) a expressão *comunicação*, utilizada pela Constituição para atribuir competência tributária aos Estados e ao Distrito Federal, seria "indivisível", de modo que a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação não poderia atingir meras etapas do processo comunicacional e, por consequência, o modelo proposto estaria degenerando a expressão *comunicação*;

5) o modelo proposto permitiria a tributação de prestações de serviços que envolvem interação entre seres humanos e máquinas, o que violaria o conceito de comunicação, que exigiria a interação, tão somente, entre seres humanos;

6) o modelo permitiria a tributação de prestações de serviços que não envolvem processos eletromagnéticos, em dissonância com o teor do artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n,º 87/96;

7) o modelo proposto apegar-se-ia excessivamente à definição da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação trazida pela Lei Complementar n.º 87/96, mas tal definição seria falha, uma vez que a referida lei complementar não definiria o que seria comunicação, apenas enumeraria como esta se daria;

8) o modelo proposto passaria ao largo das definições contidas na Lei n.º 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), de modo que não se coadunaria com o disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional;

9) o modelo seria incoerente ao excepcionar da incidência do ICMS as prestações de serviços que envolvessem processo comunicacional de *curta distância* e que não tivessem por *finalidade última* implementar uma etapa de tal processo, uma vez que ou bem deveriam ser objeto de incidência do ICMS *todas* as prestações de serviços que visassem implementar uma etapa do processo comunicacional, ainda que tal implementação não fosse a *finalidade última* da prestação, independentemente da distância que o referido processo envolvesse, ou bem *não* deveriam ser objeto de incidência do ICMS *nenhuma* das prestações de serviços que visassem implementar uma etapa do processo comunicacional, quando tal implementação não fosse a *finalidade última* da prestação; e

10) os critérios da *finalidade última* e da *curta distância* não possuiriam qualquer embasamento legal, seriam critérios "inventados", sem fulcro em dispositivos normativos, de modo que a parte final do modelo seria completamente inconsistente.

Passemos a refutar cada uma dessas críticas.

4.2 **A questão da violação ao princípio da tipicidade fechada**

O modelo proposto no presente estudo para a compreensão da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação funda-se nas assertivas de que as expressões utilizadas pela Constituição Federal para atribuir competência para a instituição de impostos referem-se a materialidades econômicas e, assim, não apresentam um fechamento semântico absoluto; de que tais normas podem ser densificadas a partir da definição da hipótese de incidência trazida pela lei complementar, observando-se um critério de razoabilidade; de que o princípio da capacidade contributiva é um importante elemento interpretativo para a exegese de normas

tributárias; bem como de que a palavra *comunicação* empregada pelo inciso II do artigo 155 da Constituição Federal possui traços de um tipo.

Todavia, poderiam ser apresentadas duas objeções ao modelo apresentado.

A primeira objeção é a de que o não fechamento semântico das expressões utilizadas pela Constituição Federal para repartir competências tributárias violaria a segurança jurídica do contribuinte, ao afrontar os princípios da legalidade estrita e da tipicidade fechada, ínsitos ao Direito Tributário.

A segunda objeção é a de que o não fechamento semântico dos termos da Constituição referentes à competência para a instituição de impostos poderia dar azo a conflitos de competência tributária entre os entes federativos, uma vez que implicaria um aumento da região de intersecção entre a competência potencial dos diferentes entes federativos.

No que toca à primeira objeção, há que se ressaltar que as ideias de tipicidade fechada e legalidade estrita são de difícil compatibilização com a natureza do processo interpretativo do Direito. Como destaca Sérgio André ROCHA, "para alcançar o desiderato de conjugar legalidade e tipicidade como formas de garantia absoluta da segurança jurídica do contribuinte, a doutrina formalista do Direito Tributário passa por uma compreensão restrita das atividades de interpretação".[301]

Sobre o tema, bastante pertinente é a observação de Luís Roberto BARROSO:

> Além de não ser neutro, o direito não tem a objetividade proclamada pelo raciocínio lógico-formal de subsunção dos fatos às normas. Ao revés, é a indeterminação dos conteúdos normativos uma marca do direito. Mesmo o emprego dos mecanismos do direito posto conduz a resultados conflitantes, diante das possibilidades abertas pelo texto, circunstância que se torna mais ostensiva quando se trate de normas constitucionais.[302]

É preciso que se esclareça que a tipicidade fechada e a legalidade estrita não se coadunam com os valores de nossa atual Constituição, por implicarem um monismo axiológico que dá primazia à proteção do patrimônio do contribuinte em detrimento dos demais valores, dentre eles a isonomia, a justiça e a solidariedade.

Como já exposto, é errada a ideia de que há propriedade e riqueza antes de haver Estado. Pelo contrário, toda a riqueza que se produz somente se torna possível devido à existência do Estado. Não existe mercado sem governo e não existe governo sem impostos.[303] Ora, se a riqueza individual somente se torna viável em função da existência do Estado, não

[301] ROCHA, Sérgio André. Op. cit. p. 238.
[302] BARROSSO. Luís Roberto. Op. cit. p. 284.
[303] MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. Op. cit. p. 46.

há porque, no Direito Tributário, colocar-se a proteção do patrimônio do contribuinte em um pedestal, acima de todos os outros valores constitucionais.

A exigência constitucional é de uma legalidade *suficiente*, e não de uma legalidade *estrita*.[304] E, no que concerne à tipicidade, em nenhum momento a Constituição Federal determina que ela deva ser fechada[305], fazendo-se bastante pertinente a observação de José Marcos DOMINGUES de que a doutrina da "tipicidade fechada" desenvolveu-se em um momento histórico já ultrapassado:

> Olvidando sua finalidade (garantir a Igualdade no Estado de Direito), a Legalidade transmudou-se num fim em si mesma.
> A doutrina da "tipicidade fechada" teve o seu apogeu num período histórico felizmente já ultrapassado. Claudicando outros mecanismos de controle democrático do poder do Estado, era necessário *conquistar a lei* como último recurso ou garantia de Liberdade; daí a adoção da tipicidade fechada no Brasil, quando aqui grassava excessivo positivismo. Haviam sido revogados pela Emenda 18, de 1965, os dispositivos da Constituição de 1946 que prestigiavam o princípio da capacidade contributiva e da pessoalidade dos impostos. Antes, o Supremo Tribunal Federal flexibilizara o princípio da anualidade tributária, dando origem à indigente regra da anterioridade (§ 29 do artigo 153 da Emenda 1 à Carta de 1967). Restava, então, a legalidade tributária. E a tipicidade "fechada"...[306]

Hoje, os tempos são outros. Estamos caminhando para a efetivação de um Estado Democrático de Direito, o que, como constata Marco Aurélio GRECO, repercute no âmbito do Direito Tributário:

> Essa mudança de perfil do Estado repercute, também, no âmbito da tributação, que deixa de ser vista da perspectiva do confronto entre contribuinte e Fisco - a partir do que as respectivas normas constitucionais assumiram o papel de instrumentos da limitação do poder do Estado e proteções ao patrimônio do indivíduo - para ser vista como instrumento de viabilização da solidariedade no custeio do próprio Estado. Daí a capacidade contributiva ser guindada à condição de princípio geral do sistema tributário, a teor do §1º do artigo 145 da CF. E o sistema em si deve orientar-se para o atingimento dos objetivos fundamentais consagrados no seu artigo 3º.
> Portanto, a compreensão e a interpretação do ordenamento tributário começa, a rigor, no preâmbulo da CF/88 e desdobra-se pelos princípios fundamentais, direitos e deveres individuais e coletivos até chegar ao Capítulo tributário. O sistema tributário não é bastante em si, não existe isolado do contexto, não é o núcleo da Constituição. É parte inegavelmente relevante que encontra seu significado quando visto de fora (à luz do conjunto de valores constitucionais) e da repercussão que a Constituição como um todo traz para este campo específico.[307]

Nessa mesma linha de entendimento, Marciano Seabra de GODOI, ao analisar a tipicidade tributária, constata que ela é incapaz de explicar a realidade concreta do Direito e chega a duas conclusões:

---

[304] GRECO, Marco Aurélio. Op. cit. p. 147.
[305] Ibid. p. 159.
[306] DOMINGUES, José Marcos. Legalidade Tributária: O Princípio da Proporcionalidade e a Tipicidade Aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 60.
[307] GRECO, Marco Aurélio. Op. Cit. p.322-323.

> 1ª A versão normativista-conceitualista da tipicidade tributária, quando defendida (o que é o mais comum) com argumentos lógicos que remetem a uma pretensa natureza lógico-dedutiva e absolutamente não-valorativa da aplicação do direito, mostra-se completamente incapaz de explicar a realidade concreta do direito;
> 2ª Quando defendida (o que é um tanto raro) mediante referência explícita a seus fundamentos ideológicos e valorativos, a versão normativa-conceitualista da tipicidade tributária (e sua aversão ao combate da elusão tributária) revela-se incapaz de encontrar guarida no contexto do Estado Democrático de Direito (...)[308]

Vê-se, portanto, que, num Estado Democrático de Direito, tornam-se obsoletos os conceitos de legalidade estrita e de tipicidade fechada. A legalidade não ostenta uma carga axiológica superior à do princípio da capacidade contributiva. Disso decorre que a legalidade que o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal preceitua não corresponde a uma legalidade *estrita*, mas a uma legalidade *suficiente*.

Não fosse isso o bastante, é de se ressaltar que, conforme ensina Marco Aurélio GRECO, as limitações ao poder de tributar, dentre as quais se encontra a legalidade, *não* são princípios, são, tão somente, limitações. E a limitação não pode tornar-se maior do que o próprio poder que está sendo limitado, pois a limitação não é a negação do poder, mas, apenas, restrição na sua amplitude e no seu exercício.[309]

---

[308] GODOI, Marciano Seabra de. O Quê e o Porquê da Tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 96-97.

[309] Confira-se a lição do autor: "Cumpre, no entanto, acentuar a profunda modificação introduzida pela Constituição Federal no que se refere ao tema. De imediato, entendo fundamental ter presente que limitações constitucionais não se confundem com princípios constitucionais. Neste ponto, aliás, o próprio Texto Maior é explícito ao separa em Seções distintas dentro do Capítulo do Sistema Tributário. Mais do que simples distinção de taxinomia, existe uma diferença substancial entre princípios e limitações. Ambos têm por objeto o poder de tributar e ambos dispõem sobre o seu exercício. Embora o objeto de ambos seja o mesmo (= poder de tributar), dispõem sobre ele de modo diametralmente oposto. Os princípios veiculam diretrizes *positivas* a serem atendidas no seu exercício, indicando um caminho a ser seguido pelo legislador ou pelo aplicador do Direito. Como diretrizes positivas, apontam algo desejado pelo ordenamento e que o Constituinte quer ver *alcançado*. As limitações (como seu próprio nome diz) têm função *negativa*, condicionando o exercício do poder de tributar e correspondem a barreiras que não podem ser ultrapassadas pelo legislador infraconstitucional; ou seja, apontam para algo que o Constituinte que ver *não atingido* ou *protegido*. Em suma, enquanto os princípios indicam um caminho a seguir, as limitações nos dizem por onde não seguir.Legalidade, anterioridade, irretroatividade e vedações ao confisco *não são princípios*, não só em razão do seu conteúdo negativo, inibidor do exercício do poder de tributar, como também porque a própria Constituição Federal literalmente os considera limitações ao poder e não princípios informadores do seu exercício. *Princípios*, no dizer da própria Constituição, são, por exemplo, a uniformidade do ordenamento tributário, dada pelo papel da lei complementar (art. 146); a capacidade contributiva como diretriz positiva voltada ao legislador e ao aplicador (art. 145,§1º); a coerência e racionalidade do ordenamento na medida em que existem espécies tributárias distintas (artigo 145, *caput* e §2º) e a neutralidade da tributação em relação à competição (artigo 146-A).
(...) Dentre vários aspectos, esta distinção tem profundos reflexos no campo da interpretação das normas que consagram cada uma destas figuras. A interpretação, tanto dos princípios como das limitações sujeita-se aos postulados de que 1) não pode conduzir ao absurdo e de que 2) uma norma não pode ser interpretada isoladamente e de forma absoluta, desconsiderando as intersecções que possui com os demais dispositivos constitucionais. Enquanto os princípios têm elevado grau de imprecisão semântica, as limitações, por serem restrições ao exercício do poder de tributar, têm alta precisão conceitual, demarcando o campo de atuação da tributação. Por isso, muitas vezes não dependem de explicitação ou regulamentação, pois o "não" tem conteúdo próprio e é autoexplicativo. Porém, na interpretação das normas que veiculam limitações, deve-se

De todo o exposto, conclui-se que a primeira objeção não se sustenta.

A segunda objeção ao modelo apresentado é a de que o não fechamento semântico das expressões empregadas pela Constituição para distribuir as competências para a instituição de impostos - premissa com a qual se iniciou a construção do referido modelo - poderia dar azo a conflitos, uma vez que esse não fechamento semântico implicaria um aumento da região de intersecção entre a potencial competência dos diferentes entes federativos.Entretanto, tal objeção também não se sustenta. Isso porque a própria Constituição prevê um mecanismo para delimitar a competência dos diferentes entes federativos - a lei complementar. Com efeito, a Constituição Federal, em seu artigo 146, inciso I, atribui à lei complementar a tarefa de dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre os entes federativos. Ou seja, a lei complementar além de definir a hipótese de incidência do imposto também disporá sobre os eventuais conflitos de competência.

A conotação não fechada das expressões utilizadas pela Constituição Federal para repartir, entre os entes federativos, as competências para a instituição de tributos vai ter seus limites delineados pela lei complementar. Cabe a esta, no exercício do seu papel de lei nacional, dirimir os potenciais conflitos de competência entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, de modo a resolver as controvérsias localizadas nas zonas cinzentas onde as competências atribuídas a mais de um ente poderiam confundir-se.[310]

Ademais, no que concerne aos impostos sobre a circulação, é melhor dar uma interpretação que não implique um fechamento semântico absoluto às expressões empregadas pela Constituição Federal para distribuir competências, mesmo que isso acarrete um aparente conflito entre os entes federativos, conflito esse que será resolvido pelos métodos interpretativos, do que, ao argumento de se evitar tais conflitos, impor uma interpretação extremamente restritiva às expressões em tela, deixando atividades econômicas nas quais se configure capacidade contributiva fora da incidência de qualquer dos impostos sobre a circulação, em flagrante violação à isonomia em relação aos demais contribuintes.

Por fim, o próprio modelo proposto traz um critério de resolução de conflitos de competência. Pelo modelo em tela, o ICMS-Comunicação irá incidir quando houver o

---

ter presente o duplo caráter que as limitações apresentam: de um lado, têm caráter dependente em relação ao poder de tributar; de outro lado, só existem porque o Constituinte, diante do binômio autoridade/liberdade, pretendeu proteger certos valores. Em função desta duplicidade de feições, a interpretação das limitações, ao mesmo tempo (e este é o grande desafio), não pode resultar nem numa conclusão que implique a limitação tornar-se maior do que o próprio poder que está sendo limitado (pois limitação não é negação do poder, mas restrição na sua amplitude e no seu exercício), nem pode dar à norma constitucional que a prevê um sentido tão restrito que iniba a proteção do valor subjacente."(GRECO, Marco Aurélio. Op. cit. p. 221-223).

[310] RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte – Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 104.

oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio, que não esteja previsto na Lista de Serviços do ISS e cuja atividade-fim seja implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional, com exceção das prestações que envolvam processo comunicacional de curta distância e que, adicionalmente, não tenham por finalidade última implementar uma etapa de tal processo.

Como já exposto, a expressão constitucional *prestação de serviços de comunicação* é suscetível de densificação, dentro de um critério de razoabilidade, pela lei complementar. Como a Constituição não esmiúça o conceito de *prestação de serviços de comunicação*, a Lei Complementar n.º 87/96 passa a assumir o papel de importante baliza para a definição da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação (aliás, por determinação da própria Constituição, que, em seu artigo 146, inciso III, "a", estabelece que cabe à lei complementar definir o fato gerador dos impostos). E essa definição deve dar-se à luz de um enfoque sistêmico, de maneira que a Lei Complementar n.º 87/96 não deve ser analisada de forma isolada, mas sim em conjunto com a Lei Complementar n.º 116/03. Essas duas leis complementares, em conjunto, é que vão definir no que consiste a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação. E então, conjugando o disposto no artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96 com a Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03, à luz dos preceitos maiores dados pelo citado artigo 146, inciso III, "a", da Constituição Federal (de que cabe a lei complementar definir a hipótese de incidência dos impostos) e pelo inciso I do mesmo artigo (de que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência), obtém-se a conclusão de que a incidência do ICMS irá ocorrer quando houver a prestação onerosa de um serviço cuja atividade-fim seja implementar uma etapa do processo comunicacional, *desde que a prestação não conste da Lista de Serviços do ISS.* Pelo modelo proposto, o ICMS-Comunicação será *residual* em relação ao ISS, e essa fórmula minimizará, bastante, a possibilidade de surgimento de conflitos de competência.[311]

[311]Repise-se que este é um entendimento, de certo modo, contrário ao de autores como Ricardo Lobo TORRES, que sustentam que o ISS é um imposto residual em relação aos demais impostos sobre a circulação. Neste estudo defendemos que, no que concerne especificamente ao ICMS-Comunicação, este é que será um imposto residual em relação ao ISS, conforme as razões expostas na Seção 4.14.

4.3 *Radiodifusão* e *telecomunicação* são espécies do gênero comunicação - do equívoco em se buscar o significado da expressão *comunicação* em expressões semelhantes de outros subsistemas da Constituição, que não o tributário

O modelo proposto no presente estudo para descrever o conteúdo e a extensão da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação tem como premissa básica a ideia de que a lei complementar pode densificar a expressão *comunicação*, empregada pela Constituição Federal para atribuir competência tributária aos Estados e ao Distrito Federal, uma vez que tal expressão *não* possui um fechamento semântico absoluto. Entretanto, alguns autores defendem o contrário - que se deve buscar o significado da expressão *comunicação* em normas não tributárias do próprio texto constitucional.

Essa é, por exemplo, a posição de Hugo de Brito MACHADO, que defende que a norma atributiva de competência deve ser interpretada tendo por base o elemento sistêmico, ou seja, levando-se em conta outras normas constitucionais, como a que assegura o sigilo da correspondência e das comunicações telegráfica, telefônicas e de dados (art. 5º, inciso XII), as que atribuem à União a competência para explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações (art. 21, inciso XI) e para legislar sobre telecomunicações e radiodifusão (art. 22, inciso IV), bem como a norma que atribui ao Congresso Nacional a competência para dispor sobre telecomunicações e radiodifusão (art. 48, inciso XII). Consequentemente, a hipótese de incidência do Imposto sobre Prestação de Serviços de Comunicação não abarcaria a atividade de *radiodifusão*, uma vez que o constituinte teria feito uma distinção ao fazer referência específica a tal atividade, ao lado da referência à atividade de *telecomunicação*, não considerando, desse modo, aquela como espécies desta.[312] Para MACHADO, o elemento diferenciador entre *comunicação* e *radiodifusão* seria o fato de que esta consistiria na expedição de mensagens a destinatários incertos, não identificados, ao passo que aquela consistiria no estabelecimento de uma ligação entre quem comunica e um destinatário certo e determinado.[313]

Partindo de igual premissa e chegando a conclusão semelhante à de Hugo de Brito MACHADO, Humberto ÁVILA assevera que,na *comunicação*, seriam necessárias a determinação do receptor e a bilateralidade da relação entre emissor e receptor:

> O conceito adotado pela CF/88 é o conceito restrito de comunicação, na qual figuram, necessariamente, a determinação do receptor, a bilateralidade da relação entre emissor e receptor e a onerosidade diretamente relacionada à interação.

---

[312] MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. Op. cit. p. 37.
[313] Ibid. p. 38-39.

> Ao contrário de outros termos eminentemente jurídicos, como salário, faturamento, o vocábulo comunicação não tem apenas um conceito técnico, mas, também, um conceito vulgar, que pode ser buscado em qualquer dicionário ontológico. Nesse sentido, o primeiro problema que surge é o de saber se o termo "comunicação" deve ter um sentido ordinário ou técnico. Mas mesmo depois de feita a escolha, o problema não está resolvido. E isso porque não há, nem na acepção ordinária, nem na acepção técnica, apenas um conceito. Se a opção for pelo conceito ordinário, será preciso saber onde buscar esse conceito, se num dicionário geral, ou num dicionário específico de linguística, por exemplo. Se a escolha for pelo conceito técnico-jurídico, será necessário descobrir onde encontrar esse conceito, se na legislação comum ou na legislação das telecomunicações. Contudo, havendo pluralidade conceitual inicial, em função da existência de espaço constitucional para a construção de vários conceitos, é preciso verificar, em primeiro lugar, se não há, na Constituição, expressões similares com as quais o termo a ser conceituado possa ser comparado. Esse é, precisamente, o caso.
> A CF/88, além de usar o termo "comunicação" para atribuir poder de tributar aos Estados, também usa as expressões "serviços de telecomunicações" (inciso XI do artigo 21) e "serviços de radiodifusão sonora, e de sons e imagens" (letra "a" do inciso XII do artigo 21) nas regras que atribuem competência à União para explorar determinados serviços públicos. Por que três termos diferentes? Porque a Constituição, a exemplo do que fez quando usou os termos "salário de contribuição" e "salário", ou "trabalhador" e "empregador", quis atribuir sentidos diversos a eles. Caso contrário, não haveria sentido em empregar mais de um termo, mas um só. E analisando os sentidos mínimos das palavras, o que diferencia a "comunicação" da "radiodifusão" é, precisamente, a qualidade do receptor e a relação entre ele e o emissor.[314]

Por outro lado, na difusão – aduz Humberto ÁVILA -, haveria incerteza e eventualidade quanto aos destinatários e unilateralidade na relação:

> De fato, "difundir" tem o sentido de propagar uma mensagem, enviando-a a um sem número de pessoas, independente de elas serem determinadas ou pagarem pela sua recepção. O termo "propaganda", também usado pela CF/88, denota o mesmo sentido: difusão de ideias para públicos indeterminados. O que interessa, pois, para a ocorrência de difusão é a *ação* da propagação pelo emissor, e não a *interação* entre o emissor e um determinado receptor. Não por acaso, a veiculação de propaganda, até o ano de 2003, estava incluída na lista de serviços tributáveis pelo Município: sendo uma ação custeada por quem tem interesse em difundir ideia, a veiculação de propaganda encaixa-se no conceito de esforço humano prestado em benefício de outrem, para o qual é irrelevante a interação entre o anunciante e o público alvo.
> Ora, se a CF/88 usa, a par do termo "comunicação", também o vocábulo "difusão", e esse tem o conceito de propagação de mensagens a um público indeterminado, então a locução "comunicação" quer significar a interação entre emissor e receptor determinado a respeito de uma mensagem. Isso significa que esse conceito de comunicação, para efeito de instituição do ICMS-C é o que envolve um receptor determinado e uma remuneração diretamente relacionada à interação entre ela e o emissor.
> Como a Constituição separa o conceito de comunicação do de radiodifusão, é preciso apontar as diferenças entre ambos os conceitos. Nesse aspecto, o que distingue a radiodifusão da comunicação é a qualidade dos destinatários, da relação e da remuneração.
> No caso da radiodifusão, os destinatários são incertos e eventuais, a relação é unilateral e a remuneração inexiste. De fato a difusão é, justamente, a propagação de mensagens para destinatários incertos que podem eventualmente delas se apropriar sem qualquer pagamento. Sendo assim, a comunicação, como contraponto constitucionalmente estabelecido à radiodifusão, só existirá quando houver certeza

[314] ÁVILA, Humberto Bergmann. Veiculação de Material Publicitário em Páginas na Internet. Exame da Competência para Instituição de Imposto sobre Serviços de Comunicação. Ausência de Prestação de Serviço de Comunicação. Op. cit. p. 155 -156.

> dos destinatários, bilateralidade da relação e onerosidade da obtenção. Não sendo assim, não haveria qualquer razão para a distinção constitucional entre comunicação e radiodifusão.[315]

Dessa forma, da premissa de que se deveria diferenciar *comunicação* de *radiodifusão*, forte na distinção feita pela própria Constituição, seguiria a conclusão de que, na *radiodifusão* os receptores seriam indeterminados e a relação seria unilateral (não haveria interação entre emissor e receptor), ao passo que na *comunicação* os receptores seriam determinados e a relação seria bilateral (haveria interação entre emissor e receptor).

Todavia, a premissa acima exposta não se sustenta, e por consequência, é inválida a conclusão.

A citada premissa envolve a alegação de que a Constituição teria feito, em seus artigos 21, inciso XI e XII, "a", 22,inciso IV, e 48, inciso XII, uma distinção entre *telecomunicação* e *radiodifusão*. Entretanto, há uma falha em tal raciocínio, que consiste na equiparação da espécie (*telecomunicação*) ao gênero (*comunicação*). De fato, como ressaltam Hugo de Brito MACHADO e Humberto ÁVILA, a Constituição Federal, nos supracitados dispositivos, diferencia *radiodifusão* de *telecomunicações*. Todavia, no artigo 155, inciso II, é entregue aos Estados e ao Distrito Federal não a possibilidade de instituir impostos sobre a prestação de serviços de *telecomunicações*, mas sim sobre a prestação de serviços de *comunicação.* Ora, c*omunicação* é um gênero do qual não só *telecomunicações*, como também *radiodifusão*, constituem, tão somente, espécies. A competência para os Estados instituírem impostos sobre a prestação de serviços de *comunicação* abrange, entre outras, a espécie prestação de serviços de *telecomunicação* e a espécie prestação de serviços de *radiodifusão*. Contudo, os autores em tela, de modo indevido, equiparam o conceito de *telecomunicação* (espécie) ao de *comunicação* (gênero).

É de ressaltar que Bernardo Ribeiro de MORAES, ao tratar do Imposto Municipal sobre Serviços, nas comunicações, e do Imposto Federal sobre Comunicações, impostos que foram fundidos pela atual Constituição e entregues à competência dos Estados e do Distrito Federal, adota uma classificação na qual *telecomunicação* é espécie do gênero *comunicação*, e na qual *radiodifusão*, por sua vez, é uma subespécie da espécie *comunicação*. Confira-se:

> Os serviços alcançados pelo ISS abrangem, nas comunicações, dois grandes grupos:
> I – Serviços de telecomunicação, que vem a ser a transmissão ou recepção de símbolos, sinais escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza por fio, radioeletricidade, meios óticos ou qualquer outro processo eletromagnético. Alcança a telegrafia, que permite a obtenção e transmissão à distância de qualquer tipo de informação, mediante o uso de um código de sinais, *v.g.* os serviços telegráficos, os serviços de telex, etc., a telefonia que permite a transmissão de

[315] Ibid. 156.

> palavras ou outros sons como o serviço telefônico, com utilização inclusive de PBX; a radiodifusão, que permite a transmissão por intermédio de ondas radioelétricas, ondas médias, ondas tropicais, em frequência modulada, destinadas a serem livre e diretamente recebidas pelo público, *v.g.*, o serviço de rádio e o serviço de televisão (radiodifusão de som e imagem), etc., com transmissão de publicidade, músicas, notícias, telenovelas, artes e comentários, por meio de rádio, *v.g.*, os serviços de radiotelefonia.
> II – Serviços diferentes de telecomunicações, que abrangem casos de emissão, transmissão e recepção de palavras escritas por outros processos diferentes de telecomunicações. Neste grupo colocam-se: os serviços de mensagem, encarregados da recepção e entrega de mensagem, como a atividade de mensageiro, estafeta, etc., os serviços de correspondência ou de correios, destinados ao transporte de cartas (remessa, condução e recebimento de cartas escritas, de mensagens fechadas), por qualquer processo, inclusive por meio de tubos a vácuo pneumáticos.
> O legislador separou quanto à territoriedade duas áreas de tributação bem distinta: uma de competência da União gravada pelo imposto federal de comunicação (ISS federal), outro de competência dos Municípios.
> (...)
> Estão sujeitos ao imposto federal sobre serviços de comunicação quase todos os serviços de telecomunicação (de telégrafo, de telefonia, televisão, radiodifusão e radiotelefonia), e os demais que abrangem casos de emissão, transmissão e recepção de palavras escritas (mensagens), de correspondências que não sejam de matriz estritamente municipal. [316]

Compartilhando o entendimento de que *telecomunicação* é uma espécie do gênero *comunicação*, Paulo Enrique Mainier de OLIVEIRA assevera:

> Entende-se, então, em que pese não haver na legislação qualquer limitação ao conceito de "comunicação" e a CRFB/1988 não fazer alusão ao sentido em que utiliza esse termo, pela interpretação do art. 155, II, da CRFB/1988, que o ICMS poderia abranger, fora - logicamente - as hipóteses de imunidade, tudo o que estiver relacionado à prestação de serviço de comunicação e não apenas ao serviço de telecomunicação, subespécie daquele.
> Mesmo assim, certos juristas, com certa insistência, defendem como se fosse um dogma absoluto que a incidência do ICMS envolve necessariamente elementos adicionais: (1) a determinação do receptor e (2) a bilateralidade da relação entre emissor e receptor, ou seja que (2.1) deveria haver relação comunicativa e (2.2) relação contratual entre emissor e receptor.
> Não é bem assim. Uma rigorosa e imparcial análise demonstra ser sustentável esse proposição somente para a incidência do ICMS sobre os serviços de telecomunicações. Porém, não se pode impor elementos essenciais de uma espécie de serviço de comunicação para todo esse gênero, que envolveria a modalidade, por exemplo, de serviço de comunicação por difusão.[317]

Esse é, também, o entendimento de Elcio Fiori HENRIQUES, para quem tanto a *telecomunicação* como a *radiodifusão* envolvem a transmissão de uma mensagem de um emissor para um receptor, e, dessa forma, ambas possuem laços com o conceito de *comunicação*, de modo que ambas se constituem em espécies de um mesmo gênero. Confira-se:

---

[316] MORAES, Bernardo Ribeiro de. Op. cit. p. 281-284.

[317] OLIVEIRA, Paulo Enrique Mainier de. A Incidência do ICMS e as Imunidades sobre Prestação de Serviços por Veiculação de Publicidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 196,p.117-134, jan. 2012. p. 122.

> Em primeiro lugar, o principal argumento colocado pelos autores que defendem o "conceito restrito" de "comunicação" é a coexistência no texto constitucional dos termos "telecomunicações" e "radiodifusão" em sentidos distintos, de onde concluem que a "radiodifusão" não estaria abrangida pelo conceito "comunicação".
> Este argumento, entretanto, resulta de uma falta de clareza de distinção entre estes conceitos, a qual pode ser resolvida com a análise do ordenamento jurídico em vigor.
> Em primeiro lugar, a coexistência dos vocábulos "telecomunicações" e "radiodifusão" nos artigos 22,IV e 48,XII, do texto constitucional, embora determine que ambos os conceitos sejam distintos, não determina que o traço diferenciador seja a determinabilidade do receptor e a possibilidade de interação. Pelo contrário, o estudo aprofundado de ambos os conceitos revela que o traço distintivo entre ambos é somente o meio pelo qual se propaga a transmissão de informações.
> No caso de telecomunicações, o traço definidor é claramente o canal de transmissão da mensagem, o qual utiliza um "processo eletromagnético" para a difusão de informações, tal como legalmente instituído pelo artigo 60, parágrafo 1º, da Lei Geral de Telecomunicações (Lei 9.472/1997) e pelo artigo 4º do Código Brasileiro de Telecomunicações (Lei n.º 4.117/1962).
> A radiodifusão, por sua vez, tem como característica definidora a utilização de ondas de rádio como canal de transmissão da informação. Entretanto, os dois conceitos possuem como denominador comum o fato de ambos transmitirem uma mensagem de um emissor para um receptor, podendo ou não, de acordo com os meios tecnológicos empregados, conter a determinação do receptor e a sua interação.
> Por outro lado, ao se analisar individualmente os vocábulos de "telecomunicação" e "radiodifusão", verifica-se que estes possuem laços com o conceito de "comunicação", motivo pelo qual se pode concluir que são espécies do mesmo gênero.[318]

E é também o entendimento de João Damasceno Borges de MIRANDA, que salienta:

> Ademais, cabe frisar, comunicação não significa tão somente telecomunicações, como pretendem alguns. Ou, o conceito de telecomunicações não é suficiente para abranger o que é comunicação, muito pelo contrário. Telecomunicação é uma espécie do gênero comunicação.
> Desta forma, ao trazer para a competência estadual este tipo de serviço, trouxe também todas as hipóteses de digressão do que vem a ser comunicação, ou seja, todas as formas e hipóteses existentes no campo da comunicação.[319]

Convém, a propósito deste tópico, destacar que se pode depreender do próprio texto constitucional que *telecomunicação* é uma espécie do gênero *comunicação*. Com efeito, o artigo 155, parágrafo3º, da Constituição Federal dispõe:

> § 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, **serviços de telecomunicações**, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.[320]

Ora. A Constituição Federal, em seu artigo 155, inciso II, atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para que tais entes instituam imposto sobre a prestação de serviços de *comunicação*. Depois, no parágrafo terceiro do mesmo artigo, a Constituição

---

[318] HENRIQUES, Elcio Fiori. O Fato Gerador do ICMS-Comunicação e o Serviço de Veiculação de Imagens por *Outdoor*. **Revista Dialética de Direito tributário**, São Paulo, n. 164, p. 14-31, out. 2009. p. 19-20.

[319] MIRANDA, João Damasceno Borges de. A Regra-matriz do ICMS e sua Incidência sobre os Serviços de Comunicação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**,São Paulo, n. 46, p. 153–158, set./out., 2002. p. 157.

[320] Grifo nosso.

ressalta que, salvo o ICMS, o Imposto de Importação e o Imposto de Exportação, nenhum outro imposto poderá incidir sobre serviços de *telecomunicações.*Infere-se, pois, deste dispositivo que: (1) os serviços de *telecomunicações* estão no campo de incidência do Imposto sobre a Prestação de Serviços de *Comunicação* (ICMS-Comunicação), logo são uma espécie de serviço de *comunicação*; e (2) *telecomunicação* não se confunde com *comunicação,* uma vez que a Constituição faz uso de expressões diferentes para designá-las.[321]

Em suma, *telecomunicação* é uma espécie do gênero comunicação. Mas, da mesma forma, *radiodifusão* é uma espécie do gênero comunicação. E isto por uma série de razões.

Primeiro, porque o Código Brasileiro de Telecomunicações (Lei n.º 4.117/1963) estabelece, expressamente, que o serviço de radiodifusão é uma espécie de telecomunicações. Confira-se:

> Art. 6º Quanto aos fins a que se destinam, as telecomunicações assim se classificam:
> (...)
> d) serviço de radiodifusão, destinado a ser recebido direta e livremente pelo público em geral, compreendendo radiodifusão sonora e televisão;[322]

Pode, até, discutir-se se *radiodifusão* e *telecomunicação* seriam espécies distintas do gênero *comunicação,* ou se *radiodifusão* seria uma subespécie da espécie *telecomunicação*. Porém, quer a *radiodifusão* seja considerada uma espécie distinta da espécie *telecomunicação*, quer a *radiodifusão* seja considerada uma subespécie da espécie *telecomunicação,* fato é que, em qualquer uma dessas hipóteses, a *radiodifusão* estará englobada, estará contida no gênero *comunicação,* será uma espécie dela.

Segundo, e extremamente importante por se encontrar no próprio texto constitucional, porque o artigo 155, parágrafo 2º, inciso X, "d", da Constituição Federal faz uso da palavra "modalidades". Confira-se o teor do dispositivo em tela:

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
> (...)
> II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior
> (...)
> § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

---

[321] Nesse sentido é, também, a posição de Elcio Fiori HENRIQUES: "A conclusão de o conceito de 'telecomunicação' é espécie de 'comunicação' deriva do próprio texto constitucional, uma vez que o parágrafo 3º do artigo 155 determina que "à exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de *telecomunicaçõ*es..." (HENRIQUES, Elcio Fiori. Op. cit. p. 20).

[322] Ressaltando-se que o artigo 6º da Lei n.º 4.117/62 continua em vigor, por força do disposto no artigo 215, inciso I, da Lei Geral das Telecomunicações (Lei n.º 9.472/97):"Art. 215. Ficam revogados:I - a Lei n° 4.117, de 27 de agosto de 1962, salvo quanto a matéria penal não tratada nesta Lei e quanto aos preceitos relativos à radiodifusão;"

> (...)
> X - não incidirá:
> (...)
> d) nas prestações de serviço de comunicação nas **modalidades** de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;[323]

Tendo em vista que a Constituição dispõe que o ICMS não incidirá "nas prestações de serviço de comunicação nas **modalidades** de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita" e que a palavra "modalidades" tem o significado de "modos ou diferentes aspectos de uma coisa", de "aspectos ou particularidades diferentes do mesmo fato ou do mesmo ser", chega-se à inevitável conclusão de que *radiodifusão* é espécie do gênero *comunicação*.[324]

---

[323] Grifo nosso.

[324] Humberto AVILA tentam desautorizar essa conclusão, apresentando cinco contra-argumento para atacá-la. Vamos analisá-los, criticamente, um a um. "Primeiro, o argumento cria competência com base numa regra de incompetência e, com isso, tira uma consequência positiva de uma regra negativa. Ora, o sistema constitucional tributário brasileiro caracteriza-se, precisamente, por atribuir poder por meio de regras de competência, cuja finalidade é, de um lado, alocar e limitar poder, e de outro, garantir previsibilidade ao contribuinte. Admitir que o poder de tributar decorra também de regras de imunidade é transformar as regras de imunidade em sua antítese - normas atributivas de poder, impedindo, com isso, que as regras de competência cumpram seu papel de garantir previsibilidade mediante descrição clara do poder que pode ser exercido. Segundo, o debatido argumento inverte a ideia subjacente ao sistema constitucional, no sentido de que o particular só pode fazer o que não estiver proibido, e o Poder Público, somente aquilo que estiver expressamente permitido. Admitir que o poder de tributar surja também por meio de regras de imunidade é aceitar que o Poder Público poderá fazer tudo aquilo que não estiver proibido por regra de imunidade, como se fosse um particular. Terceiro, o referido argumento desconsidera que o poder constituinte derivado, quando resolve ampliar poder de tributar, modifica regra de competência e não a regra de incompetência." (ÁVILA, Humberto. Op. cit. p. 157). Nem o primeiro, nem o segundo, nem o terceiro contra-argumentos procedem.O argumento não "cria competência com base numa regra de incompetência", o poder de tributar não está surgindo "por meio de regras de imunidade" e o poder constituinte derivado não está ampliando o poder de tributar por meio de uma "regra de incompetência". E tudo isso por uma razão bem simples. A competência para tributar prestação de serviços de radiodifusão *não* decorre do art. 155,§2º, X, "d" da Constituição Federal, mas do art. 155, II. Tal competência é anterior à Emenda Constitucional n.º 42/03 (que introduziu a alínea "d" no art. 155,§2º,X), ela existe desde a promulgação da Constituição Federal. Não foi a Emenda Constitucional n.º 42 que instituiu a competência para os Estados e o Distrito Federal tributarem a prestação de serviços de radiodifusão, esta competência já existia anteriormente àquela Emenda, uma vez que a *radiodifusão* é uma espécie do gênero *comunicação.* E mesmo que assim não fosse, não há nada na Constituição que impeça que se extraiam mandamentos positivos de regras negativas, ou mandamentos negativos de regras positivas. Pelo contrário, extrair mandamentos negativos de regras positivas ou mandamentos positivos de regras negativas corresponde à aplicação de um método clássico e bastante difundido de interpretação - a interpretação *a contrario senso*. Ademais, o artigo 155,§2º, X, "d", utilizado como argumento para se afirmar que a *radiodifusão* é uma espécie do gênero *comunicação* está dentro do Capítulo "Do Sistema Tributário Nacional" na Constituição Federal. Logo, é melhor utilizar este dispositivo para interpretar o sentido que a palavra *comunicação* tem no Direito Tributário, do que utilizar os artigos 21, XI e XII, "a", e 22, IV, que se situam no Capítulo "Da União", ou do que o 48, XII, que se situa no Capítulo "Das Atribuições do Congresso Nacional". Continuemos a analisar as críticas de Humberto ÁVILA: "Quarto, o controvertido argumento desconsidera que as expressões 'telecomunicações' e 'serviços de radiodifusão sonora, e de sons e imagens' permaneceram no texto constitucional, apesar da mudança operada pela Emenda Constitucional n.º 42/03. Sendo assim, o argumento, na melhor das hipóteses, não seria certo nem conclusivo, já que o próprio ordenamento constitucional ainda suportaria o entendimento contrário. Quinto, o referido argumento nega a possibilidade de existirem emendas constitucionais expletivas, isto é, emendas que visam a tornar clara uma não incidência já constante do próprio texto constitucional. É o caso da própria Emenda Constitucional n.º 42/03: ela estabelece que o imposto não incidirá na prestações de serviço de comunicação de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita. Ora, se a radiodifusão é

Terceiro, porque o Supremo Tribunal Federal, durante o julgamento de três ações diretas de inconstitucionalidade, considerou que a radiodifusão sonora e de sons e imagens seria abrangida, sim, pela hipótese de incidência do ICMS-Comunicação.[325]

Reforçando a tese de que *radiodifusão* é mera espécie de *comunicação*, cumpre ressaltar que não se deve buscar o significado da expressão *comunicação*, empregada pela Constituição Federal para conferir competência tributária a Estados e ao Distrito Federal, em expressões semelhantes utilizadas em outros pontos da Constituição, mas que tratam de temas diversos. Isso porque o Direito Tributário é autônomo frente a outros ramos do Direito e, mais do que isso, porque as normas constitucionais tributárias não estão subordinadas às normas constitucionais de outra natureza.Sobre o tema, é bastante pertinente a lição de Fernando Batlouni MENDRONI, para quem, no processo de exegese das normas de tributação sobre os serviços de comunicação, é inaceitável que se busquem significados, e consequentemente restrições, em normas não tributárias da Constituição:

> Pode-se argumentar que para se compreender a tributação dos serviços de comunicação, se há de buscar significados, e consequentemente restrições, em normas não tributárias da própria Constituição Federal.
> (...)
> Várias razões apontam que esses argumentos são inaceitáveis. Vejamos algumas.
> Não se fala na Constituição Federal de 1988, sobre "prestação de serviço de comunicação", a não ser no Sistema Tributário.
> Sobre "comunicação" há na Constituição Federal, apenas o art. 220 que, incluso no Título "Da Ordem Social",trata da "Comunicação Social". No art. 22, IV atribuiu-se à União Competência exclusiva para legislar sobre telecomunicações e radiodifusão.

---

gratuita é claro que não há, nem poderia haver incidência, por falta de base de cálculo sobre a qual se aplica a alíquota. Sendo assim, a referida Emenda apenas explicitou aquilo que já não poderia ser tributado antes mesmo da sua edição. Se a regra de imunidade tivesse o efeito de alterar a regra de competência, então se deveria admitir que da Emenda Constitucional surgiria poder para tributar operações gratuitas, o que é um desatino" (Ibid. p. 157-158). Esses dois últimos contra-argumentos também não se sustentam. No que toca ao quarto contra-argumento, de fato, as expressões "telecomunicações" e "serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens" permanecem na Constituição. Contudo tanto uma como outra expressão designam meras espécies do gênero *comunicação*, de modo que ambas são abarcadas pela hipótese de incidência do imposto sobre a prestação de serviços de *comunicação* - o *gênero*. Por fim, no que toca ao quinto contra-argumento, de que haveria emendas constitucionais expletivas, não parece razoável que cada Casa do Congresso Nacional tenha se reunido em dois turnos e aprovado, por três quintos dos votos dos respectivos membros, um preceptivo meramente expletivo, como entende Humberto ÁVILA. Por fim, no que toca à gratuidade, ÁVILA esquece que a recepção de uma mensagem por radiodifusão pode ser gratuita, mas a emissão da mesma mensagem pode ser remunerada. Os telespectadores de uma emissora de televisão aberta nada pagam para receber seu sinal, mas os anunciantes, que veiculam publicidade ao longo da programação da emissora pagam (e muito) para isso. Não há nada na Constituição que exija que, na prestação de serviços de comunicação, a onerosidade esteja vinculada tão somente ao receptor, em outras palavras, que seja exclusivamente o receptor quem tenha que pagar pela prestação de serviços. Um terceiro, por exemplo, um anunciante, pode pagar para que um emissor emita mensagens, por exemplo, mensagens publicitárias. Essa emissão de mensagens publicitárias, que tem por fim implementar uma etapa do processo comunicacional é englobada pelo conceito de prestação de serviços de comunicação. Por consequência, ao contrário do que defende Humberto Ávila, pode existir, sim, uma base de cálculo na prestação de serviços de radiodifusão sonora de sons e de sons e imagens.

[325] ADI-MC n.º 773/RJ, Tribunal Pleno, Rel. Min. Néri da Silveira, DJ 30.04.1993, p. 7.564; ADI-MC n.º 930/MA, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 31.10.1997, p. 55.540; e ADI-MC 1.467/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches,DJ 11.04.2003, p.26.

> Dispensa citação a defesa da autonomia do direito tributário, fundada em que cada ramo do direito tende a se organizar de uma maneira original, a ter princípios e institutos próprios, além dos que são comuns a todos os ramos, em que os princípios próprios de um ramo do direito não observam princípios próprios de outros ramos e em que apenas princípios comuns alcançam vários ramos do direito. Esse discurso deita raízes na Constituição Federal e dele ressoa em todo o ordenamento jurídico.
> Um dos princípios do direito tributário, reconhecido pelo Código Tributário Nacional, é o de que a competência legislativa tem de ser plena. A tributação ao incidir sobre o fato econômico relacionado a algum tipo de propriedade, receita ou consumo, somente incidirá indiretamente, por meio de regras contidas em outros ramos do direito, se assim for decidido no próprio âmbito do direito tributário - no caso brasileiro, em coadunação com o direito tributário constitucional.
> Um campo de interesse normativo é o tributário, outros são o administrativo, o econômico, o dos direitos fundamentais, o da dinâmica social etc.
> A preocupação do art. 220 da CF é com a evolução da dinâmica social. Não há nele norma que afete a tributação, porque não lhe concerne, não lhe preocupa, não lhe conflitam os interesses e pouco lhe afeta a questão tributária.
> E a preocupação do art. 22 é precipuamente regulatória, já que não se pode permitir que qualquer pessoa use qualquer radiofrequência de forma e com a finalidade que bem entender, para prejuízo da nação.
> Portanto, no que concerne à Constituição, não há nenhum conflito e nenhum limite ao campo constitucional de instituição do imposto sobre prestação de serviço de comunicação.[326]

Vamos nos concentrar no seguinte trecho do raciocínio de Humberto ÁVILA, segundo o qual, durante o processo de interpretação do sentido de determinada expressão empregada pela Constituição, dentre a pluralidade de sentidos possíveis, se houver uma outra expressão na própria Constituição similar àquela que está sendo interpretada, é nesta outra expressão similar que se deve buscar o sentido daquela:

> Contudo, havendo pluralidade conceitual inicial, em função da existência de espaço constitucional para a construção de vários conceitos, é preciso verificar, em primeiro lugar, se não há, na Constituição, expressões similares com as quais o termo a ser conceituado possa ser comparado. Esse é, precisamente, o caso.
> A CF/88, além de usar o termo "comunicação" para atribuir poder de tributar aos Estados, também usa as expressões "serviços de telecomunicações" (inciso XI do artigo 21) e "serviços de radiodifusão sonora, e de sons e imagens" (letra "a" do inciso XII do artigo 21) nas regras que atribuem competência à União para explorar determinados serviços públicos. Por que três termos diferentes? Porque a Constituição, a exemplo do que fez quando usou os termos "salário de contribuição" e "salário", ou "trabalhador" e "empregador", quis atribuir sentidos diversos a eles. Caso contrário, não haveria sentido em empregar mais de um termo, mas um só. E analisando os sentidos mínimos das palavras, o que diferencia a "comunicação" da "radiodifusão" é, precisamente, a qualidade do receptor e a relação entre ele e o emissor.[327]

O raciocínio exposto no supracitado trecho é,*data venia*, equivocado. Qual é a razão de "havendo pluralidade conceitual inicial, em função da existência de espaço constitucional para a construção de vários conceitos, é preciso verificar, em primeiro lugar, se não há, na

[326] MENDRONI, Fernando Batlouni. O ICMS sobre serviços de comunicação - Enfoque lógico-jurídico. Op. cit. p. 16.
[327] ÁVILA, HumbertoBergmann. Veiculação de Material Publicitário em Páginas na Internet. Exame da Competência para Instituição de Imposto sobre Serviços de Comunicação. Ausência de Prestação de Serviço de Comunicação. Op. cit. p. 155 -156.

Constituição, expressões similares com as quais o termo a ser conceituado possa ser comparado"? Não há - eis o ponto - nenhuma regra supraconstitucional que imponha tal metodologia de procurar o significado de uma expressão constitucional a partir de expressões constitucionais similares, tanto mais para excluir toda e qualquer outra metodologia interpretativa. O Direito se abre a um pluralismo metodológico, não há a preponderância de um único método. Como afirma Luís Roberto BARROSO:

> Há consenso entre a generalidade dos autores de que a interpretação a despeito da pluralidade de elementos que devem ser tomados em consideração é una. Nenhum método deve ser absolutizado: os diferentes meios empregados ajudam-se uns aos outros, combinando-se e controlando-se reciprocamente. A interpretação se faz a partir do texto da norma (interpretação gramatical), de sua conexão (interpretação sistêmica), de sua finalidade (interpretação teleológica) e de seu processo de criação (interpretação histórica). Em palavras de Raúl Canoisa Usera, a transcendental missão do intérprete consiste em ordenar a pluralidade de elementos que se acham à sua disposição.[328]

ÁVILA parte da premissa de que como há na Constituição termos de sentido semelhante à expressão *comunicação*, são naqueles termos que se deve buscar o significado desta e, a partir de tal premissa, ignorando todos os outros métodos hermenêuticos, engendra todas as suas conclusões. Entretanto, como afirma MENDRONI, em trecho anteriormente colacionado, "um campo de interesse normativo é o tributário, outros são o administrativo, o econômico, o dos direitos fundamentais, o da dinâmica social etc.". Os interesses normativas envolvidos em cada subsistema da Constituição são diversos, às vezes antagônicos, de modo que é equivocado, no processo de exegese de uma determinada expressão constitucional, buscar o sentido de tal expressão tão somente com base em expressões de outros subsistemas constitucionais.

Também como afirma MENDRONI "um dos princípios do direito tributário, reconhecido pelo Código Tributário Nacional, é o de que a competência legislativa tem de ser plena" e que somente haverá incidência indireta "se assim for decidido no próprio âmbito do direito tributário". Quando o artigo 155, inciso II, atribui aos Estados e ao Distrito Federal, de forma ampla, a competência para instituir impostos sobre a prestação de serviços de comunicação, ele não faz qualquer restrição. Onde a Constituição não restringe, não pode o intérprete restringir, mesmo tomando por base expressões semelhantes empregadas em outros subsistemas da Constituição, que não o Tributário. Isto porque esses outros subsistemas visam reger interesses diversos, como, por exemplo, o interesse regulatório, por meio de princípios próprios.

---

[328] BARROSO, Luís Roberto. Op. cit. p. 111.

Pela posição doutrinária capitaneada por Hugo de Brito MACHADO e Humberto ÁVILA, a Constituição Federal teria feito, em seus artigos 21, incisos XI e XII, "a", 22, incisos IV, e 48, inciso XII, uma distinção entre os termos *telecomunicação* e *radiodifusão*, distinção esta que, por sua vez, iluminaria a interpretação do termo *comunicação* empregado pelo artigo 155, inciso II, de modo a excluir a prestação de serviços de *radiodifusão* da incidência do ICMS. Essa posição doutrinária dá extrema importância aos termos utilizados pela Constituição e tem por alicerce a suposição de que os termos em tela foram empregados com grande rigor e correção. Entretanto, - é preciso que se esclareça - inexistiu tal rigor na elaboração da Constituição de 1988. Isso porque a Constituição - como, aliás, não poderia ser diferente em um contexto democrático - não foi elaborada por juristas, mas por políticos, e, por consequência, sua linguagem não é científica, nem apresenta alto grau de exatidão e precisão.

E nem se diga que a busca do significado das expressões que conferem competência tributária aos entes federativos em outros subsistemas da Constituição, que não o Tributário, corresponderia a "uma interpretação sistêmica", que visaria privilegiar o princípio da unicidade da Constituição. Isso porque, como ressalta José Joaquim Gomes CANOTILHO, a Constituição é resultante de um *compromisso* entre vários atores sociais, com ideias, aspirações e interesses diversos, algumas vezes, antagônicos ou contraditórios. Confira-se:

> O facto de a constituição constituir um sistema aberto de princípios insinua já que podem existir *fenômenos de tensão* entre os vários princípios estruturantes ou entre os restantes princípios constitucionais gerais e especiais. Considerar a Constituição como uma ordem ou sistema de ordenação totalmente fechado e harmonizante significaria esquecer, desde logo, que ela é, muitas vezes, o resultado de um *compromisso* entre vários actores sociais, transportadores de ideias, aspirações e interesses substancialmente diferenciados e até antagónicos ou contraditórios. O *consenso fundamental* quanto a princípios e normas positivo-constitucionalmente plasmados não pode apagar, como é óbvio, o pluralismo e o antagonismo de ideias subjacentes ao pacto fundador.[329]

Em verdade, pelo princípio da unidade da Constituição, a conclusão que se chega é que o significado da expressão *comunicação*, utilizada para atribuir competência tributária aos Estados e ao Distrito Federal, não pode ser restringido por expressões utilizadas em outros setores. Com efeito, inexiste hierarquia entre as normas constitucionais, de modo que o alcance da expressão *comunicação*, empregada na Constituição para fins tributários, não pode ser limitado pela expressão *radiodifusão*, utilizada na Constituição para fins regulatórios. Confira-se, nesse sentido, mais uma vez, a lição de CANOTILHO:

---

[329] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição.** 7. ed. 11 reimp. Coimbra: Edições Almedina, 2003. p. 1182.

> A consideração da constituição como sistema aberto de regras e princípios deixa ainda um sentido útil ao princípio da unidade da constituição: o de *unidade hierárquico-normativa*,
> O princípio da unidade hierárquico-normativa significa que todas as normas contidas numa constituição formal têm igual dignidade (não há normas só formais, nem hierarquia de supra-infra-ordenação dentro da lei constitucional).[330]

Ora, se as normas constitucionais possuem igual dignidade, não se pode subordinar a extensão e o alcance de uma norma constitucional que atribui competência tributária a uma norma constitucional que trata de regulamentação de um setor econômico.

Se algum dos métodos interpretativos deve prevalecer, tal método deve ser o teleológico, que no Subsistema Tributário tem por norte o princípio da capacidade contributiva, em razão da grande força axiológica que o princípio em tela ostenta e em razão de o método teleológico ser aquele mais apto a fornecer meios para que o Estado possa atingir os objetivos fundamentais propostos na Constituição - a erradicação da miséria e a diminuição das desigualdades sociais. Dentro da gama, muitas vezes numerosa, de sentidos possíveis do texto constitucional, deve prestigiar-se, a fim de homenagear o princípio da solidariedade, aquele que capte a capacidade contributiva, de modo que o ônus argumentativo para se deixar de fora de tributação uma hipótese abarcada por um dos sentidos possíveis da norma constitucional de atribuição de competência tributária deve ser bastante grande.

Na situação em análise, o mero fato de constar a expressão *telecomunicação* ao lado da expressão *radiodifusão* em trecho da Constituição Federal que sequer trata do Sistema Tributário não corresponde a uma razão forte o suficiente para justificar que diversas prestações *onerosas* de serviços de comunicação na quais se manifesta capacidade contributiva fiquem de fora de tributação.[331]

Assim, diante de tudo o que foi exposto, a tese que toma como premissa a diferenciação feita no texto constitucional entre *radiodifusão* e *telecomunicação* para, a partir daí, exigir a bilateralidade como condição para que possa haver a incidência do ICMS-Comunicação não se sustenta.

---

[330] Ibid. p. 1183.

[331] Essa é também a conclusão de Ricardo Lodi RIBEIRO: "Não tem razão parte da doutrina que sustenta não estarem sujeitos ao ICMS os serviços de comunicação postais e de radiodifusão, por constarem de incisos diversos do art. 21 da Constituição em relação aos serviços de telecomunicações. Segundo essa corrente, o constituinte teria, por isso, excluído os serviços postais e de radiodifusão do conceito de comunicação. A tese não se sustenta, pois a previsão de vários serviços de comunicação em incisos diversos do art. 21, que trata da competência legislativa material, e não da competência tributária, não tem o condão de restringir o conceito de comunicação. O STF considerou serem suscetíveis de tributação todos os serviços de comunicação, afastando a aludida tese." (RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Tributos. Teoria Geral e Espécies**. 1. ed. Niterói: Impetus, 2013. p. 251).

Assentada essa conclusão, voltemos à prestação de serviços de radiodifusão, em si. Pode haver incidência de ICMS sobre tal prestação?

A Emenda Constitucional n.º 42, de 19 de dezembro de 2013, introduziu a alínea "d" ao inciso X do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal, estatuindo uma *hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada* sobre a prestação de serviços de comunicação na *modalidade* de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita, *in verbis*:

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
> (...)
> II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior
> (...)
> § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
> (...)
> X - não incidirá:
> (...)
> d) nas prestações de serviço de comunicação nas **modalidades** de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;[332]

Por consequência, sobre a prestação de serviços de comunicação na *modalidade* de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita *não* incidirá ICMS. Entretanto, - eis o ponto - essa não incidência não desnaturará, não desqualificará a prestação de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita como uma prestação de serviços de comunicação.

Com efeito, quando uma pessoa compra um livro em uma livraria, sobre tal operação não incidirá ICMS, por força da imunidade estabelecida pelo artigo 150, inciso VI, "d", da Constituição Federal. Entretanto, tal imunidade não desnaturará, não degenerará a compra do livro como uma operação de circulação de mercadorias, ainda que sobre ela não incida ICMS. Quando uma instituição religiosa detém a propriedade de um imóvel urbano, sobre essa propriedade não incidirá IPTU, por força da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, "b", da Constituição. Entretanto, essa imunidade também não descaracterizará o direito real da instituição religiosa sobre o imóvel como sendo um direito de propriedade, ainda que sobre tal direito não incida IPTU.

Como se vê, as imunidades e as hipóteses de não incidência constitucionalmente qualificadas não têm o condão de alterar a natureza dos fatos, dos atos e dos negócios jurídicos sobre os quais elas recaem. Assim, o fato de o artigo 155, parágrafo 2º, inciso X, "d", da Constituição Federal estabelecer uma hipótese de não incidência constitucionalmente

[332] Grifo nosso.

qualificada não desnatura a prestação de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita como sendo uma espécie de prestação de serviços de comunicação, ainda que sobre tal prestação não incida ICMS.

4.4 **A questão da necessidade de construção de um conceito constitucional de comunicação**

O modelo proposto no presente estudo para descrever o conteúdo e a extensão da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação parte da premissa de que a lei complementar pode densificar a expressão *comunicação*, empregada pela Constituição Federal para atribuir competência tributária aos Estados e ao Distrito Federal, uma vez que tal expressão *não* possui um fechamento semântico absoluto. Dessa forma, durante a construção do referido modelo foi assentado, na Seção 3.8, que a lei complementar detém um importante papel na investigação da exata extensão e do preciso alcance da hipótese de incidência dos impostos e, na Seção 3.10, que a exegese da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação passa, necessariamente, pela análise do teor da lei complementar, mais especificamente da Lei Complementar n.º 87/96.

Poder-se-ia, entretanto, atacar a argumentação supracitada, alegando-se que seria imprescindível, seria fundamental, construir-se um *conceito constitucional* de comunicação, para, só então, somente a partir de tal *conceito constitucional*, passar-se a analisar a hipótese de incidência de um imposto à luz da lei complementar, sob pena de inverter-se a hierarquia das normas, de quebrantar-se, por completo, a cadeia de construção normativa. Poder-se-ia alegar que os termos utilizados pela Constituição Federal para atribuir competência tributária aos entes federativos possuiriam conteúdos semânticos que deveriam obrigatoriamente ser respeitados, de modo que a análise da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação deveria iniciar-se, sempre, a partir de um conceito *constitucional* de comunicação, mas que, entretanto, o modelo proposto no estudo, de maneira completamente equivocada, iniciar-se-ia a partir de um conceito de comunicação dado pela lei complementar, afastando-se das normas constitucionais.

Pois bem. Não se nega, em homenagem à segurança jurídica, que as normas constitucionais de atribuição de competência tributária tenham uma densidade semântica, em geral, maior do que a das demais normas constitucionais. Com base na análise de normas que se situam, exclusivamente, no plano constitucional pode afirmar-se, com certeza, que um Estado não poderá instituir imposto sobre a prestação de serviços de, por exemplo, limpeza,

manutenção e conservação de imóveis. Também com base na análise de normas que se situam exclusivamente no plano constitucional pode afirmar-se, com um grau elevado de certeza, que um Estado poderá tributar a prestação de serviços telefônicos. Tal certeza, entretanto, inexistirá para uma enorme gama de prestações de serviços.A prestação de serviços de provedor de acesso à Internet configuraria uma prestação de serviços de comunicação? O serviço de teledespertador, prestado pelas companhias telefônicas, constituiria uma prestação de serviços de comunicação? Prestações de serviços nas quais não houvesse bidirecionalidade - ou seja, a possibilidade de o receptor responder à mensagem pelo mesmo meio em que a recebeu - traduzir-se-iam em prestações de serviços de comunicação? A Constituição apenas preceitua que os Estados poderão instituir impostos sobre a *prestação de serviços de comunicação*. Como então responder aos questionamentos elencados?

Em seu artigo 155, inciso II, a Constituição Federal atribui aos Estados a competência para instituir impostos "sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior". A Constituição não traça maiores detalhes do que seriam *prestações de serviços*, nem do que seria *comunicação*.

Como exposto anteriormente, Karl ENGISCH salienta que os conceitos absolutamente determinados são muito raros no Direito e que os conceitos jurídicos são predominantemente indeterminados, possuindo conteúdo e extensão em larga medida incertos, podendo distinguir-se nos conceitos jurídicos indeterminados um *núcleo central* – região na qual há uma noção clara do conteúdo e da extensão de um conceito - e um *halo conceitual* - região na qual as dúvidas começam.[333]Como dito, a Constituição não traça maiores detalhes do que seriam *prestações de serviços*, nem do que seria *comunicação*. Como todo conceito jurídico, a expressão *prestação de serviços de comunicação* possui um *núcleo conceitual*, ou seja, uma região de certeza, na qual não há duvidas de que a expressão se aplica (como no caso da prestação de serviços telefônicos) e um *halo conceitual*, fora do qual não há dúvidas que a expressão *não* se aplica (como no caso da prestação de serviços de limpeza, manutenção e conservação de imóveis, que, definitivamente, não constitui uma prestação de serviços de comunicação). Entretanto, no interior do halo conceitual existe uma região de dúvidas, uma

[333] ENGISCH, Karl. Op. cit. p. 208-209. Ressalte-se que, como exposto na Seção 4.6, a indeterminação dos conceitos jurídicos não é, necessariamente, algo negativo. Com efeito, tal indeterminação confere elasticidade ao Direito, o que permite ao legislador, por meio de textos relativamente enxutos, disciplinar uma ampla gama de situações, bem como permite ao aplicador uma margem de liberdade para a escolha da norma mais adequada ao caso concreto. Além disso, tal elasticidade, proporcionada pela indeterminação dos conceitos jurídicos, vai permitir que o Direito adeque-se à mutação da realidade, o que, em temas como o abordado no presente estudo, referente à tributação do setor das comunicações, é muito importante, tendo em vista a acelerada evolução tecnológica pela qual o citado setor tem passado nas últimas décadas.

região de incertezas, uma região cinzenta. Nessa região de incertezas situam-se prestações de serviços como a de provedor de acesso à Internet, a de teledespertador e as nas quais não há bidirecionalidade da comunicação.

Então, como responder aos questionamentos anteriormente expostos? O ICMS incidirá sobre os serviços de provedor de acesso à Internet? O referido imposto incidirá sobre o serviço de teledespertador? Haverá incidência de ICMS sobre prestações de serviços nas quais não houver bidirecionalidade na comunicação?

Para responder a tais questionamentos, é imprescindível que o intérprete *crie*, dentro dos limites semânticos das palavras utilizadas pela Constituição para atribuir competência tributária aos Estados, uma série de requisitos para construir um conceito do que seria *prestação de serviços de comunicação*.

No que concerne à exegese do conteúdo e do alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, discordamos de algumas das premissas e conclusões de Humberto ÁVILA. Porém, no que concerne aos estruturalismo argumentativo, concordamos com o referido autor quando ele assevera que o exegeta deve proceder a interpretações decisórias ou criativas, adscrevendo ou construindo significados, que a indeterminação *impede* que o intérprete faça somente interpretações cognitivas, demandando que ele também faça interpretações decisórias e criativas, construindo normas e delimitando âmbitos de aplicação, bem como que a equivocidade e a indeterminação dos significados exigem uma escolha, cuja origem só pode ser a valoração:

> Esses problemas relativos à equivocidade das formulações legislativas, aos quais outros poderiam ser somados, demonstram que os dispositivos não têm um único significado que possa ser declarado pelo intérprete, nem vários significados que possam ser por ele facilmente apreendidos. Isso sem mencionar que, muitas vezes, para construir uma só norma, é necessária a conjugação de vários dispositivos. Em todos esses casos, a interpretação do Direito não pode ser feita exclusivamente por meio de estruturas linguísticas, nem vários significados que possam ser por ele facilmente apreendidos. Isso sem mencionar que, muitas vezes, para construir uma só norma, é necessária a conjugação de vários dispositivos. Em todos esses casos, a interpretação do Direito não pode ser feita exclusivamente por meio de estruturas linguísticas, nem demanda do intérprete uma simples definição de significados. O intérprete, em razão da equivocidade, *precisa* adscrever e introduzir significados. Em outras palavras, a equivocidade das formulações legislativas impede que o intérprete faça somente interpretações cognitivas, exigindo que ele também proceda a interpretações decisórias ou criativas, adscrevendo ou construindo significados em face da pluralidade de significados.
>
> Mas, mesmo depois de ultrapassado o problema da equivocidade dos textos e reconstruídas as normas por meio de interpretação, surge inevitavelmente o problema da vagueza: embora saiba o conteúdo da norma, o intérprete pode não saber exatamente quais fatos recaem no seu âmbito de aplicação, dado não existirem apenas casos fáceis, mas também casos difíceis.
>
> (...)
>
> Os problemas relativos às indeterminações das normas e do próprio Direito comprovam que as normas não têm um único conteúdo, não proporcionam uma

> única solução, nem têm um predeterminado âmbito de aplicação. Em razão disso, a interpretação não tem como ser feita exclusivamente por meio de estruturas linguísticas, nem admite uma simples descrição de significados. O intérprete, em razão da indeterminação, precisa construir normas a partir de dispositivos e definir âmbitos de aplicação por meio do enquadramento de fatos ou atos numa classe de fatos ou atos, mesmo em nível abstrato, pela consideração de casos paradigmáticos reais ou ideais. Dizendo de outro modo, a indeterminação *impede* que o intérprete faça somente interpretações cognitivas, demandando que ele também faça interpretações decisórias e criativas, construindo normas e delimitando âmbitos de aplicação. Como afirma Guastini "(...) a equivocidade e indeterminação do significado exigem uma escolha, cuja origem só pode ser a valoração".[334]

A argumentação jurídica é permeada por escolhas. Dessa forma, também concordamos com ÁVILA quando ele aduz que a interpretação é sempre intermediada por processos discursivos que envolvem atividades decisórias e criativas:

> Primeiro, existem atividades *preparatórias* à interpretação, como a qualificação de determinado objeto como um documento normativo e a identificação de determinados artigos como pertinentes ao assunto que se pretende resolver. Tais atividades *pressupõem* teorias e *demandam* escolhas: para qualificar determinado objeto como um documento normativo é preciso dispor de uma *teoria das fontes normativas* e, com base nos seus critérios, decidir quais dispositivos são normativos e quais não são; e para identificar os artigos como pertinentes é necessário ter uma noção prévia da *teoria dos sistemas normativos* e, de acordo com seus parâmetros, decidir quais artigos são pertinentes e quais não são e como eles se relacionam no conjunto normativo.
> Segundo, há fatores que *condicionam* a interpretação, como a qualificação das normas como regras ou princípios, como normas gerais ou excepcionais, imperativas ou dispositivas, formais ou materiais, e assim por diante. Tais atividades também *pressupõem* teorias e *demandam* escolhas: para qualificar determinada norma como uma regra ou um princípio, por exemplo, é imprescindível dispor de uma *teoria de normas* e, com base nos seus critérios, decidir pelo enquadramento de determinada norma numa ou noutra categoria.
> Terceiro, existem elementos que *influem* na interpretação, como a estrutura, o contexto linguístico específico e o intertexto das disposições. Tais elementos também *pressupõem* teorias e *demandam* escolhas: para qualificar determinado elemento como teleológico, por exemplo, é necessário possuir uma *teoria de finalidades* e, com base nos seus requisitos, optar pelo enquadramento de determinado elemento como pertencente à finalidade normativa.
> Quarto, há argumentos que *participam* da justificação, da interpretação, como é o caso dos argumentos linguísticos, sistemáticos, finalísticos, genéticos, históricos e consequencialistas. A justificação da interpretação com base em argumentos também *pressupõe* teorias e *demanda* escolhas: para justificar a escolha de um argumento em detrimento de outro, por exemplo, é preciso dispor de uma *teoria da argumentação*, e, com base nos seus pressupostos, classificar e valorar os argumentos utilizados na interpretação.[335]

Concordamos também com Marco Aurélio GRECO, quando ele sublinha o papel criativo do intérprete:

> A ideia da "neutralidade" do intérprete como se estivesse numa posição olímpica e distanciada do mundo concreto, limitando-se a repetir o que "já está" na lei, é muito própria do séc. XIX, mas não resistiu ao Século XX. O intérprete tem papel

---

[334] ÁVILA, Humberto Bergmann. Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n.º 29, p. 181-204, 2013. p. 191-192.

[335] Ibid. p. 197-198.

> relevante na construção do sentido e do alcance da norma jurídica. Para alguns, o conjunto de palavras compõe apenas a disposição normativa, pois a norma seria o significado que o intérprete dá ao texto quando o aplica ao caso concreto.
> (...)
> Os valores sociais e culturais são outro elemento fundamental no processo de interpretação, não propriamente no sentido de algo que se opõe ao próprio trabalho do intérprete, nem exatamente como "limites" à sua atuação, mas como elemento integrantes da essência da interpretação. Neste sentido, é fundamental a lição de PAUL RICOUER de que "o sentido de um texto não está por detrás do texto, mas à sua frente". E "à frente" está o próprio intérprete; ou seja, ao se referir ao texto, o intérprete está se referindo a si mesmo, ao seu mundo; "o texto proporciona ao sujeito uma nova capacidade de a si mesmo se conhecer"; "é o texto, com seu poder universal de desvelamento de um mundo que fornece um Si mesmo ao ego".
> Ou seja, os valores sociais e culturais do ambiente não são algo externo ao intérprete e dos quais ele se utiliza em oposição ao seu próprio objeto de interpretação. Há uma simbiose entre valores e interpretação. Mais uma vez, o que seria uma "dualidade" de opostos e uma bivalência, transmuda-se numa unidade complexa e numa plurivalência. O texto como a incorporação de valores sociais e culturais, tal como interpretado pelo intérprete, compõe o "Si mesmo" do intérprete.
> Isto é particularmente sensível no campo do Direito Tributário. LUPI procura neutralizar esta abertura para os valores, dizendo que a função criativa do intérprete só pode se dar dentro de certos limites (que menciona em seu texto) e sem que as escolhas políticas do legislador sejam substituídas por escolhas políticas do intérprete.
> Esta separação, porém, é tênue sendo muito difícil detectar quando se está perante uma ou perante outra, pois a realidade dos fatos é sempre complexa, multifacetada, apresentando uma pluralidade de características que comportam tonalidades valorativas distintas; além disso, nem sempre o intérprete explicita a ponderação (valoração) que atribui aos valores sociais e culturais do ambiente em que convive. Ou seja, nem sempre deixa clara a ideologia que professa (ainda que não se trate de ideologia política, mas ideologia no sentido singelo de valoração de valores). Vale dizer, a interpretação sempre envolve um elemento subjetivo, mas o desafio é não permitir que se transforme em arbítrio.
> O caminho muitas vezes buscado para essa harmonia com o sistema encontra-se na identificação dos valores que encontram consagração no ordenamento positivo, em especial em disposições constitucionais, seja como limitações ao poder de tributar; ou mesmo princípios informadores do Estado Democrático de Direito ou da Ordem Econômica, conforme dispuser o Texto Fundamental de cada país. Apesar de todas as disposições que existirem, sempre haverá certa margem de indefinição, pois mesmo estes comportarão interpretação. E a norma será fruto da eliminação de indefinição mediante o trabalho "construtivo" do intérprete.
> Ou seja, a interpretação é um processo dinâmico e, ao mesmo tempo, em certa medida, aberto no seu alcance. Em outras palavras, a interpretação é, verdadeiramente, um processo cultural de construção da própria identidade.[336]

E, finalmente, concordamos com Sérgio André ROCHA, que aduz que, "dentro dos lindes linguísticos do texto normativo, exerce o intérprete uma *função criativa*, consistente em determinar qual dos sentidos possíveis do texto comporá a norma individual e concreta".[337]

Pois bem. Parece estreme de dúvidas que o intérprete desempenha, pelo menos em um determinado grau e dentro de certos limites, um papel criativo na construção das normas.

---

[336] GRECO,Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. Op. cit. p. 502-504.

[337] ROCHA, Sérgio André. **Interpretação dos Tratados Contra a Bitributação da Renda**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2008. p. 86-87.

Voltemos ao problema inicial. Como todo conceito jurídico, a expressão *prestação de serviços de comunicação* possui um *núcleo conceitual*, ou seja, uma região de certeza, na qual não há duvidas de que a expressão se aplica, bem como um *halo conceitual*, no interior do qual existe uma região de dúvidas, uma região de incertezas, uma região cinzenta. Nessa região de incertezas situam-se prestações de serviços como a de provedor de acesso à Internet e a de teledespertador, bem como as prestações nas quais não há bidirecionalidade da comunicação.Então, coloca-se a questão: o ICMS incidirá, ou não, sobre tais prestações de serviços situadas no *halo* do conceito constitucional de prestação de serviços?

Para responder a tais questionamentos, é imprescindível que o intérprete *crie*, dentro dos limites semânticos da expressão *prestação de serviços de comunicação*,uma série de requisitos para construir um conceito jurídico que servirá de referência para se analisar a incidência, ou não, do ICMS sobre determinada espécie de prestação de serviços.

Então, colocam-se mais questões. No que concerne aos impostos, quem é o primeiro intérprete das norma constitucionais atributivas de competência tributária? No processo de concretização da norma constitucional atributiva de competência, quem vai realizar a primeira interpretação do texto constitucional? Em outras palavras, quem vai exercer, pela primeira vez, a *função criativa* de determinar qual, dentre os diversos sentidos possíveis do texto constitucional, a norma impositiva de impostos assumirá?

A resposta a tais questões encontra-se no artigo 146, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal - o primeiro intérprete da norma constitucional atributiva de competência para a instituição de impostos é o legislador complementar, a quem a Constituição atribui a importante tarefa de definir os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes dos impostos nela discriminados.

Como a Constituição não traça detalhes do que seria uma *prestação de serviços de comunicação*, não há razão para substituir, pelo menos no início do processo hermenêutico, os requisitos construídos pelo primeiro intérprete dessa norma - o legislador complementar - pelos construídos por um outro intérprete. Ou seja, esse outro intérprete, quer seja o aplicador, quer seja o doutrinador, *deve* levar em conta a primeira interpretação da norma atributiva de competência tributária, qual seja, a feita pelo legislador complementar, ao definir o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes do imposto.

No que concerne aos impostos, não deve o intérprete final - o aplicador ou o doutrinador - *criar* um conceito referente a uma expressão constitucional atributiva de competência tributária sem contemplar a criação realizada pelo primeiro intérprete, qual seja, o legislador complementar. O intérprete final pode criticar a lei complementar - a criação do

legislador complementar -, censurá-la caso ela transborde os limites semânticos do texto constitucional ou se mostre irrazoável à luz de uma análise sistêmica da Constituição, em outras palavras, caso a lei complementar seja *inconstitucional*. Porém, se a lei complementar não padecer de nenhum dos vícios apontados, ou seja, se a lei complementar não for *inconstitucional*, o intérprete final não pode ignorá-la, deixá-la de lado, criar seu próprio conceito a partir do plano constitucional e depois, comparando sua criação com a criação do legislador complementar, afastar esta última - a lei complementar -, ao argumento de que ela não se adequaria à sua própria criação, ao seu próprio conceito do que seria a expressão constitucional atributiva de competência tributária.

E, no que toca ao ICMS-Comunicação, não parece que o artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96 padeça dos vícios de transbordar os limites semânticos do texto constitucional ou se mostrar irrazoável à luz de uma análise sistêmica da Constituição.[338] Isso porque - é preciso que se esclareça -, passados dezoito anos da promulgação da Lei Complementar n.º 87/96,o referido dispositivo *nunca*, repita-se *nunca*, foi declarado inconstitucional. Ora, não sendo o dispositivo em tela inconstitucional, o intérprete *não pode* simplesmente ignorá-lo, torná-lo írrito; pelo contrário, ele deve levarem conta o teor de tal dispositivo legal quando da investigação do significado da expressão constitucional *prestação de serviços de comunicação*.

Sobre o tema, merece registro a lição de Luís Eduardo SCHOUERI que, ressaltando o importante papel exercido pelo legislador complementar, assevera que o constituinte contemplou a realidade econômica do ponto de vista dos tipos e impôs ao legislador complementar a tarefa de expressar a mesma realidade através de conceitos. Confira-se:

> Tendo em vista as lições que se extraem da doutrina dos tipos, viu-se como pedra de toque destes sua fluidez e unidade de pensamento. Conceitos, por sua vez, implicam limites expressos. Resta indagar, destarte, se o constituinte ao contemplar o seu objeto, teve presente um tipo ou um conceito.
> O constituinte de 1988 não tinha a ilusão de que aquele elenco apresentasse limites rígidos. Ao contrário, sabia ele que se tratava de expressões fluidas, que por vezes implicariam uma interpenetração, possibilitando até mesmo, o nascimento de conflitos de competência.
> Tal conclusão se demonstra quando se lê, no inciso I do artigo 146 do texto constitucional, ser papel da lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

[338] Excetuando, talvez, a específica situação discutida da Seção 4.15, de prestações de serviços que envolvam processo comunicacional de *curta distância* e que não tenham por *finalidade última* implementar uma das etapas de tal processo, situação na qual defendemos que o alcance do artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96 deve ser limitado para que não se sufoque a competência tributária dos demais entes federativos. Porém, veja-se, nesse caso estamos trabalhando a partir da criação do legislador complementar, analisando essa criação à luz do conjunto de normas da Constituição, limitando-a em um caso específico, porém não estamos criando um conceito próprio de *prestação de serviços de comunicação* e, depois, subordinando a criação do legislador complementar à nossa própria criação.

> Fossem os elencos dos artigos 153, 155 e 156 conceitos, então se extrairiam dali seus limites, dispensando-se o emprego da lei complementar.
> É neste sentido que se compreende a decisão do constituinte de não deixar que a fluidez natural aos tipos implicasse conflitos entre as três esferas políticas. O constituinte quis que o legislador ordinário tivesse limites rígidos para sua atuação. Fazia-se necessário, assim, que aquela realidade que fora expressa no texto constitucional por meio de tipos, passasse a ter uma expressão conceitual.Encontra-se, aqui, o papel da lei complementar: a solução dos conflitos de competência e a definição das hipóteses tributárias e bases de cálculo implicam a criação, pelo legislador complementar, de definições das realidades contempladas pelo constituinte.
> Noutras palavras, enquanto o constituinte contemplou a realidade econômica do ponto de vista tipológico, com a fluidez a ele inerente, impôs ao legislador complementar a tarefa de expressar a mesma realidade através de conceitos, seja por meio de definições de hipóteses tributárias, bases de cálculo e contribuintes, seja através da imposição de limites em casos de conflitos (...)
> Eis a confirmação do papel da lei complementar na *definição* dos 'fatos geradores', bases de cálculo e contribuintes: o constituinte tinha consciência que ele próprio não definira (não conceituara) tais elementos essenciais dos impostos que ele previra. À lei complementar caberá tal tarefa.[339]

Merece registro, ainda, a lição de José Joaquim Gomes CANOTILHO, que aponta a existência do método de interpretação da Constituição conforme as leis ("*gesetzekonform Verfassungsinterpretation*"), método pelo qual se buscariam, em normas infraconstitucionais, *sugestões* para a interpretação do texto constitucional:

> Conforme a própria expressão indica, estamos a encarar a hipótese da interpretação da constituição em conformidade com as leis e não das leis em conformidade com a constituição. A expressão deve-se a Leisner e com ela insinua-se que o *problema da concretização* da constituição poderia ser auxiliado pelo recurso a leis ordinárias. Nestas leis encontraríamos, algumas vezes, sugestões para a interpretação das fórmulas condensadas e indeterminadas utilizadas nos textos constitucionais.[340]

Não fosse isso o bastante, é de ressaltar que o modelo proposto neste estudo para explicar o conteúdo e o alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação não foi construído sem que se fosse dada a devida atenção ao plano constitucional. Com efeito, durante o processo de construção do modelo, em que pese descer-se ao plano da lei complementar na Seção 3.10, concentrando-se as atenções ao teor do artigo 2º, inciso III da Lei Complementar n.º 87/96, na ão 3.15 retorna-se ao plano constitucional para se restringir o sentido *prima facie* daquele artigo da lei complementar, a fim de não se sufocar a competência tributária dos demais entes federativos.

Como se vê de tudo o que foi exposto, não tem fundamento a crítica de que seria imprescindível construir-se um *conceito constitucional* de comunicação, para, só então, somente a partir de tal *conceito constitucional*, passar-se a analisar a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação à luz da lei complementar.

---

[339] SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. p. 262-264.

[340] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Op. cit. p. 1231-1232. Cumpre ressaltar que CANOTILHO aponta que existem reticências doutrinárias ao *gesetzekonform Verfassungsinterpretation*.

4.5 **A questão da indivisibilidade da comunicação**

Pelo modelo proposto no presente estudo para a compreensão da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, tal imposto irá incidir quando houver *oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio, que não esteja previsto na Lista de Serviços do ISS e cuja atividade-fim seja implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional, com exceção das prestações que envolvam processo comunicacional de curta distância e que, adicionalmente, não tenham por finalidade última implementar uma etapa de tal processo*. Ou seja, o ICMS vai incidir sobre prestações onerosas dos serviços não somente referentes ao processo comunicacional *completo*, mas também sobre prestações onerosa de serviços referentes a *etapas*, a *fases* do processo comunicacional, serviços nos quais possam estar ausentes alguns dos elementos do processo de comunicação. Não se faz necessário, assim, o exaurimento do processo comunicacional para que haja a incidência do ICMS-Comunicação.

Aprofundaremos, aqui, questão já abordada na Seção 3.10. O artigo 155, inciso II, da Constituição Federal atribui aos Estados a competência para instituir impostos sobre a prestação de serviços de *comunicação*, não trazendo, entretanto, maiores detalhes do que seria *comunicação*, não especificando no que ela consistiria, não definindo o seu alcance e a sua abrangência.Poderia então a lei complementar, à luz do que dispõe a Constituição Federal, eleger como hipótese de incidência do ICMS prestações onerosas de serviços correspondentes a meras etapas do processo comunicacional, etapas essas que não envolvessem todos os elementos do referido processo? Ou somente poderiam ser englobadas pela hipótese de incidência em tela as prestações de serviços que envolvessem o processo completo de comunicação, ou seja, serviços nos quais estivessem presentes, simultaneamente, todos os cinco elementos do processo comunicacional – o emissor, o canal, a mensagem, o código e o receptor?

Numa linha mais restritiva, poder-se-ia argumentar que somente deveriam ser abrangidos pela hipótese de incidência do imposto em análise prestações nas quais estivessem presentes todos os cinco elementos do processo comunicacional - emissor, canal, código, mensagem e receptor. Isso porque o desvirtuamento da palavra *comunicação* iria violar a segurança jurídica do contribuinte - a Constituição Federal somente autorizaria a instituição

do ICMS sobre prestações de serviços de comunicação nas quais o processo comunicacional estivesse pleno, completo, com todos os seus cinco elementos.

Tal argumento, entretanto, não prospera. Pode haver, sim, a incidência de ICMS sobre prestações onerosas de serviços nas quais faltem um ou algum dos elementos do processo comunicacional (emissor, canal, mensagem, código ou receptor), como, de fato, prevê o artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87.

A asserção de que o ICMS pode incidir sobre prestações onerosas de serviços nas quais faltem um ou algum dos elementos do processo comunicacional fulcra-se nos seguintes argumentos, já exaustivamente esmiuçados ao longo deste estudo:

1 - As competências tributárias não estão plena e rigidamente delimitadas no plano constitucional. Isso porque a Constituição corresponde a um sistema não hermeticamente fechado. A natureza da linguagem constitucional faz com que as normas constitucionais, mesmo aquelas atributivas de competência tributária para os entes federativos, não detenham um fechamento semântico absoluto mas que, pelo contrário, apresentem certo grau de abertura, certo grau de abstração e, consequentemente, menor densidade jurídica do que as normas infraconstitucionais.

2 - O princípio da segurança jurídica não é um princípio absoluto, devendo ser compatibilizado com o princípio da solidariedade. A exegese das normas relativas a impostos deve se dar também à luz do princípio da capacidade contributiva, princípio que é reflexo da justiça - o valor resultante da composição entre a liberdade e a solidariedade. Havendo no fato,ato ou negócio jurídico analisado pelo intérprete onerosidade, existindo em tal ato, fato ou negócio indícios de riqueza, surgem elementos bastantes favoráveis à conclusão de que deve ocorrer a incidência tributária, sendo o ônus argumentativo para afastar tal conclusão elevado, demandando razões substanciais, baseadas em outros elementos interpretativos, como o sistemático e o histórico.

3 - A função da Constituição Federal não é a de instituir tributos, mas a de discriminar competências tributárias para o custeio das atividades estatais; mais especificamente, no que toca aos impostos, a Constituição Federal tem o papel de separar *materialidades econômicas* que contêm fatos signos de riquezas e distribuí-las entre os diversos entes federativos.

4 - As expressões empregadas pela Constituição para atribuir competência para a instituição de impostos devem ser entendidas em uma acepção não hermética e interpretadas não somente à luz da segurança jurídica, mas também à luz do princípio da capacidade contributiva, sob pena de violação da isonomia e da solidariedade, ao se permitir que determinadas atividades econômicas sejam excluídas da incidência de tributação. Tais

expressões devem ser encaradas como *materialidades econômicas*, que englobam atos, fatos e negócios jurídicos a elas relacionados, sem a necessidade de que estes atos, fatos e negócios subsumam-se àquelas expressões por meio de uma lógica formal restritiva.

5 - A lei complementar possui um papel importante no desenho das hipóteses de incidência dos impostos. Com efeito, como as expressões utilizadas pela Constituição para atribuir competências tributárias devem ser encaradas como *materialidades econômicas* e, portanto, como passíveis de densificação por normas infraconstitucionais a partir de um critério de razoabilidade, a exegese do conteúdo e do alcance das expressões em tela pode se valer da lei complementar, à qual a própria Constituição atribui, em seu artigo 146, inciso III, "a", a função de definir a hipótese de incidência dos impostos.

6 - A Constituição Federal não impõe à lei complementar uma observância às expressões que ela utiliza para repartir competências tributárias segundo um fechamento semântico absoluto. Em homenagem ao princípio da capacidade contributiva, a lei complementar deve definir as hipóteses de incidência dos impostos a partir de um critério de *razoabilidade*, e não a partir de uma vinculação linguística, fechada e inflexível, em relação à expressão empregada pela Constituição Federal para designar a materialidade econômica. Por consequência, a interpretação das normas relativas à atribuição de competência não deve se dar a partir de uma interpretação restritiva das expressões utilizadas pela Constituição, que parta de uma análise semântica das palavras utilizadas no texto normativo, tomando por base institutos de Direito Privado, e, a partir daí, passe a trabalhar unicamente com uma lógica formal e restritiva de subsunção.

7 - A partir da definição de hipótese de incidência pela lei complementar (no caso específico do ICMS, pela Lei Complementar n.º 87/96) e, posteriormente, na instituição do imposto pela lei ordinária (no caso do ICMS, pela lei ordinária de cada um dos Estados-Membros), a norma referente a impostos vai se densificando, ganhando fechamento semântico, mas não um fechamento absoluto e inflexível, pois tal norma sempre sofrerá os influxos do princípio da capacidade contributiva.

8 - Por consequência, a lei complementar pode definir a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação elegendo, como fato gerador,*qualquer* prestação *onerosa* (ressaltando-se que a onerosidade expressará o fato signo de riqueza exigido pelo princípio da capacidade contributiva em seu sentido objetivo) de serviços relacionados, segundo um critério de *razoabilidade*, à materialidade econômica *comunicação*.

9 - A Lei Complementar n.º 87/96, em seu artigo 2º, inciso III, ao estabelecer 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", traz, por força da palavra *inclusive*, uma enumeração *exemplificativa* de prestações de serviços *relacionadas* à materialidade econômica *comunicação*, prestações essas que não reúnem os cinco elementos do processo comunicacional, não envolvem o exaurimento do processo comunicacional.

10 - Porém, é razoável que a expressão *prestação de serviços* de *comunicação* abranja prestações *onerosas* de serviços tendentes a implementar *fases* isoladas do processo comunicacional, uma vez que, mesmo que uma atividade tendente a implementar uma fase do processo comunicacional não se situe dentro do núcleo conceitual da expressão *comunicação*, ela se situa, sim, dentro do *halo conceitual* da referida expressão. Um dos sentidos possíveis da expressão *comunicação*, quando encarada como materialidade econômica, é a de que ela pode significar, isoladamente, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição ou ampliação de mensagem, em outras palavras, *comunicação* pode significar *etapa do processo comunicacional*. Diante da premissa de que o princípio da capacidade contributiva é um importante elemento para a exegese de normas de incidência tributária, conclui-se que a expressão *comunicação*, utilizada no texto constitucional para a atribuição de competência tributária, pode abarcar *etapas isoladas do processo comunicacional*, uma vez que inexistem razões sistemáticas ou históricas suficientemente fortes para sustentar que prestações onerosas de serviços que visem implementar fases do processo comunicacional, mas que não envolvam o processo comunicacional completo, fiquem de fora da área de incidência de qualquer imposto sobre a circulação.

11 - Sob outra perspectiva, observa-se que o constituinte contemplou a realidade econômica do ponto de vista tipológico, com a fluidez a ele inerente, de modo que se pode considerar que a palavra *comunicação* empregada pelo artigo 155, inciso II, da Constituição Federal e pelo artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87 possui traços de um tipo - forma de estruturar o pensamento jurídico caracterizada pela preponderância do caráter descritivo, pelo pensamento indutivo, pela referência a notas indicativas, pelo processo de enquadramento não por subsunção, mas por coordenação, na qual um fato pode ser considerado abarcado pelo tipo, mesmo que falte àquele algumas das notas indicativas deste.

12 - As atividades de comunicação envolvem, em geral, empresas de grande porte e com elevado faturamento. A tese de que a prestação de serviços de comunicação a que se refere o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal teria uma abrangência restrita somente àquelas prestações nas quais o processo comunicacional fosse exaurido implica deixar de fora da tributação uma ampla gama de serviços prestados pelas referidas empresas e remunerados

pelo consumidor, em afronta a valores muito caros à Constituição Federal, como a isonomia e a solidariedade. E não se diga que o ICMS seria um "tributo indireto" e que, assim, captaria, tão somente, a capacidade contributiva do tomador do serviço. Isso porque, como afirma Luís Eduardo SCHOUERI, "apenas num modelo de total elasticidade da oferta ou inelasticidade da demanda é que o vendedor conseguiria repassar integralmente o tributo para o comprador."[341] Além disso, ainda que o ônus do imposto fosse totalmente repassado ao consumidor, a capacidade contributiva não deve ser vista com o foco apenas no prestador de serviço - a capacidade contributiva deve ser vista também tendo sob enfoque o tomador do serviço, aquele que adquire o serviço. A pessoa que paga para usufruir uma prestação de serviço demonstra capacidade contributiva, e tal demonstração de capacidade contributiva constitui um vetor exegético que aponta para o sentido de que deve haver tributação sobre a referida prestação.

É importante assinalar que o fenômeno de a lei complementar, ao definir a hipótese de incidência dos impostos, eleger a incidência sobre partes, fases ou etapas relacionadas à expressão utilizada pela Constituição para designar a materialidade econômica *não* é exclusivo do ICMS-Comunicação. Isso também ocorre, por exemplo, para o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

Com efeito, o artigo 156, inciso I, da Constituição Federal atribui aos Municípios a competência para instituir impostos sobre a "propriedade predial e territorial urbana". Por sua vez, o Código Civil (Lei n.º 10.406/02), em seu artigo 1.228, dispõe que o proprietário detém "a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha". Depreende-se do artigo 1.288 do Código Civil que a propriedade pressupõe um feixe de quatro direitos - o direito de uso, o direito de gozo, o direito de disposição, bem como o direito de sequela (direito de reaver a coisa do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha). Por outro lado, em seu artigo 1.196, o Código Civil define possuidor como "todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade". Vê-se, portanto, que para se configurar a posse basta o exercício, ainda que não pleno, de apenas um dos quatro direitos ínsitos à propriedade. Em outras palavras, para que uma pessoa seja considerada possuidora, ela não necessita reunir todos os quatro poderes inerentes à propriedade (uso, gozo, disposição e fruição) - basta que ela detenha o exercício de algum desses poderes, *ainda que não pleno.*

[341] SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. p. 58.

A Constituição atribui aos Municípios competência para instituir impostos sobre a "propriedade predial e territorial urbana". Contudo, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 32, *caput*, define como fato gerador do IPTU "a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município".Como se vê, o Código Tributário Nacional toma a palavra *propriedade* utilizada pela Constituição para atribuir competência tributária aos Municípios em um sentido não fechado, incluindo na definição do fato gerador do IPTU também o domínio útil e a posse.

É de ressaltar que é majoritária na doutrina a posição de que a mera posse de um imóvel pode ser considerada como fato gerador do IPTU. Nesse sentido, Hugo de Brito MACHADO, em contraste com sua posição restritiva no que toca ao ICMS-Comunicação, defende que a Constituição, ao falar em *propriedade*, abrangeu o conceito de posse:

> Falando a Constituição em "propriedade", naturalmente abrangeu a posse, que nada mais é que um direito inerente à propriedade. A autorização constitucional é para tributar a propriedade, e o CTN faculta a lei ordinária tomar para o fato gerador do tributo a propriedade, o domínio útil ou a posse, vale dizer, o direito pleno, total, que a propriedade, ou um de seus elementos, o domínio útil, ou ainda a posse. Se a propriedade, com todos os seus elementos, está reunida em poder de uma pessoa, o tributo recai sobre ela. Se a propriedade está fracionada, e em razão disto ninguém é titular da propriedade plena, porque há enfiteuse, pode a lei definir como fato gerador do tributo o domínio útil. E se o imóvel não consta do registro no cartório competente, não se podendo, portanto, cogitar de proprietário, pode a lei definir como fato gerador do imposto a posse. [342]

Essa também é a linha de entendimento de João Damasceno Borges de MIRANDA:

> A terminologia 'propriedade' utilizada na Constituição Federal é sob a forma vulgar, caricata, correntia, comum; de maneira que a regra-matriz de incidência sujeita passivamente ao seu alcance todo aquele que detém qualquer direito de uso, gozo, fruição e de disposição relativamente ao imóvel, seja pleno ou limitado. É nessa relação patrimonial que encontramos o substrato econômico tributável.[343]

Igualmente, Ricardo Lobo TORRES admite a incidência do IPTU sobre a mera posse:

> O IPTU, tributo de vocação municipal, é objeto de sucinta referência constitucional. De sua própria expressão nominal podem se extrair algumas diretivas para a ulterior concretização: incide sobre a propriedade nos termos da lei civil, estendendo-se também sobre o domínio útil e a posse, recai sobre a propriedade por acessão física (prédio) ou sobre a propriedade por natureza (terra, sem edificação, inclusive a fração ideal do terreno para futura construção); a propriedade deve se situar na zona urbana, definida pela lei complementar.[344]

Do exposto, podemos sintetizar que:

---

[342] MACHADO, Hugo de Brito.**Curso de direito tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 349-350.

[343] MIRANDA, João Damasceno Borges de. A Constitucionalidade da Nova Regra Matriz do IPTU. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **IPTU - Aspectos jurídicos relevantes**. Obra coletiva. São Paulo: Quartier Latin, 2002. p. 317.

[344] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 400-401.

1- a Constituição atribui aos Municípios a competência para instituir imposto sobre a *propriedade* predial e territorial urbana;

2 - a *propriedade* envolve um feixe de quatro direitos (direitos de uso, gozo, fruição e sequela);

3 - entretanto, o Código Tributário Nacional dispõe que a mera posse de bens imóveis, ou seja, o exercício ainda que não pleno de apenas algum dos direitos inerentes à propriedade de bens imóveis, é sujeita à incidência do IPTU;

4 - a doutrina majoritária considera válida a acepção não semanticamente fechada que a lei complementar dá à expressão constitucional *propriedade* para fins de incidência do IPTU.

5 - logo, para que se configure o fato gerador do IPTU, não precisam estar reunidos todos os elementos da definição que o Código Civil dá a *propriedade*.

Simetricamente, podemos elaborar o seguinte raciocínio:

1- a Constituição atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir imposto sobre a prestação de serviços de *comunicação*;

2 - *comunicação* envolve cinco elementos (emissor, canal, código, mensagem e receptor);

3 - entretanto, a lei complementar (artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87), fazendo referência, em uma enumeração exemplificativa, à geração, à emissão, à recepção, à transmissão, à retransmissão, à repetição e à ampliação de comunicação, autoriza que prestações onerosas de serviços referente a meras *etapas* do processo comunicacional, ou seja, a prestações nas quais não constem simultaneamente os cinco elementos do processo comunicacional, possam ser sujeitas à incidência do ICMS;

4 - à semelhança do que ocorre para o IPTU, no que concerne ao ICMS deve ser considerada válida a acepção não semanticamente fechada que a lei complementar dá à expressão constitucional *comunicação*.

5 - logo, para que se configure o fato gerador do ICMS sobre comunicações, não precisam estar reunidos todos os elementos envolvidos no processo comunicacional.

Outro exemplo no qual a expressão empregada pela Constituição Federal para atribuir competência tributária é "desmembrada", é "dividida" pela legislação infraconstitucional é o do IPI. O artigo 153, inciso IV, atribui à União a competência para instituir imposto sobre produtos industrializados. Por sua vez, o Código Tributário Nacional define a hipótese de incidência do imposto em tela da seguinte forma:

> Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:
> I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
> II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;
> III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.
> Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

Já o parágrafo único do artigo 3º da Lei 4.502/64 define como industrialização "qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto".[345]

Como se vê, a legislação infraconstitucional não exige, para a incidência do IPI, a saída do estabelecimento de um produto que tenha sido submetido a uma industrialização "completa", ou, em outras palavras, que tenha passado por *todo* o processo de industrialização, de modo que esteja finalizado, pronto para o consumo final. Pelo contrário, a saída de estabelecimento de um produto que tenha sido submetido, naquele estabelecimento, a uma mera etapa, a uma mera fase do processo de industrialização, não estando ainda completo, finalizado para o consumo final, basta para dar azo à concretização da hipótese de incidência do IPI.

De todo o exposto, conclui-se que não é incompatível com a Constituição Federal o fato de a Lei Complementar n.º 87/96 fazer o ICMS incidir sobre prestações onerosas de serviços referentes a *etapas*, a *fases* do processo comunicacional, serviços nos quais estejam ausentes alguns dos elementos do processo comunicacional.

4.6 **A questão da comunicação entre seres humanos e máquinas**

Edison Aurélio CORAZZA defende que a prestação de serviços de comunicação exige, necessariamente, a interação entre seres humanos.Para o referido autor, *comunicação* é objeto da relação humana, pressupondo um ato de vontade, uma intenção e capacidade de

---

[345] Art . 3º da Lei n.º 4.502/64: "Considera-se estabelecimento produtor todo aquêle que industrializar produtos sujeitos ao impôsto. Parágrafo único. Para os efeitos dêste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo: I - o consêrto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros; Il - o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto; III - O preparo de medicamentos oficinais ou magistrais, manipulados em farmácias, para venda no varejo, diretamente e consumidor, assim como a montagem de óculos, mediante receita médica. (Incluído pelo Decreto-Lei n.º 1.199, de 1971)IV - a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas. (Incluído pela Lei n.º 9.493, de 1997).

compreensão.[346] O ato de comunicação envolveria ato de conhecimento e ato de consciência. Não existiria, assim, comunicação, no sentido utilizado pela Constituição para fins de tributação pelo ICMS, entre homem e máquina, entre máquina e máquina[347] ou entre homem e animal irracional.[348]

Dessa forma, a tese de CORAZZA contrapõe-se ao modelo proposto no presente estudo para dilucidar o conteúdo e o alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, uma vez que tal modelo abarca situações nas quais há comunicação entre homens e máquinas.

A tese de CORAZZA, bastante consistente à primeira vista, não se sustenta diante de uma análise mais aprofundada.

Vamos supor que determinada pessoa "A" realize uma ligação telefônica para outra pessoa "B". Não estando a pessoa "B" em sua residência, a pessoa "A", que efetua a ligação telefônica, grava uma mensagem na secretária eletrônica da pessoa "B". Vamos supor, ainda, que, por uma queda de energia na residência de "B", haja uma perda da mensagem que "A" gravou na secretária eletrônica de "B". Nessa hipótese, pela tese de CORAZZA, não se configuraria uma prestação de serviços de comunicação, uma vez que "A" comunicou-se, tão somente com uma máquina – com a secretária eletrônica de "B". Entretanto, não parece ser razoável defender-se que não incida ICMS sobre a prestação de serviços que envolva a ligação telefônica em análise.

Vamos analisar, também, uma prestação de serviços que está se tornando cada vez mais comum - a prestação de serviços de teleatendimento na qual a pessoa que efetua a ligação interage com um computador que emite sinais sonoros por meio de um sintetizador de voz. Pela tese de CORAZZA, a prestação de serviços telefônico que dá suporte ao serviço de teleatendimento não configuraria uma prestação de serviços de comunicação, uma vez que haveria, tão somente, uma interação entre homem e máquina. Não parece razoável, entretanto, defender-se que não ocorre a incidência de ICMS sobre prestações de serviços telefônicos referentes a tais espécies de ligações.

O artigo 155, inciso II, da Constituição Federal atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir impostos sobre *prestação de serviços de comunicação*, e, como exposto na Seção 3.7, tal norma refere-se a uma *materialidade econômica*, não apresentando, por conseguinte, um fechamento semântico absoluto. E, ainda que a prestação

---

[346] CORAZZA, Edson Aurélio. **ICMS sobre Prestações de Serviços de Comunicação**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 72.
[347] Idem.
[348] Ibid. p.75.

de serviços que envolva a comunicação entre homem e máquina não se localize no interior do núcleo conceitual da expressão constitucional *prestação de serviços de comunicação*, ela se encontra, sim, em seu halo conceitual. Em outras palavras, um dos sentidos possíveis da expressão constitucional *prestação de serviços de comunicação*, ainda que não o mais óbvio, abrange prestações de serviços nas quais a comunicação se dá entre homem e máquina. Se em tais prestações de serviços houver demonstração de capacidade contributiva, se em tais prestações houver onerosidade, a incidência tributária somente poderá ser afastada por razões substanciais, com base em elementos hermenêuticos sistemáticos ou históricos, razões essas que *não* se fazem presentes na situação em análise.

Ademais, o artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96 densifica a expressão constitucional *prestação de serviços de comunicação* dispondo que o ICMS incidirá 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"[349]. Se o ICMS incide sobre prestações de serviços de comunicação de *qualquer* natureza, ele vai incidir, sim, sobre prestações de serviços que envolvam a comunicação entre homem e máquina.

A tese de Edison Aurélio CORAZZA restringe, por demais, o conceito de *prestação de serviços de comunicação*, deixando de fora da incidência de impostos sobre a circulação inúmeras espécies de prestações onerosas de serviços, nas quais há manifestação de riqueza, o que não se coaduna com os princípios constitucionais da solidariedade, da isonomia e da capacidade contributiva, não merecendo tal tese, portanto, prevalecer.

4.7 **A questão da incidência do ICMS sobre prestações de serviços que não envolvam processos eletromagnéticos**

Não há como se negar que parte bastante significativa das prestações de serviços de comunicação sujeitas ao ICMS envolve processos eletromagnéticos. Entretanto, tal constatação não é suficiente para afastar as prestações de serviços de comunicação que *não* envolvem processos eletromagnéticos da incidência do citado imposto. Com efeito, o fato de determinado elemento não possuir uma característica que a maioria dos outros elementos de um conjunto possui, não é uma razão suficiente para excluí-lo do conjunto, se a referida característica não constituir uma característica *essencial* aos elementos daquele conjunto.

[349] Grifo nosso.

Façamos uma analogia. A maioria dos tigres possui pelos alaranjados. Porém, o fato de um determinado tigre não ter pelos daquela tonalidade, ter, por exemplo, pelos brancos, não é uma razão suficiente para excluí-lo da espécie. E, como veremos mais à frente, na Seção 6.7.7, existem prestações de serviços de comunicação que *não* envolvem processos eletromagnéticos, como, por exemplo, a prestação de serviços de veiculação de publicidade por meio de entrega de panfletos.

O ICMS-Comunicação é o sucessor na, atual Constitucional, dos impostos municipal e federal sobre comunicações, vigentes sob a égide da Constituição anterior. E, conforme Bernardo Ribeiro de MORAES, tais impostos abarcavam prestações que não evolviam processos eletromagnéticos:

> Os serviços alcançados pelo ISS abrangem, nas comunicações, dois grandes grupos:
> I – Serviços de telecomunicação, que vem a ser a transmissão ou recepção de símbolos, sinais escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza por fio, radioeletricidade, meios óticos ou qualquer outro processo eletromagnético. Alcança a telegrafia, que permite a obtenção e transmissão à distância de qualquer tipo de informação, mediante o uso de um código de sinais, *v.g.* os serviços telegráficos, os serviços de telex, etc, a telefonia que permite a transmissão de palavras ou outros sons como o serviço telefônico, com utilização inclusive de PBX; a radiodifusão, que permite a transmissão por intermédio de ondas radioelétricas, ondas médias, ondas tropicais, em frequência modulada, destinadas a serem livre e diretamente recebidas pelo público, *v.g.*, o serviço de rádio e o serviço de televisão (radiodifusão de som e imagem), etc., com transmissão de publicidade, músicas, notícias, telenovelas, artes e comentários, por meio de rádio, *v.g.*, os serviços de radiotelefonia.
> II – Serviços diferentes de telecomunicações, que abrangem casos de emissão, transmissão e recepção de palavras escritas por outros processos diferentes de telecomunicações. Neste grupo colocam-se: os serviços de mensagem, encarregados da recepção e entrega de mensagem, como a atividade de mensageiro, estafeta, etc., os serviços de correspondência ou de correios, destinados ao transporte de cartas (remessa, condução e recebimento de cartas escritas, de mensagens fechadas), por qualquer processo, inclusive por meio de tubos a vácuo pneumáticos.
> O legislador separou quanto à territoriedade duas áreas de tributação bem distinta: uma de competência da União gravada pelo imposto federal de comunicação (ISS federal), outro de competência dos Municípios.[350]

Também Aliomar BALEEIRO entendia que o antigo imposto federal sobre serviços de comunicação abrangia prestações que não envolviam processos eletromagnéticos:

> Igualmente, não há restrição outra em relação ao imposto sobre comunicações senão as de que estão excluídas as intramunicipais. Quaisquer outras que importem em transmitir ou receber mensagens por qualquer processo técnico de emissão de sons, imagens ou sinais, papéis, etc., estão sob o alcance do imposto federal desde que constituam prestações remuneradas de serviços.[351]

---

[350] MORAES, Bernardo Ribeiro de. Op. cit. p. 281-284.

[351] BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10 ed. revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 283.

Sendo o ICMS-Comunicação o sucessor dos impostos municipal e federal sobre comunicações, ele também deve abarcar prestações de serviços não relacionadas com processos eletromagnéticos.

Não obstante, André Mendes MOREIRA defende que a prestação de serviços de comunicação envolveria, necessariamente, um processo eletromagnético, alicerçando sua assertiva nos seguintes argumentos:[352]

1) como, por força do artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96, todo serviço de *comunicação* deve ser capaz de emitir, receber, transmitir, retransmitir, repetir ou ampliar informação por meio de sinais convencionados (códigos), deduzir-se-ia que a prestação de serviço de comunicação deve se dar por processo eletromagnético, uma vez que todos os termos diriam respeito à ciência eletromagnética;

2) a mensagem transmitida por via impressa ou escrita poderia ser *imediatamente* apreendida pelo receptor, dispensando o serviço de codificação/decodificação que o prestador oferece para transportá-la ao seu destino;

---

[352] "Vimos que Constituição não conceitua o serviço de comunicação, apesar de apresentar balizas (imunidades) que orientam para uma restrição do termo. É na LC n° 87/96 que apreendemos a exata semântica do termo: *"Art. 2° O imposto incide sobre: (...)III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;"* Os termos selecionados pela LC n° 87/96 – e por nós destacados – dizem todos com a ciência da eletromagnética, donde colhemos os conceitos: Geração: produção do sinal pelo qual se transmitirá a mensagem; Emissão: por, através de sinais, a mensagem em potencial de ser transmitida; Recepção: recebimento da mensagem codificada transmitida; Transmissão: fazer chegar de um lugar ao outro a mensagem por meio de sinais codificados; Retransmissão: fazer chegar a outro lugar mensagem codificada transmitida do ponto de origem ao ponto atual; Repetição: transmissão da mensagem codificada oriunda de sua fonte geradora para fontes repetidoras ou retransmissoras ou, ainda, para outra fonte geradora;e Ampliação: o aumento da amplitude do sinal a ser transmitido, para que ele possa se propagar no espaço. Portanto, se todo serviço de *comunicação* deve ser capaz de emitir, receber, transmitir, retransmitir, repetir ou ampliar informação por meio de sinais convencionados (códigos), deduz-se, desde logo, que tudo se dá por processo eletromagnético. A norma complementar não permite inferir de seus termos que o serviço postal ou o serviço de mídia impressa, por exemplo, seriam serviços de comunicação, vez que não estão aptos a emitir, receber, transmitir, retransmitir, repetir ou ampliar informação por meio de sinais convencionados. É que a mensagem transmitida por via impressa ou escrita *está logo ali*, e pode ser *imediatamente* apreendida pelo receptor, dispensando o serviço de codificação/decodificação que o prestador oferece para *tele*transportá-la ao seu destino. Com efeito, a legislação federal regulatória das telecomunicações (Lei nº 9.472/97 – Lei Geral das Telecomunicações) ilumina a interpretação que conferimos à LC n° 87/96, confirmando que os processos comunicativos lá previstos dizem respeito exclusivamente à espécie *tele*comunicação, pois envolvem necessariamente a *codificação/decodificação* da mensagem: *"Art. 60. (...). § 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."* (grifamos) A existência de um "processo eletromagnético", portanto, delimita o âmbito de abrangência do conceito de "comunicação" no Brasil. O código através do qual a mensagem é transmitida é, necessariamente, um processo eletromagnético." (MOREIRA, André Mendes.**A Publicidade e Propaganda e as Fronteiras entre ISSQN e ICMS**. Disponível em < http://s.conjur.com.br/dl/artigo-andre-mendes-moreira-publicidade.pdf>).

3) a legislação federal regulatória das telecomunicações (Lei n.º 9.472/97 – Lei Geral das Telecomunicações) iluminaria a interpretação da Lei Complementar n° 87/96, confirmando que os processos comunicativos lá previstos diriam respeito exclusivamente à espécie telecomunicação, pois envolveriam necessariamente a *codificação/decodificação* da mensagem.

Ousamos discordar dos supracitados argumentos.

Com efeito, no que concerne ao primeiro argumento, quando o artigo 2º da Lei Complementar n° 87/96 dispõe que 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", ele traz em seu bojo uma enumeração *alternativa*, e não *cumulativa*. O citado dispositivo não exige, para que se configure uma prestação de serviços sujeita ao ICMS, que a mensagem transmitida seja passível *cumulativamente*, de geração, de emissão, de recepção, de transmissão, de retransmissão, de repetição e de ampliação de comunicação. Pelo contrário, para a incidência do ICMS, basta que a prestação, além de ser onerosa, tenha por *atividade-fim* a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição ou a ampliação de mensagem de qualquer natureza. Isso é evidenciado pelo emprego do advérbio "inclusive" no texto do *caput* do dispositivo legal em análise. Como é cediço, os advérbios possuem a função de modificar um verbo, um adjetivo, ou outro advérbio. O advérbio "inclusive" está modificando o verbo "incide" do *caput* do artigo em tela. O ICMS "incide sobre prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio". E incide, *inclusive, também*, sobre a *geração* de comunicação de qualquer natureza. E incide, *inclusive*, sobre a *emissão* de comunicação de qualquer natureza. E incide, *inclusive*, sobre a *recepção* de comunicação de qualquer natureza. Como se vê, a função gramatical do vocábulo *inclusive* é de dar à enumeração uma qualidade de *alternatividade*,e não de *cumulatividade*. Assim, não é necessário que a comunicação seja necessariamente passível de *retransmissã*o, de *repetição* e de *ampliação* para que possa haver a incidência de ICMS.

Ademais, os termos *geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição* e *ampliação* não dizem respeito, tão somente, à ciência eletromagnética, mas igualmente ao estudo do processo comunicacional. Uma mensagem escrita é gerada quando alguém a elabora.[353] Pode, também, ser repetida (por exemplo, por meio de uma cópia

[353] A elaboração de um texto escrito ou a elaboração dos desenhos que o ilustra não deixam de constituir *geração* da mensagem escrita. Entretanto, a prestação onerosa de serviços de elaboração de textos e desenhos que se refiram a livros, jornais e periódicos, ainda que seja executada com habitualidade e intuito de lucro,

reprográfica ou, até mesmo, manualmente).[354] Pode ser ampliada (por meio de uma cópia que aumente suas dimensões)[355], assim como pode ser objeto de transmissão (quando alguém ou algo a desloca de um ponto a outro).[356]

Há que se ressaltar que o citado artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96 dispõe que o ICMS incidirá sobre prestações onerosas de serviços de comunicação, *por qualquer meio*, de comunicação de *qualquer natureza*. Ora, se o ICMS incide sobre prestações de serviços de comunicação por *qualquer meio*, ele vai incidir, também, sobre prestações de serviços de comunicação por meio não eletromagnético. Ademais, se o referido imposto incide sobre comunicação de *qualquer natureza*, ele vai incidir, igualmente, sobre comunicação que não envolva processo eletromagnético.

No que concerne ao segundo argumento – o de que a mensagem transmitida por via impressa ou escrita poderia ser *imediatamente* apreendida pelo receptor, dispensando o serviço de codificação/decodificação oferecido pelo prestador para transportá-la a seu destino, deve-se frisar que a codificação e a decodificação não são elementos essenciais para que se configure uma prestação de serviços de comunicação. Além disso, quando, por exemplo, um folheto publicitário é levado de um ponto central de distribuição e entregue a um transeunte numa rua, não há uma "apreensão imediata" da mensagem por parte do receptor, uma vez que se faz necessária uma atividade de deslocamento de tal mensagem desde o ponto de distribuição até a pessoa que a recebe, ou seja, faz-se necessária a implementação das etapas

---

não se sujeita ao ICMS (e nem ao ISS) por força da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, "d" da Constituição Federal. Tampouco a prestação onerosa de serviços de elaboração de desenhos e textos para fins empresariais sujeita-se ao ICMS-Comunicação, uma vez que é abarcada pelo ISS. Isso porque, como exposto na Seção 4.14, o ICMS-Comunicação detém um caráter residual em relação ao ISS, um vez que a incidência do primeiro imposto irá se dar quando houver a prestação onerosa de um serviço cuja *atividade-fim* seja a de implementar uma etapa do processo comunicacional e *desde que tal prestação não conste da Lista de Serviços do ISS.* E a prestação onerosa de serviços de elaboração de desenhos e textos para fins empresariais sujeita-se ao ISS, como se infere dos itens 13.05 da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03 – "composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia"; 17.02 – "datilografia, digitação, estenografia, expediente, secretaria em geral, resposta audível, redação, edição, interpretação, revisão, tradução, apoio e infra-estrutura administrativa e congêneres"; 17.06 – "propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários"; 23.01– "serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres"; e 32.01 – "serviços de desenho técnico".

354 A prestação onerosa de serviços de reprodução de mensagens escritas também se sujeitará ao ISS, por força de expressa previsão no item 13.04 da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03 – "reprografia, microfilmagem e digitalização".

355 Também a prestação onerosa de serviços de ampliação de mensagens escritas irá sujeitar-se ao ISS, em decorrência da previsão do item 13.03 da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03 – "fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, trucagem e congêneres" e do item 13.04 – "reprografia, microfilmagem e digitalização".

356 Nessa hipótese, como defenderemos mais adiante na Seção 7.7.7, pode ocorrer a incidência de ICMS-Comunicação sobre, por exemplo, a prestações onerosa de serviços de veiculação de publicidade por meio de distribuição de folhetos publicitários, que ocorre, por exemplo, quando uma incorporadora que deseja divulgar um novo empreendimento contrata onerosamente uma empresa especializada para efetuar a distribuição de folhetos publicitários em diversos pontos de uma cidade.

de emissão e de transmissão de comunicação escrita. Ressalte-se que, no exemplo em análise, não estaremos diante de uma prestação de serviço de transporte porque o teor da mensagem vai prevalecer sobre o meio material - o papel que lhe dá suporte físico. Tanto do ponto de vista do emissor como do receptor, a mensagem é mais importante que o material físico que lhe dá suporte.

Por fim, no que concerne ao terceiro argumento, o de que a legislação federal regulatória das telecomunicações (Lei n.º 9.472/97 – Lei Geral das Telecomunicações) iluminaria a interpretação da Lei Complementar n° 87/96, remetemos o leitor à Seção 4.9, na qual tal argumento é combatido.

4.8 **O descabimento das críticas ao teor da Lei Complementar n.º 87/96, base do modelo proposto**

O modelo proposto no presente estudo para a compreensão do conteúdo e do alcance da hipótese de incidência do imposto sobre o ICMS-Comunicação tem, como uma de suas premissas estruturantes, a tese de que a lei complementar ostenta um papel importante no desenho da referida hipótese de incidência. Defende-se, como pressuposto lógico da conclusão a que se chegou, que a lei complementar densifica a expressão constitucional *prestação de serviços de comunicação*. Em outras palavras, a lei complementar, mais especificamente a Lei Complementar n.º 87/96, não deve ser desconsiderada durante o processo de investigação da extensão e do alcance do fato gerador do ICMS-Comunicação.

Roque Antonio CARRAZZA, entretanto, faz severas críticas ao teor da Lei Complementar n.º 87/96. Confiram-se as referidas críticas:

> Mas, ainda a respeito: não teria a Lei Complementar 87, de 13.9.1996 (*Lei Kandir*), colocado uma pá de cal sobre o assunto, fixando de uma vez por todas, o conceito de "comunicação" que aqui se procura?
> Continuamos entendendo que *não*.
> É que a rigor, a *Lei Kandir* não definiu "comunicação", dilucidando todos os seus elementos; antes - como bem o percebeu Humberto Ávila -, limitou-se a indicar, em seus arts. 2º, III e 12, VII, como ela se dá (mediante "a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza").
> Ora, "definir é *delimitar*, ou, em outros termos, *é dizer o que uma coisa é*". A definição deve, pois, ser mais clara que o definido - que, diga-se de passagem, dela não pode constar.
> Nada disso fizeram os arts. 2º, III, e 12, VII, da Lei Complementar 87/1996. Com efeito, neles, o definido consta da pretensa definição (há comunicação quando se verifica a geração, a emissão, a recepção, etc., "de comunicação de qualquer natureza"). Ademais, longe de espancarem as dúvidas que cercam o assunto, limitaram-se a indicar - e, ainda assim, de modo questionável - como a comunicação se dá (mediante "a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza").

> Tudo converge, pois, no sentido de que, para os fins do disposto no art. 155, II da Carta Magna, só há falar em *comunicação* quando se estiver em face de um esforço humano empreendido onerosamente em benefício de outrem, de modo a criar uma interação entre o emissor e o receptor da mensagem. Ou, se preferirmos: a comunicação, para fins de ICMS, exige, além da efetiva difusão da mensagem, a interação remunerada entre emissor e receptor, perfeitamente identificados.[357]

Podemos sintetizar a desaprovação, por Roque Antonio CARRAZZA, ao teor da definição da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação feita pela Lei Complementar n.º 87/96 nas seguintes três críticas:

a) na Lei Complementar n.º 87/96, o definido constaria da pretensa definição;

b) "definir *é dizer o que uma coisa é*", e, por conseguinte, a definição deve ser mais clara do que o definido; porém a Lei Complementar n.º 87/96 não teria definido *comunicação*, elucidando todos os seus elementos; e

c) longe de espancarem as dúvidas que cercam o assunto, os artigos 2º, inciso III, e 12, inciso VII, da Lei Complementar n.º 87/96 teriam se limitado a indicar - e, ainda assim, de modo questionável - como a comunicação se daria (mediante "a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza").

As críticas de CARRAZZA coadunam-se com a posição de outros autores, como Humberto ÁVILA. Confira-se:

> Ressalte-se, por oportuno, que a rigor, a Lei Complementar n.º 87/96, que dispõe sobre o ICMS, não define o conceito de comunicação. Trata-se de uma afirmação forte, mas verdadeira. Com efeito, "definir" é explicar os predicados de um conceito, tornando, pois, claro todos os seus elementos. Sendo assim, pergunta-se: a Lei Complementar n.º 87/96 define "prestação de serviços de comunicação"? Claro que não. De um lado, porque não contém uma só elucidação a respeito do significado de "prestação" ou de "serviço"; de outro, porque, em vez de explicar o significado de "comunicação", apenas indica formas de sua ocorrência. De fato, o inciso III do artigo 2º da referida Lei menciona a 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." Assim, em vez de dizer o que é comunicação, o dispositivo em comento apenas indica os modos como ela pode ocorrer. Seria definir renda como aquilo que é recebido em espécie, por transferência bancária, crédito ou dação em pagamento. Isso não define renda, apenas diz como ela é percebida. Não é à toa que o Código Tributário Nacional, em vez de indicar formas percepção, define renda como acréscimo patrimonial decorrente de disponibilidade econômica ou jurídica. A rigor, portanto, a Lei Complementar n.º 87/96 não define "prestação de serviços de comunicação".[358]

Todavia, diante de uma análise mais apurada, nenhuma das críticas de CARRAZZA à Lei Complementar n.º 87/96 se sustenta.

---

[357] CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit. p. 235-236.

[358] ÁVILA, Humberto Bergmann. Veiculação de Material Publicitário em Páginas na Internet. Exame da Competência para Instituição de Imposto sobre Serviços de Comunicação. Ausência de Prestação de Serviço de Comunicação. p. 158-159.

A primeira crítica de Roque Antonio CARRAZZA é referente ao fato de a expressão "comunicação" (o definido) constar do texto do art. 2º, III, da Lei Complementar n.º 87/96 (a definição). O referido dispositivo estabelece 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". Como "definir é *delimitar*, ou, em outros termos, *é dizer o que uma coisa é*", a definição deve ser mais clara que o definido e dela não pode constar. Porém, para CARRAZZA, no citado texto do artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96, o definido - *comunicação* - constaria da própria definição de comunicação - o que seria uma grave deficiência do dispositivo legal em tela.

Discordamos veementemente do entendimento de CARRAZZA.

Com efeito, a expressão *comunicação*, como exposto na Seção 3.7, corresponde à *materialidade econômica* a que alude a Constituição Federal e sobre a qual os Estados e o Distrito Federal terão competência para instituir impostos. Por sua vez, a *hipótese de incidência* da obrigação tributária, ou, como grande parte da doutrina a denomina, o *fato gerador* da obrigação tributária, corresponde à indicação da "circunstância da vida - representada por um fato, ato ou situação jurídica - que, definida em lei, dá nascimento à obrigação tributária".[359] Dessa forma, *materialidade econômica* e *hipótese de incidência* - eis o ponto - não são a mesma coisa, são distintas uma da outra. A relação entre essas duas figuras é descrita na Seção 3.8 - a *hipótese de incidência* deve ser estabelecida pela lei complementar segundo um critério de *razoabilidade* a partir da expressão utilizada pela Constituição Federal para designar a *materialidade econômica*. Ou seja, *hipótese de incidência* é delineada a partir da *materialidade econômica*, porém uma nãose confunde com a outra. *Hipótese de incidência* não é *materialidade econômica*. A relação entre elas é de *razoabilidade*,e não de *identidade*.

A Constituição Federal atribui aos Estados a competência para instituir impostos sobre a prestação de serviços referentes à materialidade econômica *comunicação.* Por sua vez, a Lei Complementar n.º 87/96, em seu artigo 2º, inciso III, indicou a hipótese de incidência, ou seja, os atos jurídicos que darão nascimento à obrigação tributária, como sendo as "prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a

[359] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 243.

recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza".

A função da lei complementar não é a de definir a materialidade econômica em si, não é a de definir o que é *comunicação*. Pelo contrário, a função da lei complementar é a de indicar fatos, atos ou situações jurídicas que darão nascimento à obrigação tributária.

Um ponto a ser observado é que, em outros impostos, a expressão que faz referência à materialidade econômica também reaparece na definição da hipótese de incidência, sem que, sobre tal expressão, sejam traçados maiores detalhes.

É o que ocorre, por exemplo, com o IOF. O artigo 153, inciso IV, da Constituição Federal atribui à União a competência para instituir imposto sobre as "operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários". Por sua vez o artigo 63 do Código Tributário Nacional define a hipótese de incidência do referido imposto da seguinte maneira:

> Art. 63. O imposto, de competência da União, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários tem como fato gerador:
> I - quanto às operações de crédito, a sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado;
> II - quanto às operações de câmbio, a sua efetivação pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este;
> III - quanto às operações de seguro, a sua efetivação pela emissão da apólice ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio, na forma da lei aplicável;
> IV - quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários, a emissão, transmissão, pagamento ou resgate destes, na forma da lei aplicável.
> Parágrafo único. A incidência definida no inciso I exclui a definida no inciso IV, e reciprocamente, quanto à emissão, ao pagamento ou resgate do título representativo de uma mesma operação de crédito.

Como se vê, o Código Tributário Nacional não define o que são as materialidades econômicas relativas ao IOF. O Código Tributário Nacional não define o que é *crédito*, nem o que é *câmbio*, nem o que é *seguro*, nem o que são *títulos e valores mobiliários*. E não há nenhum problema nisso. Isso porque - repita-se - a função da lei complementar não é a de definir as *materialidades econômicas* a que a Constituição faz referência para distribuir as competências tributárias, mas sim a de definir a *hipótese de incidência*, ou seja, indicar os fatos, os atos ou as situações jurídicas que darão nascimento à obrigação tributária.

Em suma, é importante diferenciar o papel da norma constitucional, que é o de atribuir competências tributárias, do papel da lei complementar, que é o de definir a hipótese de incidência dos impostos. A Lei Complementar n.º 87/96 não tem a função de definir o que é *comunicação*. Ela tem a função, sim, de definir qual é a hipótese de incidência do Imposto

sobre a Prestação de Serviços de Comunicação (ICMS-Comunicação), ou seja, indicar os atos e negócios jurídicos que darão nascimento à obrigação tributária referente ao imposto em tela. Assim, o definido – que é a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, e *não* a materialidade econômica *comunicação* - *não* consta da definição, como quer fazer entender CARRAZZA. O que a *Lei Kandir* está definindo não é a expressão *comunicação*, mas sim a *hipótese de incidência do ICMS-Comunicação*. São coisas distintas.

Repita-se. O papel da Constituição é distribuir materialidades econômicas. A expressão "comunicação" na Constituição Federal tem o significado de materialidade econômica relativa à atividade econômica de *comunicações*, materialidade esta que é entregue à competência tributária dos Estados e do Distrito Federal. A partir de tal materialidade econômica, a lei complementar vai definir, segundo um critério de razoabilidade, a hipótese de incidência do tributo. A lei complementar não detém a função de definir o que seria a referida materialidade econômica. Ela deve definir, sim, a hipótese de incidência do imposto, como lhe encarrega o artigo 146, inciso III, "a", da Constituição, ou seja, indicar os atos e negócios jurídicos que darão nascimento à obrigação tributária referente ao tributo em tela. Dessa forma, a Lei Complementar n.º 87/96 não precisa definir o que seria *comunicação*. Seu papel é definir a hipótese de incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação e ela pode desincumbir-se de tal atribuição por meio de uma lista exemplificativa como, de fato, faz, estabelecendo em seu artigo 2º, inciso III, que o imposto em tela 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".

Na Constituição Federal, a expressão *comunicação* não apresenta um fechamento semântico absoluto, referindo-se a uma materialidade econômica. Porém, especificamente na enumeração do artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96, a expressão *comunicação* assume um significado que, sem ser rigidamente fechado - uma vez que tal grau de fechamento não se coaduna com a própria natureza das normas jurídicas-, é mais denso juridicamente.

Com efeito, e como já exposto anteriormente, a palavra *comunicação* aparece *duas* vezes no dispositivo em tela - o ICMS incide sobre "prestações onerosas de serviços de *comunicação* [primeira vez que a palavra aparece], por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de *comunicação* [segunda vez que a palavra aparece] de qualquer natureza". Na primeira vez na qual a palavra *comunicação* aparece, ela tem um significado mais amplo, mais relacionado ao

"ato ou efeito de emitir, transmitir e receber mensagens por meio de métodos e/ou processos convencionados, quer através da linguagem falada ou escrita, quer de outros sinais, signos ou símbolos, quer de aparelhamento técnico especializado, sonoro e/ou visual". Já na segunda vez na qual a palavra *comunicação* aparece, ela tem um significado mais restrito, mais relacionado a "mensagem", um dos elementos do processo comunicacional.

Depreende-se, assim, do artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96 que o ICMS irá incidir sobre a:

a) prestação onerosa de serviço de *geração* de mensagem de qualquer natureza;

b) prestação onerosa de serviço de *emissão* de mensagem de qualquer natureza;

c) prestação onerosa de serviço de *recepção* de mensagem de qualquer natureza;

d) prestação onerosa de serviço de *transmissão* de mensagem de qualquer natureza;

e) prestação onerosa de serviço de *retransmissão* de mensagem de qualquer natureza;

f) prestação onerosa de serviço de *repetição* de mensagem de qualquer natureza; e

g) prestação onerosa de serviço de *ampliação* de mensagem de qualquer natureza.

Porém, repise-se, devido ao não fechamento dessa enumeração, as hipóteses de incidência do ICMS-Comunicação não se esgotam na lista acima. O artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96 traz uma lista aberta e exemplificativa, suscetível de interpretação extensiva.

De todo o exposto, depreende-se que tampouco se sustenta a segunda crítica de CARRAZZA - a de que a Lei Complementar n.º 87/96 não teria definido *comunicação*, elucidando todos os seus elementos. Repita-se: o papel da lei complementar não é o de definir o que é *comunicação*. Definir o que é *comunicação* é papel da doutrina. O papel da lei complementar é o de definir a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, atendendo ao mandamento do artigo 146, inciso III, "a", da Constituição Federal. E isso a *Lei Kandir* faz com maestria.

Voltando ao exemplo do IOF, o Código Tributário Nacional não define o que é *crédito*, nem o que é *câmbio*, nem o que é *seguro*, nem o que são *títulos e valores mobiliários*. Fazendo empréstimo das expressões empregadas por CARRAZZA, o Código Tributário Nacional não definiu *crédito*, "dilucidando todos os seus elementos", "limitou-se a indicar", em seu artigo 63, inciso I, "como ele se dá" (mediante a "entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado"). Tampouco o Crédito Tributário Nacional definiu *seguro*, "dilucidando todos os seus elementos", "limitou-se a indicar", em seu artigo 63, inciso III, "como ele se dá" (mediante a "emissão da apólice ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio").

Porém, não há nenhum problema nisso, porque indubitavelmente não é função da lei complementar "dilucidar todos os elementos" da materialidade econômica a que a Constituição Federal faz referência para distribuir competências tributárias.

Passemos a analisar a terceira crítica de CARRAZZA - a de que a Lei Complementar n.º 87/96 teria se limitado a indicar, em seus artigos 2º, inciso III e 12, inciso VII, e, ainda assim, de modo questionável, como a comunicação se daria (mediante "a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza").

Como já exposto, comunicação consiste no processo de levar uma *mensagem* de um *emissor* para um *receptor*. No referido processo, um *emissor* transmite a um *receptor* uma *mensagem* (informação), através de um *canal*. O *emissor* é a fonte da mensagem e o *receptor* seu destinatário. O *canal* corresponde ao meio pelo qual a *mensagem* é transmitida. Por seu turno, a *mensagem*, que consiste na informação transmitida, deve estar em um *código*, comum ao *emissor* e ao *receptor*. Dessa forma, o processo comunicacional envolve cinco elementos - emissor, receptor, mensagem, canal e código.

O artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96, ao dispor que o ICMS-Comunicação 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*", não exige, para que ocorra a referida incidência, que estejam reunidos, simultaneamente, todos os cinco elementos do processo comunicacional. O ICMS-Comunicação poderá incidir sobre prestações onerosas dos serviços que envolvam, tão somente, etapas isoladas do processo comunicacional, como a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição ou ampliação de comunicação. Ou seja, a lei complementar elege como fato gerador do ICMS-Comunicação a prestação onerosa não somente de serviços referentes ao processo comunicacional *completo*, mas também a prestação onerosa de serviços referentes a *etapas*, a *fases* do processo comunicacional.

Como exposto, a hipótese de incidência corresponde à indicação da "circunstância da vida - representada por um fato, ato ou situação jurídica - que, definida em lei, dá nascimento à obrigação tributária". O artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96 está, justamente, definindo as circunstâncias da vida, representadas por atos jurídicos, que darão nascimento à obrigação tributária relativa ao ICMS-Comunicação.

E não se diga que a Constituição Federal exige que o ICMS somente possa incidir sobre operações que envolvam o processo comunicacional completo, nas quais estejam,

obrigatoriamente, reunidos todos os cinco elementos do processo comunicacional - emissor, receptor, canal, código e mensagem. Isso porque, repita-se à exaustão, a exegese das normas constitucionais relativas à competência para instituir impostos deve ser também iluminada pelo princípio da capacidade contributiva - havendo onerosidade surgem elementos favoráveis para que a interpretação aponte para a conclusão de que deve haver a incidência tributária, conclusão essa que somente pode ser afastada por razões substanciais alicerçadas em elementos sistemáticos ou históricos – razões essas que inexistem para a situação em estudo. Ademais, a função da Constituição Federal não é a de instituir tributos, mas a de discriminar competências tributárias para o custeio das atividades estatais. Relativamente aos impostos, a Constituição Federal tem o papel de separar materialidades econômicas que contêm fatos signos de riquezas e distribuí-las entre os diversos entes federativos. Como afirma Luís Eduardo SCHOUERI, o "constituinte contemplou a realidade econômica do ponto de vista tipológico, com a fluidez a ele inerente".[360] Daí, as expressões utilizadas pela Constituição para atribuir competência para a instituição de impostos devem ser entendidas em uma acepção não rigidamente fechada. Tais expressões devem ser encaradas como *materialidades econômicas*, que englobam atos e fatos jurídicos a elas relacionados sem a necessidade de que estes atos e fatos subsumam-se àquelas expressões por meio de uma lógica formal restritiva, lógica essa que, em verdade, se prestará, tão somente, à violação da isonomia e da solidariedade, ao se permitir que determinadas atividades econômicas sejam excluídas da incidência da tributação.

Pelas razões acima expostas não se sustenta a crítica de CARRAZZA de que a Lei Complementar n.º 87/96 teria se limitado a indicar, e de maneira questionável, como a comunicação se daria (mediante "a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza"). Repise-se - o papel da *Lei Kandir* não é definir o que é comunicação, mas sim definir o fato gerador do ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação e ela cumpriu, a contento, sua tarefa.

Geração, emissão, recepção, transmissão, repetição e ampliação não são formas de "como a comunicação se dá". São etapas do processo comunicacional. Com efeito, a *geração de comunicação* corresponde à produção da mensagem pelo emissor. *Emissão* corresponde à saída da mensagem do emissor e sua introdução no canal. *Transmissão* corresponde ao trânsito da mensagem pelo canal. *Recepção* corresponde à saída da mensagem do canal e a sua chegada ao receptor. *Repetição* corresponde a uma nova transmissão de determinada

[360] SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. p. 263.

mensagem. *Ampliação* corresponde ao aumento da intensidade de uma mensagem, a fim de que ela possa transitar, satisfatoriamente, por determinado canal. Cada uma dessas etapas, se envolver, isoladamente, onerosidade, ou seja, se constituir, por si só, signo de capacidade contributiva, estará abrangida pelo campo de incidência do Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação (ICMS-Comunicação).

O fato de a Lei Complementar n.º 87/96 definir as etapas do processo comunicacional (geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação) como fatos geradores do ICMS não é de forma alguma "questionável", como exaustivamente exposto na Seção 3.5. A Constituição atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir impostos sobre a prestação de serviços relacionados à materialidade econômica *comunicação* e atribui à lei complementar o papel de definir o fato gerador do imposto. A *Lei Kandir* enumerou, como fato gerador do imposto em tela, prestações de serviços *onerosas* que envolvam etapas, fases, do processo comunicacional. Ora, o fato de a prestação de serviços ter que ser onerosa, como expresso no artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96, satisfaz o princípio da capacidade contributiva. Quando houver *o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio, que não esteja previsto na Lista de Serviços do ISS e cuja atividade-fim seja implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional, com exceção do de curta distância*[361], o ICMS incidirá. Não há nada de questionável nisso. Pelo contrário, questionável é o alcance extremamente restrito que alguns autores querem dar à hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, alcance esse que deixa de fora do campo de incidência do imposto em tela - bem como do campo de incidência de qualquer outro imposto sobre a circulação -, uma série de prestações de serviços relacionados à materialidade econômica *comunicação*, prestações essas executadas, na esmagadora maioria dos casos, por empresas de porte bastante grande e de elevado faturamento. Esse alcance restrito é que é questionável, pois não se coaduna nem com o princípio da solidariedade, nem com o princípio da capacidade contributiva, importante pilar do Sistema Tributário brasileiro.[362]

Em suma, a definição da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação deve ser buscada na lei complementar, aliás como determinado pela própria Constituição Federal em

---

[361] Seção 4.15.

[362] E não se diga que o ICMS seria um "tributo indireto", e assim, captaria, tão somente, a capacidade contributiva do tomador do serviço. Isso porque, repise-se, como afirma Luis Eduardo SCHOUERI, "apenas num modelo de total elasticidade da oferta ou inelasticidade da demanda é que o vendedor conseguiria repassar integralmente o tributo para o comprador." (SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. p. 58).

seu artigo 146, inciso III, "a". Tal definição encontra-se no artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96 (*Lei Kandir*), que determina que o imposto incidirá 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" e não padece de nenhum dos defeitos alegados por Roque Antonio CARRAZZA.

4.9 **A Lei Geral de Telecomunicações e o artigo 110 do CTN - a não subordinação do Direito Tributário aos conceitos de Direito Privado**

A Lei n.º 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações) apresenta definições para as expressões *serviço de telecomunicações*, *telecomunicação* e *serviço de valor adicionado*. O artigo 60 da Lei n.º 9.472/97 define *serviço de telecomunicações* como "o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação". Por sua vez, o parágrafo primeiro do supracitado artigo define *telecomunicação* como "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". Por fim, o artigo 61 da Lei n.º 9.472/97 define *serviço de valor adicionado* 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".

Aspecto digno de nota é a distinção que o parágrafo 1º do artigo 61 da Lei n.º 9.472/97 faz entre *serviço de telecomunicação* e *serviço de valor adicionado*, estatuindo que este "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".

Por sua vez, os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional normatizam a maneira como se dá o influxo dos institutos de Direito Privado sobre o Direito Tributário. Confira-se o teor dos dispositivos em tela:

> Art. 109 - Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.
>
> Art. 110 - A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Pois bem. O modelo proposto no presente estudo para a descrição do conteúdo e do alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação passa ao largo das definições dadas pela Lei n.º 9.472/97 às expressões *serviço de telecomunicações*, *telecomunicação* e *serviço de valor adicionado*. Então, coloca-se a seguinte questão: seria isso válido?Em outras palavras, podem, diante do teor dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional,o conteúdo e o alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação ser analisados, sem que o intérprete se atenha às definições trazidas pela Lei Geral das Telecomunicações?

A resposta é positiva.

Como já exposto, *comunicação* é um gênero, do qual *telecomunicação* é apenas uma das espécies. A competência para os Estados e o Distrito Federal instituírem impostos sobre a prestação de serviços de *comunicação* não se restringe à espécie *telecomunicação*. A Constituição Federal, em seu artigo 155, inciso II, atribui aos citados entes federativos a competência para instituírem tributos sobre o gênero *comunicação* e a Lei Complementar n.º 87, em seu artigo 2º, inciso III, define o fato gerador do imposto também com base no gênero *comunicação*. Logo, a competência dos referidos entes federativos para instituírem imposto sobre a prestação de serviços referentes ao gênero *comunicação* não é cingida à espécie *telecomunicação*.

Isto traz uma consequência prática relevante. Os serviços de valor adicionado não constituem, na literalidade do parágrafo 1º do artigo 61 da Lei n.º 9.472/97, serviços de *telecomunicações*. Todavia a prestação de alguns desses serviços poderá ser enquadrada como prestação de serviços de *comunicação*. Isso ocorrerá quando a prestação em tela for onerosa, tiver por atividade-fim implementar uma etapa do processo comunicacional, com exceção do de curta distância, e não constar da Lista de Serviços do ISS.

Porém, há outros argumentos que sustentam a tese de que o conteúdo e o alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação podem ser analisados sem que o intérprete se atenha às definições trazidas pela Lei Geral das Telecomunicações.

Um desses argumentos corresponde à constatação, feita por Ricardo Lobo TORRES, de que o artigo 110 do Código Tributário Nacional é ambíguo, confuso, insuficiente e lacunoso[363], sendo, portanto, de difícil aplicação. O próprio artigo 109 do Código Tributário Nacional contrapõe-se ao 110, ao estabelecer que os princípios gerais de Direito Privado não devem ser utilizados para a definição de efeitos tributários.

---

[363] TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. Op. cit. p. 173-176.

Outro argumento é o de que a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação é definida por uma lei complementar (a Lei Complementar n.º 87/97), que ostenta o *mesmo grau hierárquico* do artigo 110 do Código Tributário Nacional - o de lei complementar -, lhe é posterior e apresenta um maior grau de especialidade, de modo que sua interpretação não poderá se restringida pelo artigo em tela, quer pelo prisma do critério hierárquico, quer pelo prisma do critério temporal, quer, ainda, pelo prisma do critério da especialidade.

Interessante observar que Fernando Batlouni MENDRONI, ainda que partindo de uma premissa da qual discordamos, chega à mesma conclusão aqui obtida - de que não haveria subordinação dos Estados à legislação extratributária federal. MENDRONI defende que as competências tributárias foram discriminadas pela Constituição Federal de maneira rígida, premissa da qual discordamos, uma vez que, para nós, o não fechamento semântico absoluto das normas utilizadas pelo texto constitucional para atribuir competências tributárias torna importante a atuação da lei complementar como instrumento de densificação de tais normas. Todavia, ele chega à conclusão semelhante à aqui obtida - a de que a análise do conteúdo e da extensão da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação não se subordina às definições de conceitos extraídas do Direito Civil ou do Direito Administrativo. Confira-se o raciocínio do referido autor:

> Poderia haver uma imposição decorrente de alguma relação de poder? Alguma subordinação tributária dos Estados à Legislação federal extratributária?
> Absolutamente não.
> As competências tributárias foram discriminadas pela Constituição Federal de forma rígida, não havendo oportunidade a que a lei, complementar ou ordinária, as possa modificar. De nada adiantaria a Constituição Federal discriminar competências tributárias se fosse permitido ao próprio ente tributante ou a outras entidades as transfigurarem por meio de legislação infraconstitucional. E, contudo, pouca necessidade há de se complementar o raciocínio ressaltando que não há desigualdade política e relação de subordinação, mas isonomia entre Estados-membros e União.
> (...)
> Por isso, ao tratar do fato gerador do ICMS sobre serviços de comunicação, a LC 87/96 praticamente reflete exatamente o campo de incidência constitucionalmente previsto, exemplificando, pelo uso do termo "inclusive", as formas de prestação de serviço, mas não as remetendo a qualquer outra lei, relativa a comunicação ou telecomunicações.
> Se nem mesmo a lei complementar relativiza as competências tributárias, como a legislação ordinária, mormente sobre outros assuntos, com outros interesses, o poderia fazer?
> Vê-se que não é possível, no nosso atual regime federativo, que a União, ao legislar sobre telecomunicações, radiodifusão, publicidade, Internet, possa ter qualquer influência sobre a competência estadual do atual imposto sobre comunicações, modificando, por meio de definições, o alcance da tributação sobre os serviços.
> Também as resoluções das autarquias, portarias ministeriais ou interministeriais que asseveram que determinados serviços constituem ou não constituem serviços de telecomunicações em nada podem modificar competências tributárias constitucionalmente estabelecidas.
> Se uma norma legal ou infralegal, ao dizer que "provimento de acesso à Internet" ou "provimento de capacidade de satélite" não é serviço de telecomunicação, pudesse implicar que tais serviços não se sujeitam ao ICMS, seja porque tampouco seriam

> serviços de comunicação ou por outra razão, então uma norma de mesma hierarquia também poderia eventualmente revogar a norma anterior, colocar, da noite para o dia, os mesmos serviços no campo de incidência do imposto. A competência tributária deixaria de ser matéria constitucional, para ser ampliada ou reduzida por normas infralegais, inclusive de outra esfera de poder à qual o ente tributante não se subordina, o que seria absurdo.
> Não bastasse o arrazoado, veja-se que o interesse administrativo-regulatório e o interesse tributário, embora ambos interesses públicos, são diferentes.
> É descabido imaginar que um interesse não-tributário possa se sobrepor ao tributário nas decisões de seu sistema. É também inaceitável arrazoar que uma lei administrativa esteja fixando ou modificando uma competência tributária.[364]

MENDRONI também infirma, especificamente, a tese de que a exegese da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação deveria se vincular às definições da Lei Geral de Telecomunicações:

> A Lei Geral de Telecomunicações (Lei 9.472/97) estabeleceu um modelo institucional para o setor das telecomunicações. Criou uma classificação administrativamente apropriada para os serviços, tendo e vista a venda de empresas estatais e a possibilidade de exploração de novos serviços que pedem regulação.
> Ora, essas normas administrativas, regulatórias, têm a função pública diferente e assumem valores sociais diferentes das normas tributárias.
> Por que o ordenamento jurídico haveria de subordinar uma competência tributária às nuanças do interesse administrativo sobre um conjunto de atividades, que, para o interesse público tributário, são apenas mais alguns setores econômicos? As próprias normas constitucionais tributárias simplesmente reconhecem os setores econômicos da sociedade, com seus potenciais contributivos, e determinam as competências tributárias.
> Alguns limites da atuação tributária são postos no âmbito do próprio sistema tributário infraconstitucional, pois nele eventualmente se sopesam as influências de outros sistemas legais, para se construir alíquotas diferenciadas, isenções e outros benefícios etc., advindos do próprio ente tributante. A Constituição Federal traz os limites da competência tributária. Estamos sob um tipo de sistema de governo federativo, no qual, havendo três esferas de governo federal, estadual e municipal, cada um encontra seus limites na outra, e cada um tem total domínio, dentro de sua esfera.[365]

Também Edson Luciani de OLIVEIRA defende que a definição da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação não se subordina às regras da Lei Geral de Telecomunicações. Confira-se:

> A afirmação de que a Lei Geral das Telecomunicações - LGT possui o condão de estabelecer consequentes tributários soa imprudente. Conceitos ligados ao âmbito das telecomunicações (que são atividades relacionadas a uma particular atividade econômica) não definem o que deve estar sujeito à tributação ou não. A referida Lei Geral das Telecomunicações classifica, por intermédio de conceitos técnicos, cada serviço prestado em relação ao conhecimento tecnológico.[366]

Essa é, também, a posição de Helenilson Cunha PONTES:

---

[364] MENDRONI, Fernando Batlouni. O ICMS sobre serviços de comunicação - Enfoque lógico-jurídico. Op. cit. p. 17-18.
[365] Ibid. p. 18-19.
[366] OLIVEIRA, Edson Luciani de. **O Imposto sobre as Prestações de Serviço de Comunicação e a Internet.** 1. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2003. p. 65.

> As normas gerais do ICMS, inclusive no que tange à definição dos fatos tributáveis por este imposto, encontram-se, por exigência constitucional previstas na Lei Complementar 87/96. Esta Lei adota um conceito amplo de 'serviços de comunicação' que supera em significação a definição de 'serviços de telecomunicações' prevista pela Lei 9.472/97. Assim, não há qualquer incompatibilidade entre os conceitos da Lei Complementar 87/96 e a da Lei 9.472/97 pela simples razão de que tratam de realidades distintas, em conceitos regulatórios também distintos.
> Com efeito, a definição da Lei 9.472/97 constitui uma exigência técnica operacional para a adequada prestação e regulação do setor de telecomunicações. As definições dessa Lei devem ser entendidas no conceito significativo à qual se referem. Não há na Lei 9.472/97 qualquer objetivo de definir os conceitos técnicos de serviços de telecomunicações, diante do contexto tributário. Com isto, não se está apelando a uma suposta 'vontade do legislador', cuja apreensão constitui tarefa sobre-humana, mas apenas atendendo ao clássico critério hermenêutico, segundo o qual a tarefa de atribuição de sentido dos textos jurídicos (interpretação do direito), ocorre sempre contextualizadamente.[367]

De todo o exposto, conclui-se que a definição da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação não se subordina às definições da Lei n.º 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), nem, tampouco, às de outras leis não tributárias.

4.10 **A questão da incoerência do modelo no que concerne aos critérios da *finalidade última* e da *curta distância***

Na Seção 3.15 foi introduzido o conceito de *finalidade última* e foram apontadas duas diferenças entre tal conceito e o de *atividade-fim*:

1) a *atividade-fim* pode ser *separada* das atividades que formam a prestação de serviços, ao passo que a *finalidade última* não pode ser separada de tais atividades - a *finalidade última* ou se confunde com a *atividade-fim,* quando esta é uma finalidade em si mesma, ou é um resultado dela; e

2) a *atividade-fim* corresponde, necessariamente, a uma atividade, ao passo que a *finalidade última* pode corresponder não a uma atividade, mas a uma reação a determinada atividade, a um resultado de certa atividade.

Naquela seção também foi introduzido, para fins de não incidência do ICMS-Comunicação, o conceito de *curta distância* - a distância das comunicações humanas *naturais*, a distância em que a comunicação pode ser captada pelos sentidos de um ser humano médio, ainda que com a ajuda de aparelhos de amplificação, como óculos, telões, alto-falantes, microfones.

---

[367] PONTES, Helenilson Cunha. A tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na Internet**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais / Centro de Estudos de Extensão Universitária, 2001. p. 353.

Depois, a partir das premissas de que lei complementar deve definir as hipóteses de incidência dos impostos segundo um critério de *razoabilidade* e de que se pode superar os influxos do princípio da capacidade contributiva se existirem razões substanciais contrárias à incidência de determinado imposto, alicerçadas nos demais elementos interpretativos, conclui-se que, para as prestações de serviços de comunicação que não tenham por *finalidade última* a implementação de uma etapa do processos comunicacional, pelo menos naqueles que envolvem o processo comunicacional de *curta distância*, existe uma razão substancial para afastar a incidência do ICMS-Comunicação – o fato de que, caso não houvesse tal restrição, o campo de incidência do imposto estadual seria extremamente ampliado, sufocando a competência tributária dos demais entes federativos.

Por outro lado, foi exposto que, para as prestações de serviços que se referem a processos comunicacionais que superem a distância relativa à comunicação humana *natural*, cujo número é drasticamente menor e nas quais a prestação de serviços torna-se dependente, de forma mais intensa, de equipamentos e de aparelhos, a não razoabilidade da incidência do ICMS deixa de existir, de modo que sobre tais prestações deverá haver, sim, a incidência do imposto estadual. E isso ainda que as prestações de serviços não tenham por *finalidade última* a implementação de uma etapa do processo comunicacional, como é o caso, por exemplo, da *prestação de serviços de televisão por assinatura*, cuja *finalidade última* não é a implementação de uma etapa do processo comunicacional, mas sim o entretenimento e a informação do telespectador.

Assim, obteve-se o modelo final para dilucidar o conteúdo e o alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, o qual incidirá quando houver *o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, que não esteja previsto na Lista de Serviços do ISS e cuja atividade-fim seja implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional, com exceção das prestações que envolvam processo comunicacional de curta distância e que, adicionalmente, não tenham por finalidade última implementar uma etapa de tal processo*.

Entretanto, pode-se vislumbrar uma crítica a tal construção, a partir da seguinte assertiva de Paulo de Barros CARVALHO:

> A expressão "prestação de serviço", assim como o vocábulo "comunicação", padece do problema da ambiguidade, comportando sentidos diversos. Todavia, em se tratando de interpretação de um texto jurídico, produzido em linguagem técnica, o

> sentido atribuído deve decorrer de uma construção harmônica do sistema normativo, cientificamente estabelecida.[368]

Ora, segundo CARVALHO, o sentido atribuído aos vocábulos *prestação de serviços* e *comunicação* deve decorrer de uma construção harmônica do sistema normativo, cientificamente estabelecida Poder-se-ia, então, argumentar que a parte final do modelo desenvolvido neste estudo seria completamente incoerente, ao excepcionar da incidência do ICMS, de maneira casuística, as prestações de serviços que envolvessem processo comunicacional de *curta distância* que não tivessem por *finalidade última* implementar uma etapa de tal processo. Isso porque, em homenagem à harmonia e à coerência, ou bem deveriam ser objeto de incidência do ICMS *todas* as prestações de serviços que visassem implementar uma etapa do processo comunicacional, ainda que tal implementação não fosse a *finalidade última* da prestação, independentemente da distância que a referida relação envolvesse, ou bem *não* deveriam ser objeto de incidência do ICMS *nenhuma* das prestações de serviços que visassem implementar uma etapa do processo comunicacional, quando tal implementação não fosse a *finalidade última* da prestação.

Tal crítica, entretanto, não merece prosperar. Isso porque, como salienta Sérgio André ROCHA, a "abertura da linguagem implica a necessidade de superação da lógica binária que tomou conta do processo de subsunção".[369]

Conforme exposto na Seção 3.11, o vocábulo *comunicação* possui traços de um *tipo*. Repetindo a observação de Adelmario Araujo CASTRO, "o termo *serviço*, assim como tantos outros lançados no Texto Maior com o objetivo de recortar partes da realidade econômica a serem operacionalizados pela tributação," não deve ser encarado como um conceito, como uma categoria fechada e imóvel, mas sim como um tipo, como uma categoria não fechada:

> O vocábulo *serviço* inscrito na Constituição não pode ser tomado como um conceito, uma *categoria* fechada e imóvel, notadamente no tempo, de notas e características inafastáveis. A noção constitucional de *serviço* deve ser vista como um tipo, justamente uma *categoria* aberta para apreender em sua descrição os movimentos e transformações da realidade econômico-social. Em suma, o termo *serviço*, assim como tantos outros lançados no Texto Maior com o objetivo de recortar partes da realidade econômica a serem operacionalizados pela tributação, aparece como um tipo moldado pelos imperativos das mutações observadas do contexto histórico subjacente.[370]

---

[368] CARVALHO, Paulo de Barros. Não Incidência de ICMS na Atividade dos Provedores de Acesso à Internet. Op. cit. p. 101.
[369] ROCHA, Sérgio André.**Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda.** Op. cit. p. 87.
[370] CASTRO, Adelmario Araujo. Op.cit. p. 136.

E, como exposto na Seção 4.11, também o vocábulo *comunicação*, empregado pelo artigo 155, inciso II, da Constituição Federal e pelo artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87, tem uma natureza de tipo.

Pois bem. O *tipo* corresponde a uma forma de estruturar o pensamento jurídico caracterizada pela preponderância do caráter descritivo, pelo pensamento indutivo e pela referência a notas indicativas. No tipo, o processo de enquadramento não se dá por subsunção, mas por coordenação.[371]

Dessa forma, os elementos *finalidade última* e *longa distância* (trabalhando com o elemento oposto ao elemento *curta distância*) podem ser encarados como *elementos* do tipo *prestação de serviços de comunicação*, ao lado de outros elementos, como o *intuito de lucro*, a *finalidade de implementar uma etapa do processo comunicacional*, a *não coincidência com serviços previstos na Lista do ISS* (elementos essenciais, que deverão estar sempre presentes para poder haver a coordenação de determinada prestação ao tipo *prestação de serviços de comunicação*), a *imaterialidade da atividade* (elemento que pode estar presente em um grau menos intenso, pois a atividade pode envolver o fornecimento de bens), o *oferecimento de uma utilidade*, a *onerosidade* e a *habitualidade* (que poderão estar presentes em maior ou menor grau) e os elementos correspondentes ao processo comunicacional - *emissor*, *mensagem*, *canal*, *código* e *receptor* (que não precisarão estar todos simultaneamente presentes).

Se o elemento *longa distância* estiver presente na prestação de serviços (ao lado dos elementos essenciais), não é necessária a presença do elemento *finalidade última* para que ocorra a coordenação da referida prestação ao tipo *prestação de serviços de comunicação* e, consequentemente, haja a incidência de ICMS.

Inversamente, se o elemento *longa distância* não estiver presente na prestação de serviços, faz-se necessária a presença do elemento *finalidade última* (ao lado dos elementos essenciais), para que possa ocorrer a coordenação da citada prestação ao tipo *prestação de serviços de comunicação* e, por conseguinte, haja a incidência de ICMS.

Como se vê, a lógica de incidência do ICMS-Comunicação se dá por um processo de coordenação a um tipo, e não de subsunção a um conceito, de modo que não merece prevalecer a crítica de que o modelo elaborado não seria harmônico ou coerente.

---

[371] RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limites Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010. p. 39-40.
TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Vol. II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 468-478.

4.11 **A questão da falta de embasamento legal dos critérios da finalidade última e da curta distância**

A parte final do modelo construído ao longo deste estudo para explicar o conteúdo e o alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação traz, em seu final, uma ressalva – o ICMS não incidirá sobre prestações *que envolvam processo comunicacional de curta distância e que, adicionalmente, não tenham por finalidade última implementar uma etapa de tal processo*.

Poder-se-ia, entretanto, alegar que os critérios de *curta distância* e de *finalidade última* introduzidos na ressalva correspondente à parte final do modelo não possuiriam qualquer embasamento legal, seriam critérios "inventados", sem fulcro em dispositivos normativos e que, portanto, a ressalva feita no final do modelo em tela seria completamente inconsistente.

Tal crítica, entretanto, não merece prosperar. Com efeito, todo processo comunicacional envolve uma distância – tal distância pode ser curta, como no caso de um palestrante que fala para uma plateia, ou pode ser longa, como no caso de uma ligação telefônica internacional. Ainda que se esteja diante de uma prestação de serviços que envolva, tão somente, a implementação de uma etapa do processo comunicacional, o processo comunicacional do qual é parte tal etapa implementada possui uma distância. No exemplo exposto na Seção 3.10, de uma empresa "A" sediada no Estado de São Paulo que contrata, onerosamente, uma empresa "B" domiciliada no Rio de Janeiro, que neste Estado possui uma antena transmissora, para emitir dados que serão encaminhados para uma empresa situada na China, por meio de um satélite pertencente a uma empresa situada nos Estados Unidos da América, a etapa implementada na prestação de serviços da empresa "B" para a empresa "A", qual seja, a emissão de sinais em direção ao satélite, faz parte de um processo comunicacional de longa distância. Como todo processo comunicacional possui uma distância, essa dimensão física não é algo irreal ou fictício. Estamos diante, de uma propriedade ínsita a todo processo comunicacional.

Ademais, toda prestação de serviços tem uma *finalidade última* e, aqui, pode desenvolver-se uma lógica binária – ou bem a prestação de serviços vai ter por *finalidade última* implementar uma etapa do processo comunicacional, ou bem a prestação de serviços *não* vai ter por *finalidade última* implementar uma etapa do processo comunicacional. Trata-se do princípio lógico do terceiro excluído: ou ocorre a preposição "p" ou ocorre a sua negação ("não-p"), não existindo uma terceira opção possível. Como toda prestação de serviços tem uma *finalidade última* que pode ser, ou não, a implementação de uma etapa do

processo comunicacional, não estamos, também aqui, diante de algo irreal ou fictício – estamos diante de uma propriedade lógica das prestações de serviços.

Pois bem, como exposto na Seção 3.15, como todas as atividades econômicas envolvem, em maior ou em menor grau, a comunicação, faz-se necessário estabelecer um *critério distintivo* entre as *prestações de serviços de comunicação* e as demais prestações de serviços. Um número bastante grande de atividades econômicas, mesmo que não abrangidas pelo ISS, envolve a implementação de etapas do processo comunicacional, de modo que, se o ICMS-Comunicação incidir sobre toda e qualquer prestação de serviços que tenha tal implementação como *atividade-fim*, mesmo excluindo aquelas enumeradas na Lista de Serviços do ISS, o alcance do campo de incidência do imposto em tela vai se tornar excessivamente vasto, o que não é razoável, uma vez que a Constituição, em seu artigo 154, inciso I, confere à União a competência residual, ou seja, a faculdade de criar novos impostos. O ICMS-Comunicação não pode ter um campo de abrangência tão amplo a ponto de estrangular a competência impositiva de outros entes. Porém, o campo no qual as prestações que têm por *atividade-fim* a implementação de etapas do processo comunicacional é extremamente vasto, o campo no qual é necessário se limitar o alcance do ICMS-Comunicação, é o campo daquelas prestações que *não* têm especificamente por *finalidade última* a implementação de etapas do processo comunicacional e que, adicionalmente, envolvem comunicações humanas *naturais*, ou seja, aquelas que podem ser captadas pela visão e pela audição de um ser humano médio, ainda que na emissão ou na recepção das mensagens haja o auxílio de aparelhos de amplificação sonora e visual de *porte ambiental*, como um alto-falante, telões, óculos especiais e microfones.

No que concerne às prestações de serviços que se refiram a processos comunicacionais que superem a distância relativa à comunicação humana *natural*, cujo número é drasticamente menor e nas quais a prestação de serviços torna-se dependente, de modo mais intenso, de equipamentos e de aparelhos, a não razoabilidade da incidência do ICMS deixa de existir, de modo que sobre tais prestações poderá haver a incidência do referido imposto, ainda que a prestação de tais serviços não tenham por *finalidade última* a implementação de uma etapa do processo comunicacional.

Como se vê, há sim um embasamento para a eleição dos critérios da *finalidade última* e da *curta distância* como requisitos para a restrição do alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação – tal embasamento consiste no princípio da razoabilidade. Tal princípio, mais do que constituir um critério legal, ostenta verdadeira dignidade constitucional. Com efeito, como assevera Luís Roberto BARROSO “o princípio da razoabilidade integra o direito

constitucional brasileiro, devendo o teste de razoabilidade ser aplicado pelo intérprete da Constituição em qualquer caso submetido ao seu conhecimento."[372]

O princípio da razoabilidade, que deita raízes na própria Constituição, permeia e irradia-se por todo o ordenamento jurídico, de modo que o exegeta deve aplicar o teste de razoabilidade a todas as situações submetidas à sua análise. E, na situação em estudo, a aplicação do princípio da razoabilidade sobre uma característica ínsita a qualquer processo comunicacional (a distância nele envolvida), bem como sobre uma propriedade lógica de todas as prestações de serviços (ter, ou não, a *finalidade última* de implementar uma etapa do processo comunicacional) é que vai gerar a restrição da parte final do modelo desenvolvido para dilucidar o conteúdo e o alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, sendo, por conseguinte, legítima e fundamentada tal restrição.

[372]BARROSO, Luís Roberto. **Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade**.Disponível em <http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/13898-13899-1-PB.htm>. Acesso em 09 abr. 2014.

5 **CONSEQUÊNCIAS DO MODELO PROPOSTO**

5.1 **Enumerações das consequências do modelo proposto**

Pelo modelo proposto neste estudo para dilucidar o conteúdo e o alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, o referido imposto irá incidir quando houver *o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio, que não esteja previsto na Lista de Serviços do ISS e cuja atividade-fim seja implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional, com exceção das prestações que envolvam processo comunicacional de curta distância e que, adicionalmente, não tenham por finalidade última implementar uma etapa de tal processo*.

Seis consequências podem ser depreendidas do modelo proposto, consequências estas que possuem relevante importância prática e que se contrapõem frontalmente ao entendimento de parcela significativa da doutrina.[373] Para que possa ocorrer a incidência do ICMS sobre determinada prestação de serviço:

1) é desnecessária a presença de três pessoas na prestação (prestador de serviços, emissor e receptor), basta a presença de duas pessoas - prestador e tomador de serviços;

2) é irrelevante o fato de o prestador de serviços estar transmitindo mensagem própria, tal situação não configura autosserviço;

3) é desnecessário que haja bilateralidade, em outras palavras, não é essencial que haja interação entre emissor e receptor;

4) é desnecessário que o receptor seja certo e determinado;

5) é desnecessário que se configure uma relação contratual direta entre o prestador de serviços e o receptor da mensagem; e

6) poderá haver o fornecimento de bens do prestador para o tomador ou utilização temporária de bens daquele por este.

---

[373] E, aqui, relembramos a advertência de Fernando Batlouni MENDRONI de que "a miopia deliberada e instituída não pode ser confundida com a demonstração de visão correta e apropriada". (MENDRONI, Fernando Batlouni. O ICMS sobre serviços de comunicação - Enfoque lógico-jurídico. Op. cit. p. 19).

5.2 **A desnecessidade de que estejam presentes três pessoas - um emissor, um receptor e um prestador de serviços - para que se configure a hipótese de incidência do ICMS-comunicação**

Pelo modelo proposto, o ICMS-Comunicação irá incidir quando houver *o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio, que não esteja previsto na Lista de Serviços do ISS e cuja atividade-fim seja implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional*.

Veja-se que uma das consequências do modelo proposto é a de que a prestação de serviços de comunicação sujeita à incidência de ICMS pode se configurar com a presença de tão somente duas pessoas - um prestador, que realiza uma conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, que tenha por atividade-fim implementar uma etapa do processo comunicacional, e um tomador de serviços, que se beneficia da utilidade resultante da citada atividade.

Contudo, essa consequência vai se chocar com a posição doutrinária capitaneada por Roque Antonio CARRAZZA, segundo a qual o fato imponível do ICMS apenas se configuraria quando duas pessoas, valendo-se de meios elétricos, eletrônicos ou mecânicos, que lhes seriam postos à disposição por um *terceiro*, em caráter oneroso, passassem a interatuar, intercambiando informações.[374]Na visão do referido autor, para que ocorresse a incidência do ICMS seria, então, necessário que emissor e receptor fossem postos em contato por um *terceiro* que, por contraprestação econômica, fazendo uso de meios próprios ou alheios, permitiria que os citados emissor e receptor pudessem trocar mensagens, pudessem interatuar.

Pela supracitada posição doutrinária, o ICMS-Comunicação somente nasceria "quando, em razão de um contrato oneroso de prestação de serviços A (o prestador), valendo-se de meios próprios ou alheios, intermedeia a comunicação entre *B* e *C* (fruidores)"[375].Por conseguinte, a comunicação realizada pelo próprio prestador (transmissão de mensagem própria) não sofreria incidência de ICMS, tendo em vista que tal situação configuraria autosserviço, bem como tendo em vista que a prestação de um serviço somente poderia ser efetuada em proveito de terceiros, nunca em proveito próprio.[376] Assim, para que ocorresse a

[374] CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit. p. 228.
[375] Ibid. p. 238-239.
[376] Ibid. p. 244-245.

incidência de ICMS, seria imprescindível que estivessem presentes três personagens - o prestador de serviços, o emissor e o receptor. Estes dois últimos - o emissor e o receptor - seriam postos em contato pelo primeiro - o prestador de serviços, que, por contraprestação econômica, fazendo uso de meios próprios ou alheios, permitiria que os citados emissor e receptor trocassem mensagens, interatuassem. O prestador não poderia, simultaneamente, ocupar o papel de emissor ou de receptor, uma vez que tal situação configuraria autosserviço, impossível de ser enquadrado como uma prestação de serviços. Dessa forma, em serviços nos quais a posição do prestador de serviços de comunicações se confundisse com a do emissor ou com a do receptor, como nos serviços de auxílio à lista telefônica, hora certa, despertador (chamada teleprogramada) e 0900, não poderia haver a incidência de ICMS.

O entendimento de CARRAZZA de que deve haver três pessoas para que se configure uma prestação de serviços de comunicação decorre justamente da expressão "prestações de serviços", empregada pela Constituição Federal, no artigo 155, na parte final do inciso II, que atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir impostos "sobre *prestações de serviços* de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior". As prestações teriam que corresponder à execução de *obrigações de fazer*.[377] Não seria o mero fato de uma pessoa comunicar-se com outra que traria a incidência do ICMS.[378] Como a comunicação envolveria um emissor e um receptor e como a prestação de um serviço somente poderia ser efetuada em proveito de terceiros, nunca em proveito próprio[379], a prestação de serviços de *comunicação* teria que envolver uma terceira figura - a do prestador do serviço. Esse prestador de serviços teria que ser distinto do emissor e do receptor, a fim de que não se configurasse um autosserviço.

Discordamos de CARRAZZA. Mesmo que haja coincidência na figura do prestador de serviços com a do emissor ou do emissor, poderá haver, sim, incidência do ICMS.

Sobre o tema, bastante pertinente é a lição de Fernando Batlouni MENDRONI, que demonstra que há uma falha no raciocínio, por tautologia, daqueles que definem prestação de serviços de comunicação como fornecimento de meios para que terceiros se comuniquem (de modo que seriam necessárias não duas, mas três pessoas para a configuração da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação), e, depois, dizem que se não houver fornecimento de

[377] Ibid. p. 254.
[378] Ibid. p. 244-245.
[379] Ibid. p. 244-245.

meios para que terceiros se comuniquem estar-se-á diante de um serviço que não é de comunicação. Confiram-se seus argumentos:

> O raciocínio a seguir, talvez o mais empregado, consiste em argumentar que, sendo necessárias não menos de duas pessoas para haver simples comunicação, então para haver prestação de serviço de comunicação impõe-se a presença de uma terceira pessoa, o prestador de serviço, que não pode se confundir com nenhum dos comunicadores.
> Assim, se diz que, sem três pessoas envolvidas, um fornecedor de meios para a ocorrência da comunicação, temos necessariamente outros tipos de serviços, não os de comunicação.
> Então, costuma-se distinguir as mensagens do meio de transmissão, porque mensagens constituem o conteúdo transmitido, que não podem ter qualquer relação com o serviço de comunicação. Com isso, o serviço de comunicação supostamente só pode dizer respeito ao serviço de fornecimento dos meios de transmissão, jamais ao conteúdo, pois há outras atividades que têm por objeto o conteúdo, para práticas de outros serviços, como mensagens educadoras, informativas, médicas, etc. (...) Nessa mesma linha de pensamento quem tiver um "meio próprio" e transmitir "mensagens próprias" também não está prestando serviço de comunicação.
> (...) Esse raciocínio, embora atraente, até mesmo intuitivo, e de emprego relativamente fácil, não se sustenta logicamente. Segue a contestação.
> O arrazoamento acima parte de uma distinção entre serviços, de comunicação e de outros, e nessa própria distinção se apoia para dizer que são serviços distintos. Pois, senão, como se afirma que se está falando de um serviço de comunicação, ou de outro serviço? Esclarecendo: pelos argumentos acima se diz que os serviços A, B, C etc., não são serviços de comunicação porque são outros serviços, sem dizer o que significa ser o serviço A, B, C e o de comunicação. Ora, de a diferenciação entre os serviços é a tese, então não pode ser a prova.
> Por que serviços em que há fornecimento de mensagem são, afinal "outros serviços"? Os "outros serviços", de ensino, de advocacia, de consulta médica, a diversão pública, etc., não se justificam como "outros serviços" simplesmente porque não são simples fornecimentos de meios para a comunicação entre terceiros- ainda que as conclusões possam ser razoáveis, pois a verossimilhança e a própria veracidade da conclusão não implicam a certeza das premissas -, já que se está exatamente tentando justificar essa preposição com a explicação sobre a variedade de serviços!
> Define-se prestação de serviço de comunicação como fornecimento de meios para que terceiros se comuniquem, e se diz que se não houver fornecimento de meios para que terceiros se comuniquem se estará diante de um serviço que não é comunicação. É clara a insistência tautológica, que nada prova sobre a aplicação da norma constitucional em questão.
> (...)
> O raciocínio em análise é falho e arbitrário. A dissecação do predicado da proposição "fornecer meios para que terceiros comuniquem", não conduz a pressupostos legais para determinar as consequências, o sujeito "prestar serviços de comunicação".Não foi sondado o que há entre eles. Os argumentos do tipo "três pessoas" ou "conteúdo" carecem de um contexto para inserir os textos sobre o predicado e também a elucidação sobre o sujeito para escapar da tautologia. Como em qualquer prestação de serviço, podem ser bastantes, a princípio, duas pessoas para a ocorrência da comunicação: um prestador e um tomador.[380]

Não há nada - um artigo, um parágrafo, uma alínea, sequer -, nem na Constituição Federal, nem na Lei Complementar n.º 87/96, que exija a presença de três pessoas, de três polos, para que se configure a prestação de serviços de comunicação.

---

[380] MENDRONI, Fernando Batlouni. O ICMS sobre serviços de comunicação - Enfoque lógico-jurídico. Op. cit. p.12-14.

A Constituição Federal, em seu artigo 155, inciso II, atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir impostos "sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior". Ela não traça maiores detalhes do que seria a prestação de serviços de comunicação. Ao contrário do que defende CARRAZZA, da Constituição Federal não se pode inferir, de maneira nenhuma, que o conceito de *comunicação*, para fins de ICMS teria, como núcleo central incontroverso a "interação, propiciada onerosamente por terceiro, entre emissor e receptor determinados a propósito de uma mensagem, que ambos compreendem".[381]

O ICMS incide sobre a prestação de serviços de comunicação. Mas na Constituição Federal não há nada, não há absolutamente nenhum dispositivo que exclua a possibilidade de incidência do ICMS quando o prestador de serviços ocupe, simultaneamente a posição de emissor ou de receptor da mensagem. O argumento de CARRAZZA de que deve haver um terceiro decorre de uma interpretação formalista da expressão "prestação de serviços", à luz de institutos do Direito Privado. A prestação teria que corresponder a uma *obrigação de fazer* a terceiros.[382]Entretanto, como já exposto anteriormente, a posição de CARRAZZA afronta o princípio da capacidade contributiva e torna-se insustentável diante do teor do artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96.

Por força do princípio da capacidade contributiva, do não fechamento semântico das normas constitucionais, das determinações do artigo 146, incisos I e III, "a", que delegam à lei complementar o papel de definir a hipótese de incidência dos impostos e de dirimir conflitos de competência entre os entes federativos, bem como do artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96, a incidência do ICMS irá ocorrer quando houver a prestação onerosa de um serviço cuja atividade-fim seja implementar uma etapa do processo comunicacional e desde que a prestação não conste da Lista de Serviços do ISS. Nessa ordem de ideias, a prestação de um serviço cuja atividade-fim seja implementar uma etapa do processo comunicacional, como por exemplo, a geração, a transmissão, a recepção, a emissão, a repetição e a ampliação de comunicação, não exige, necessariamente, a presença de três pessoas - de um tomador, de um emissor e de um receptor. Basta a presença de duas pessoas - um prestador de serviços e um tomador de serviços. O que é essencial é a onerosidade, necessária para a caracterização da capacidade contributiva.

Por exemplo, na prestação de um serviço de auxílio à lista telefônica pela própria empresa de telefonia, na qual uma pessoa telefona para um número disponibilizado por aquela

[381] CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit. p. 235.
[382] Ibid. p. 254.

empresa a fim de obter informações sobre o número de telefone de outra pessoa, a figura do prestador de serviços (empresa de telefonia) confunde-se com a de uma das pessoas que estão se comunicando. Entretanto, se tal serviço for cobrado do usuário, ficará configurada uma prestação onerosa de serviço de comunicação e haverá incidência de ICMS. Isso porque a empresa de telefonia está implementando um processo comunicacional (ainda que ela figure em um dos polos da relação comunicativa) e porque o serviço de auxílio à lista telefônica não consta de nenhum dos itens da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003.

Em suma, o ICMS-Comunicação pode se configurar com a presença de tão somente duas pessoas - um prestador, que realiza um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, que tenha por atividade-fim implementar uma etapa do processo comunicacional, e um tomador de serviços, que se beneficia da utilidade resultante da referida atividade.

5.3 **Para a incidência do ICMS-Comunicação é irrelevante o fato de o prestador de serviços estar transmitindo mensagem própria, tal situação não configura autosserviço**

O fato de o emissor da mensagem ser o próprio prestador de serviços, e dessa forma, a prestação de serviços configurar transmissão de "mensagem própria" não configura autosserviço. Isso porque quem vai estar se beneficiando da atividade *não* é o prestador do serviço, mas sim o tomador. Se uma prestação de serviços está sendo executada, visando implementar uma etapa do processo comunicacional, (com exceção do de curta distância e desde que a prestação não esteja prevista na Lista de Serviços do ISS), se está havendo onerosidade e se o tomador do serviço está sendo beneficiado, ainda que a mensagem seja emitida pelo próprio prestador do serviço, vai ocorrer, sim, incidência do ICMS.

Há três razões pelas quais deve incidir ICMS sobre prestações de serviços que envolvam mensagens geradas pelo próprio prestador de serviços:

1) a ideia de *serviço* não deve ser vista apenas sob a óptica do prestador, *como atividade*; deve ser vista, também, sob a óptica do consumidor, como *utilidade*;

2) a incidência, na situação em análise, decorre de disposição expressado artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96; e

3) não se deve confundir *atividade-fim* com *finalidade última*.

A primeira razão pela qual deve incidir ICMS sobre prestações de serviços que tenham por objeto mensagens geradas pelo próprio prestador é porque, como exposto na Seção 3.9, a prestação de serviços não envolve, tão somente, a *atividade* por parte do prestador, ela

envolve também a *utilidade* para o tomador do serviço. Como salienta Marco Aurélio GRECO, a ideia de *serviço* não deve ser vista apenas sob a óptica do prestador, *como atividade*; deve ser vista, também, sob a óptica do consumidor, do tomador do serviço, na qual a *utilidade* é o aspecto mais relevante. Confiram-se as palavras do autor:

> A segunda pergunta traz à baila outra importante alteração ocorrida no mundo moderno e no Direito, em particular. Trata-se da relevância que assume a ideia de resultado das atividades desenvolvidas, e que encontra na visão funcional do Direito sua mais nítida repercussão.
> No passado recente, informado pela ideia de "causalidade", um elemento fundamental para definir a relevância era dada pela noção de *atividade* realizada. Daí apontarem-se tipos de atividades, suas características, qualidades etc., a partir das quais definiam-se os respectivos regimes e valores, À atividade "tal" correspondia uma remuneração "qual"; certa atividade tinha valor maior ou menor do que outra atividade; maior a atividade, maior a remuneração; e assim por diante.
> Esta visão levou à formulação da noção de *serviço* como um tipo de atividade que representaria determinado esforço humano exercido por alguém. A ideia de atividade é tão nítida a ponto de vivermos, no âmbito tributário, sob um regime de lista de atividades ("serviços"). A lista é muito útil para identificar a matéria tributária e resolver eventuais conflitos de competência tributária, mas reafirma o critério básico, qual seja, apoiar-se na natureza de certas atividades. Nesse contexto, a respectiva remuneração é tributariamente vista como a contraprestação da atividade exercida. Em suma, paga-se porque alguém faz algo.
> O mundo moderno tem mostrado que a atividade não é mais o único elemento relevante para fins de definição dos valores das negociações realizadas. Se olhar do ângulo do produtor levou à identificação da atividade como elemento relevante (inclusive para fins de tributação), olhar do ângulo do cliente leva ao surgimento de uma outra figura que é a *utilidade*.
> Muito frequentemente, as pessoas dispõem-se a pagar determinada remuneração não pela natureza ou dimensão da atividade exercida pela outra pessoa, mas, principalmente, pela utilidade que vão obter. O valor não está mais apenas na atividade do prestador, mas também, na utilidade obtida pelo cliente.[383]

Dessa forma, como as prestações de serviços não devem ser analisadas, tão somente, sob a óptica do prestador de serviços, não se pode afastar, de plano, a incidência do ICMS pelo simples fato de a mensagem ter sido gerada pelo próprio prestador. Tais prestações devem ser analisadas, também, sob a óptica da *utilidade* para o tomador, de maneira que, se em tal espécie de prestação de serviços houver uma *utilidade* para o tomador como consequência da prestação, bem como se tal prestação for onerosa, se houver um preço pago pelo tomador de serviços ao prestador, havendo, assim, manifestação de capacidade contributiva, o fato de a mensagem ter sido gerada pelo próprio prestador não constituirá, por si só, uma *razão substancial* suficiente para afastar a incidência do ICMS.

A segunda razão pela qual deve incidir ICMS sobre prestações de serviços que envolvem mensagens geradas pelo próprio prestador de serviços é porque isso se extrai de uma interpretação literal do artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96.O referido dispositivo estabelece que o ICMS incidirá sobre "prestações onerosas de serviços de

[383] GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 95-96.

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*".[384]Como exposto na Seção 3.10, a palavra "comunicação" aparece *duas* vezes no dispositivo em tela. Na primeira vez na qual a palavra *comunicação* aparece, ela tem um significado mais amplo, ao passo que, na segunda vez na qual a palavra aparece, ela tem um significado mais restrito - o significado de *mensagem*, um dos elementos do processo comunicacional.

Pois bem. A razão pela qual, com base no teor do artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96, o ICMS deve incidir nas prestações de serviços de comunicação que envolvem mensagem do próprio prestador é porque tal dispositivo estabelece, expressamente, que a incidência ocorrerá, também, nas situações em que houver a *geração* de mensagem pelo prestador. Ora, se o próprio prestador é quem gera a mensagem, inevitavelmente a mensagem será do próprio prestador de serviços.

Isso ocorre, por exemplo, na situação em que uma prestadora de serviços de televisão por assinatura produz seus próprios programas e os transmite para seus assinantes. Nessa hipótese, a mensagem será própria do prestador de serviços, porém, havendo onerosidade, havendo pagamento por parte dos tomadores de serviço para o prestador, ocorrendo manifestação de capacidade contributiva, o fato de a mensagem ser própria do prestador não constitui uma *razão substancial* apta a afastar a incidência do ICMS, dada a previsão do artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96, que engloba, de forma expressa, como hipótese de incidência do referido imposto, a *geração de* comunicação.

É de ressaltar, entretanto, que em um grande número de casos, as prestações de serviços que envolvem apenas o elemento geração de comunicação ou são prestações previstas na Lista de Serviços do ISS ou são prestações que envolvem relações comunicativas de *curta distância*, de modo que, em conformidade respectivamente com o exposto nas Seções 3.14 e 3.15, *não* se sujeitarão ao ICMS. Por exemplo, as prestações de serviços de datilografia, de digitação, de estenografia, de redação, de edição, de interpretação, de revisão e de tradução podem envolver, isoladamente, a etapa de geração de comunicação; porém, sobre tais prestações não incidirá ICMS, conforme exposto na Seção 3.14, uma vez que elas estão expressamente previstas na Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03, mais especificamente no item 17.02. Nos exemplos, já abordados, da prestação de serviços de exibição cinematográfica, bem como do profissional que exerce com habitualidade e intuito de lucro a atividade de, mediante remuneração, proferir palestras, ainda que tais atividades

[384] Grifos nossos.

venham a ser, no futuro, excluídas da Lista de Serviços do ISS e ainda que tais prestações não envolvam, tão somente, a geração de comunicação, mas também a sua emissão, sobre elas não incidirá ICMS, uma vez que elas se referem a processos comunicacionais de *curta distância* (Seção 3.15).

Além disso, o artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96 estabelece que a incidência do ICMS ocorrerá quando houver geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição ou ampliação de comunicação de *qualquer natureza*. Com o dispositivo utiliza, explicitamente, a expressão "qualquer natureza", o ICMS irá abrange *qualquer espécie* de mensagem, quer ela seja gerada por outrem, quer ela seja gerada pelo próprio prestador.

A terceira razão pela qual deve incidir ICMS sobre prestações de serviços que envolvem mensagens geradas pelo próprio prestador de serviços é que não se deve confundir *atividade-fim* com *finalidade última.*

Na Seção 3.15 foram apontadas duas diferenças entre o conceito de *atividade-fim* e o de *finalidade última*:

1) a *atividade-fim* pode ser *separada* das demais atividades que formam a prestação de serviços, ao passo que a *finalidade última* não pode ser separada de tais atividades - a *finalidade última* ou consiste na própria *atividade-fim*, quando esta é uma finalidade em si mesma, ou é um resultado dela; e

2) a *atividade-fim* corresponde necessariamente a uma atividade, ao passo que a *finalidade última* pode corresponder a uma reação a determinada atividade, a um resultado de certa atividade.

Tomemos a hipótese da prestação de serviços de televisão por assinatura, quando há a transmissão deum programa elaborado pelo próprio prestador de serviços. A *finalidade última* dessa prestação é entreter e informar os telespectadores. Tal *finalidade última*, entretanto,não se confunde com a *atividade-fim* da prestadora de serviços de televisão por assinatura, ela é um resultado, uma consequência de tal *atividade-fim*. E qual é a *atividade-fim* de uma prestadora de serviços de televisão por assinatura? A *atividade-fim* de uma prestadora de serviços de televisão por assinatura é emitir e transmitir mensagens por cabos ou por via eletromagnética, ou seja, uma atividade que se subsume, de forma bastante intensa, à expressão *prestação de serviços de comunicação*, ainda que, ressalta-se, a mensagem seja gerada pelo próprio prestador de serviços.

Vamos analisar, agora, a prestação de serviços de teledespertador. Por meio dessa prestação, a companhia telefônica, a prestadora do serviço, efetua, em um horário pré-

estabelecido pelo tomador, uma ligação telefônica para ele, a fim de despertá-lo. Veja-se que, no caso em análise, a mensagem é gerada pelo próprio prestador de serviços, de modo que se trata de uma mensagem própria do prestador. O tomador paga por tal serviço, de modo que há onerosidade, há manifestação de capacidade contributiva.

A *finalidade última* da prestação em análise é despertar o tomador de serviços em um horário pré-determinado. Porém tal *finalidade última* é resultado de uma *atividade-fim*, e consequência de uma *atividade-fim*. E no que consiste a *atividade-fim* da prestação de serviços de teledespertador? Consiste na geração, na emissão e na transmissão de uma mensagem por meio de cabos telefônicos, ou seja, consiste numa atividade que se subsume, até de forma bastante intensa, ao conceito de *prestação de serviços de comunicação*. O despertar do tomador de serviços, que será acordado pela ligação telefônica, será um resultado, uma consequência da *atividade-fim*, ou seja, será a *finalidade última* da *atividade-fim* de gerar, emitir e transmitir mensagens por cabos telefônicos. É irrelevante, aqui, o fato de a mensagem ter sido gerada pelo próprio prestador, ou seja, pela companhia telefônica.

É bastante pertinente a observação de Fernando Batlouni MENDRONI referente à comparação que alguns autores fazem entre transporte de carga própria e comunicação de mensagem própria, como justificativa de que a prestação de serviços de comunicação de mensagem própria configuraria autosserviço:

> É usual também invocar analogia com prestação de serviço de transporte, pois em decisão do STF [Recurso Extraordinário n.º 101.339-7] ficou assentado que "quem transporta carga própria não presta serviço a si mesmo. Resultaria, de situação para a qual poder-se-ia aplicar analogia, ou constatar semelhança, que transmitir, em meio próprio, mensagens próprias, não é prestar serviço de comunicação, mas apenas se comunicar.
> (...)
> Por fim, afasta-se também a pretensa analogia com a prestação de serviço de transporte, segundo a citada decisão do STF, pela falta de semelhança entre os casos. A comunicação, mesmo se simplificadamente compreendida com a relação social entre aqueles que trocam informações, não é uma atividade, em si, valorada socialmente com conteúdo econômico. Mas se alguém comunicar, tendo anteriormente convencionado condições, preço e demais elementos contratuais, evidentemente está prestando algum serviço. É no fato de haver "prestação de serviço" que está o conteúdo econômico de "prestação de serviço de comunicação". O transporte, ao contrário, é valorado socialmente com conteúdo econômico, mesmo feito com por conta própria, sem prestação de serviços. E, se o simples "comunicar" pudesse ser sempre identificado como "prestar serviço a si mesmo", nesse caso não seria devido o recebimento de contraprestação de nenhum ato, que objetivasse uma comunicação entre duas ou mais pessoas, como dar uma consulta ou discorrer uma palestra, quaisquer que sejam seus temas. Então a comunicação da chamada "mensagem própria" não pode causar discussão sobre a existência de tributação sobre a existência de tributação sobre si, como ocorreu com o transporte.[385]

[385] MENDRONI, Fernando Batlouni. O ICMS sobre serviços de comunicação - Enfoque lógico-jurídico. Op. cit. p. 12 e 14.

Como salienta MENDRONI, transporte e comunicação são atividades diferentes, de modo que não se deve tomar as conclusões obtidas para a prestação de serviços da primeira atividade e aplicá-las diretamente às questões referentes à prestação de serviços da segunda atividade.[386]

Ademais, o argumento de que o Supremo Tribunal Federal decidira no Recurso Extraordinário n.º 101.329/SP[387] que "quem transporta carga própria não presta serviço a si mesmo" merece algumas ressalvas.O referido julgado versava sobre uma empresa que promovia o transporte de seus produtos à sua clientela por meio de veículos próprios e a discussão, sob a égide da Constituição de 1969, cingia-se ao cabimento, ou não, da incidência sobre o referido transporte do Imposto Federal sobre Transporte Rodoviário. Contudo, na decisão da questão há um fundamento extremamente importante- a incidência do Imposto Federal sobre Transportes implicaria invasão de competência, uma vez que a atividade estaria sob o campo de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias. Confira-se o seguinte trecho do julgado em tela:

> Ora, se o fato gerador do imposto em causa é o ato mesmo de transportar e, portanto, o transporte "rodoviário de mercadorias ou bens próprios destinados a comercialização ou industrialização posterior", esse fato gerador se identifica com o do imposto de circulação de mercadorias, visto como transportar mercadorias ou bens próprios destinados a comercialização ou industrialização (e estes são também mercadorias pela sua destinação) é operação relativa à circulação de mercadoria, fato gerador do ICM, imposto da competência dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do artigo 23, II, da Constituição: "Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: ... II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, ...".

Como se vê, um dos fundamentos do julgado é o de que não incidiria o Imposto Federal sobre Transporte porque, no caso, incidiria o Imposto sobre Circulação de Mercadorias. Portanto, um dos impostos sobre a circulação estaria incidindo na hipótese, de modo que o princípio da capacidade contributiva estaria sendo atendido. Há, no caso, uma relevante diferença em relação à tese de que a prestação onerosa de serviço de comunicação

---

386 Em outro artigo, MENDRONI salienta algumas das diferenças entre a prestação de serviços de comunicação e a prestação de serviços de transporte: "Não se deve buscar as características comuns do "contrato de prestação de serviço de comunicação", pois, ao contrário do outro serviço tributado pelo ICMS, o de transporte, cuja incidência geralmente decorre de contratos que vêm sendo regulado desde o Código Comercial, o 'contrato de prestação de serviços de comunicação' não é nem um contrato típico, nem meramente um contrato atípico. Trata-se de um conceito amplo, que tem apenas uma característica comum em diversos contratos, sejam típicos ou, geralmente, atípicos: a ocorrência de comunicação, através de uma prestação de serviço, um conceito, escolhido pela norma constitucional, abrangente, que submete os contratos de prestação de serviços, nos quais ocorre comunicação, à tributação pelo ICMS. Na atipicidade, a inovação e a adaptação aos interesses peculiares das partes é a regra, cujas possibilidades são multiplicadas quando seu objeto é tão vasto como a 'comunicação'." (MENDRONI, Fernando Batlouni. A Prestação de Serviço de Comunicação como Hipótese de Incidência do ICMS. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 38, p. 59-78, 2001. p. 74).

387 Recurso Extraordinário n.º 101.329/SP. Pleno. Rel. Min. Moreira Alves.

de mensagem própria corresponderia a um autosserviço. Com efeito, como consequência de tal tese, uma prestação de serviços na qual se configura onerosidade pode ficar de fora do campo de incidência de qualquer espécie de imposto sobre a circulação, em completa dissonância com o princípio da capacidade contributiva, caracterizando uma situação diversa da abordada no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 101.339/SP.

O princípio da capacidade contributiva ocupa uma posição central no Direito Tributário e todas as normas deste orbitam em torno daquele princípio e são por ele iluminadas. Detectada a capacidade contributiva, o poder de tributar há de ser exercido *positivamente* no sentido de alcançá-la, a não ser que haja substanciais razões em sentido contrário. Daí, ainda que se considere que a prestação onerosa de serviço de comunicação de mensagem própria não se situe no núcleo do conceito constitucional de *prestação de serviços de comunicação*, o halo deste conceito abrange aquela prestação, de modo que o intérprete, diante das opções de considerar que sobre a prestação em tela incidirá ICMS ou de considerar que sobre ela não incidirá nenhum dos impostos sobre a circulação, deverá inclinar-se para a escolha da primeira opção.

Ressaltamos, anteriormente, que a expressão *prestação de serviços* implica o oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um feixe de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro. Se a prestação onerosa de serviço de comunicação de mensagem do próprio prestador estiver trazendo uma utilidade para o tomador do serviço, não é, de maneira alguma, irrazoável considerar que a prestação em tela esteja sob o campo de incidência do ICMS.Nem a Constituição Federal, nem a Lei Complementar n.º 87/96 excetuam do campo de incidência do ICMS prestações de serviços que envolvam mensagens geradas pelo próprio prestador de serviços - pelo contrário, a Lei Complementar n.º 87/96 explicitamente preceitua que a geração de comunicação é fato gerador do referido imposto.Por conseguinte, não há óbices na legislação para se considerar que o ICMS-Comunicação abranja prestações de serviços de comunicação nas quais a mensagem seja gerada pelo próprio prestador.

Nessa linha, é também a conclusão de Fernando Batlouni MENDRONI, para quem "seja a comunicação de 'mensagem própria', seja de ´'mensagem alheia', aquele que adimple a obrigação contraída de comunicar presta serviço de comunicação, fornecendo a este bem da vida que a outra parte quer".[388]

[388]MENDRONI, Fernando Batlouni. A Prestação de Serviço de Comunicação como Hipótese de Incidência do ICMS. Op. cit. p. 74.

O autosserviço somente se configurará quando o prestador do serviço for também seu tomador. Isso ocorrerá, por exemplo, quando uma pessoa jurídica, por meios próprios, efetuar uma comunicação entre sua matriz e sua filial, ou entre uma filial e outra.[389]Todavia, o simples fato de o prestador de serviços estar transmitindo mensagem própria não é suficiente para caracterizar o autosserviço, que somente ocorrerá quando a figura do prestador se confundir com a do tomador de serviços.

5.4 **A desnecessidade de interação entre emissor e o receptor (bilateralidade)**

Para Roque Antonio CARRAZZA, o conceito de *comunicação*, para fins de ICMS teria um núcleo central incontroverso - "interação, propiciada onerosamente por terceiro, entre emissor e receptor determinados a propósito de uma mensagem, que ambos compreendem".[390]A interação entre emissor e receptor, ou seja, a *bilateralidade* da relação entre emissor e receptor, seria um elemento essencial da comunicação, sem a qual não se concretizaria a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação.

A posição de Roque Antonio CARRAZA não se coaduna com o modelo proposto no presente estudo, segundo o qual a incidência do ICMS-Comunicação irá ocorrer quando houver *o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio, não previsto na Lista de Serviços do ISS, cuja atividade-fim seja implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional, com exceção das prestações que envolvam processo comunicacional de curta distância e que, adicionalmente, não tenham por finalidade última implementar uma etapa de tal processo*. O modelo proposto abarca prestações de serviços nas quais pode não haver interação entre emissor e receptor, nas quais a comunicação se dá de forma unilateral, nas quais a mensagem caminha em direção a apenas um dos polos da comunicação.

---

[389] E, mesmo nessa hipótese, poderia ser levantada a tese de que se configuraria a incidência do ICMS, com fulcro no princípio da autonomia dos estabelecimento, que deita raízes no artigo 11, §3º, inciso II, da Lei Complementar n.º 87/96: "Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é: (...) §3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público,edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente,bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:(...)II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular". Porém, à luz do entendimento do Superior Tribunal de Justiça, consubstanciado no verbete n.º 166 da súmula daquele tribunal ("Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte."), entendemos que a tese exposta não merece prosperar.

[390] CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit. p. 235.

No confronto entre as duas visões, a de Roque Antonio CARRAZZA não merece prevalecer.

Com efeito, não há nada, nem na Constituição Federal, nem na lei complementar, que exija que ocorra, necessariamente, interação entre o emissor e o receptor da mensagem para que se configure a incidência do ICMS-Comunicação. Pode ocorrer tal interação, como pode, por outro lado, não ocorrer. Tal fato é irrelevante para a incidência do ICMS-Comunicação. Isso porque, repise-se, a Constituição, quando trata do ICMS, refere-se à materialidade econômica *comunicação* de forma não semanticamente fechada, não exigindo que estejam presentes os cinco elementos do processo comunicacional para que haja a incidência do imposto. Por sua vez, a lei complementar elege, como suficientes para que se configure o fato gerador do ICMS-Comunicação, tão somente etapas, fases do processo comunicacional, não exigindo que o referido processo esteja completo, esteja exaurido, para que possa haver a incidência do imposto e, por consequência, não impondo, como condição para a referida incidência, a interação entre o emissor e o receptor da mensagem.

O artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96 dispõe que o ICMS-Comunicação 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*".[391]Como já exaustivamente ressaltado, a lei complementar elege como fato gerador do referido imposto a prestação onerosa não somente de serviços referentes ao processo comunicacional *completo*, mas também a prestação onerosa de serviços referentes a *etapas*, a *fases* do processo comunicacional. Ora, tais fases não envolvem, forçosamente, a interação entre o emissor e o receptor da mensagem.

Com efeito, a *geração* corresponde à produção da mensagem pelo emissor. A geração *não* envolve o processo completo de comunicação. Estão presentes na geração tão somente três dos cinco elementos do processo comunicacional - o emissor, a mensagem e o código. Não há, na geração, interação entre o emissor e o receptor, não há *bilateralidade*.

Por sua vez, a *emissão* corresponde à saída da mensagem do emissor e a sua introdução no canal. Há, na emissão, apenas quatro dos cinco elementos do processo comunicacional - o emissor, a mensagem, o código e o canal. Assim como na geração, não há, na emissão, interação entre emissor e receptor, não há *bilateralidade*.

---

[391] Como explanado anteriormente, na segunda vez na qual a palavra "comunicação" aparece no artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96, ela tem um significado mais restrito, ela tem o significado de "mensagem", um dos elementos do processo comunicacional.

A *transmissão* corresponde ao trânsito da mensagem pelo canal. A etapa em tela envolve apenas três dos elementos da comunicação - a mensagem, o código e o canal. Não participam direta e imediatamente dessa etapa nem o emissor nem o receptor, não havendo interação entre eles, podendo, portanto, a relação entre emissor e receptor ser *unilateral*.

Por fim, a *recepção* corresponde à saída da mensagem do canal e a sua chegada ao receptor. A recepção envolve quatro elementos - a mensagem, o código, o canal e o receptor. O emissor já não participa dessa etapa, não havendo, tampouco nessa etapa, interação entre emissor e receptor, ou seja,*bilateralidade*.

Depreende-se, portanto, do teor do artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96, que não é necessário, obrigatoriamente, que haja interação entre o receptor e o emissor da mensagem, ou seja, não é necessária a *bilateralidade*, para que se configure a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação.

É de relevo assinalar que a assertiva aqui exposta - de que a bilateralidade não constitui um elemento essencial para a configuração da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação - coincide com o entendimento de André Mendes MOREIRA, que defende que como a Constituição Federal não erigiu a bilateralidade (que o referido autor denomina de *bidirecionalidade*) como requisito para que haja a incidência do ICMS, não pode o intérprete fazê-lo. Confira-se:

> Ao contrário do que prega parte da doutrina, a bidirecionalidade (possibilidade de o receptor responder à mensagem pelo mesmo meio em que a recebeu) não é nota essencial do fato gerador do ICMS-Comunicação. A interpretação da Constituição deve seguir, sempre que possível, a letra expressa da mesma, salvo forte presunção em contrário, e a CR/88 não faz essa exigência (bidirecionalidade na comunicação), ao prever em seu art. 155, II, a incidência do ICMS sobre a *prestação de serviço de comunicação*. O fato gerador é previsto de forma ampla, permitindo a tributação de toda e qualquer prestação do serviço em tela.
> Como visto anteriormente, a doutrina é uníssona ao sustentar que a prestação onerosa do serviço de comunicação é bastante para que haja a incidência do ICMS. E a ocorrência da relação comunicativa exige a presença de apenas cinco elementos (emissor, receptor, mensagem, meio e código). Erigir-se outro requisito (a bidirecionalidade) para que seja caracterizada a relação tributável pelo imposto estadual é atentar contra o texto da Constituição. Afinal, segundo Maximiliano, "onde um poder é conferido em termos gerais" (na hipótese, o poder de tributar as prestações de serviços de comunicação), "interpreta-se como estendendo-se de acordo com os mesmos termos, salvo se alguma clara restrição for deduzível do próprio contexto, por se achar ali expressa ou implícita".[392]

Três exemplos caricatos demonstram que o modelo proposto por Roque Antonio CARRAZZA para explicar o conteúdo e o alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação - que impõe, como um dos requisitos para que possa ocorrer a incidência do referido imposto, a interação entre o emissor e o receptor – parece não ser adequado.Vamos

[392] MOREIRA, André Mendes. Op. Cit. p. 77-78.

supor o caso em que um surdo atenda um telefonema. Como nesse caso é impossível a interação entre o emissor e o receptor (o surdo), não poderia haver, pelo modelo de CARRAZZA, a incidência de ICMS sobre o custo daquela ligação telefônica. Vamos supor também o caso em que um mudo realize uma ligação. Como nesse caso também é impossível a interação entre o emissor (o mudo) e o receptor, da mesma forma não poderia haver a incidência de ICMS. Por fim, vamos supor o caso em que um brasileiro que não fala mandarim realize uma ligação internacional para um chinês que não fala português, nenhum deles dominando um terceiro idioma. Pelo modelo de CARRAZZA, não poderia haver tributação de ICMS sobre tal ligação, uma vez que, também nesse caso, não é possível a interação entre o emissor e o receptor.

Um outro exemplo, menos extravagante, que também demonstra que o modelo de CARRAZZA para explicar o conteúdo e o alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação parece não ser adequado, corresponde à situação na qual uma pessoa, que reside só, efetua uma ligação telefônica para a secretaria eletrônica de sua própria residência. Nessa situação, a figura do emissor da mensagem - a pessoa que liga para a própria secretária eletrônica - irá se confundir com a do receptor da mensagem. A não ser que aceitemos que uma pessoa possa interagir consigo mesma, pelo modelo de CARRAZZA, não poderia haver a incidência de ICMS sobre essa ligação.

Mais um exemplo é o do caso em que uma pessoa acessa a Internet por meio de uma linha telefônica e somente utiliza tal linha para mandar mensagens para o próprio *e-mail*, como uma forma de arquivamento de dados. Como, nessa hipótese, a figura do emissor também se confunde com a do receptor, pelo modelo de CARRAZZA, não poderia haver incidência de ICMS sobre essa forma de fazer uso da prestação de serviços de telefonia.

Um outro exemplo é o de uma pessoa jurídica que, para implementar e manter um sistema de comunicação entre duas de suas filiais, contrata um prestador de serviços. Como as filiais não correspondem a pessoas jurídicas distintas, a figura do emissor vai se confundir com a do receptor – o emissor e o receptor da mensagem serão a própria pessoa jurídica tomadora da prestação de serviços de comunicação. Pelo modelo de Roque Antonio CARRAZZA, não poderia ocorrer incidência de ICMS.

Outro exemplo é o já exposto na Seção 3.10, de uma empresa sediada no Estado de São Paulo que contrata, onerosamente, uma empresa domiciliada no Rio de Janeiro, que neste Estado possui uma antena transmissora, para emitir dados que serão encaminhados para uma empresa situada na China, por meio de um satélite pertencente a uma empresa situada nos

Estados Unidos da América. Nesse caso, também não ocorre interação entre emissor e receptor, de modo que, pelo modelo de CARRAZZA, não poderia haver incidência de ICMS.

Parece não ser razoável deixar prestações de serviços como as dos dois últimos exemplos, prestações que evidenciam capacidade contributiva e que não se encontram fora de um dos sentidos possíveis da expressão *prestação de serviços de comunicação* fora da incidência de impostos sobre circulação, de modo que também esses exemplos demonstram que o modelo proposto por Roque Antonio CARRAZZA para explicar o conteúdo e o alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação parece não estar adequado.

De todo o exposto, conclui-se que a interação entre emissor e receptor, ou seja, a *bilateralidade* da relação entre emissor e receptor, é um elemento irrelevante para a caracterização da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação.

5.5 **Da possibilidade de o receptor ser indeterminado**

Vimos que autores como Humberto ÁVILA e Hugo de Brito MACHADO, a partir da premissa de que a Constituição Federal teria feito, em seus artigos 21, incisos XI e XII, "a", 22, inciso IV, e 48, inciso XII, uma distinção entre *radiodifusão* e *telecomunicação*, chegam à conclusão de que *radiodifusão* e *comunicação* seriam atividades diferentes entre si e de que o elemento diferenciador entre as atividades em tela seria o fato de que a primeira consistiria na expedição de mensagens a receptores incertos, não identificados, ao passo que a segunda consistiria no estabelecimento de uma ligação entre o emissor e um receptor certo e determinado.

Na Seção 4.2 deste estudo, foi demonstrado que a referida premissa não se sustenta e que o Supremo Tribunal Federal considera que pode haver, sim, a incidência de ICMS sobre a radiodifusão.[393]Sendo equivocada a premissa, perde fundamento a consequência e, portanto, a assertiva de que, na comunicação, o receptor deve ser certo e determinado não é válida.

Como afirma Paulo Enrique Mainier de OLIVEIRA "não há absolutamente nada na Constituição ou na legislação que exija que o receptor da comunicação seja determinado e que emissor e receptor troquem mensagens para que o fato gerador do ICMS ocorra".[394] Por consequência, não havendo, nem na Constituição Federal, nem na lei complementar, a

[393]ADI-MC n.º 773/RJ, Tribunal Pleno, Rel. Min. Néri da Silveira, DJ 30.04.1993, p. 7.564; ADI-MC n.º 930/MA, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 31.10.1997, p. 55.540; e ADI-MC 1.467/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches,DJ 11.04.2003, p.26.

[394] OLIVEIRA, Paulo Enrique Mainier de. Op. cit. p. 125.

exigência de que o receptor seja certo e determinado para que ocorra a incidência do ICMS-Comunicação, o intérprete não pode criar tal restrição.

Paulo Enrique Mainier de OLIVEIRA, partindo da premissa de que a comunicação pode ser unilateral, ou seja, de que não é necessária a interação entre emissor e receptor (premissa cuja validade foi demonstrada na Seção 5.4), conclui que o receptor, o destinatário da mensagem, pode ser indeterminado. Acompanhe seu raciocínio:

> Então, se pode ocorrer comunicação de forma unilateral, bastando que haja movimento de dados ou informações, indaga-se: por qual razão exige-se a determinação do receptor e a interação entre emissor e receptor na comunicação para justificar a incidência do ICMS? Afirma-se que tal exigência surgiria do fato de que somente no momento da mudança de mãos da mensagem ou da informação seria possível verificar quando a prestação se aperfeiçoa. Trata-se de argumento falacioso. Ora, é o tomador de serviço quem paga ao prestado para que este "transporte" mensagens através de seu meio de comunicação. O tomador é o interessado que objetiva, na modalidade de comunicação através da difusão, transmitir, irradiar, divulgar, difundir, informar, noticiar ou comunicar com fins de atingir os receptores de seu público-alvo. Mesmo que não ocorra tráfego de mensagens, é inegável a ocorrência de uma comunicação em sentido amplo. E não é necessário que exista um destinatário específico ou que um destinatário receba a mensagem para que o serviço seja prestado, pois este será prestado apenas pela colocação à disposição do tomador das condições materiais necessárias para que a transmissão de determinada mensagem seja realizada, mesmo que em benefício de terceiros não identificados.[395]

Pelo modelo proposto para a compreensão do alcance e da abrangência da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, esta irá abarcar o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um feixe de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio, que não esteja previsto na Lista de Serviços do ISS e cuja atividade-fim seja implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional, exceto os de curta distância, como:

a) *geração* de mensagem de qualquer natureza;

b) *emissão* de mensagem de qualquer natureza;

c) *recepção* de mensagem de qualquer natureza;

d) *transmissão* de mensagem de qualquer natureza;

e) *retransmissão* de mensagem de qualquer natureza;

f) *repetição* de mensagem de qualquer natureza; e

g) *ampliação* de mensagem de qualquer natureza.

Em várias das etapas supramencionadas inexiste a exigência de que a figura do receptor seja certa e determinada.

A *geração*, por exemplo, corresponde à produção da mensagem pelo emissor. A geração envolve, tão somente, três dos cinco elementos do processo comunicacional - o

[395] Ibid. p. 126.

emissor, a mensagem e o código. A geração não envolve a figura do receptor e, por consequência, não se impõe que este seja certo e determinado. O receptor da mensagem poderá ser determinado, como também poderá ser indeterminado - isto é indiferente para a incidência do ICMS. Por conseguinte, uma prestação onerosa de serviço de geração de mensagem, cujo receptor eventualmente seja indeterminado, estará sujeita à incidência do ICMS-Comunicação.

Outro exemplo é o da *emissão*, que corresponde à saída da mensagem do emissor e a sua introdução no canal. A emissão envolve apenas quatro dos cinco elementos do processo comunicacional - o emissor, a mensagem, o código e o canal; o receptor não se faz presente na etapa em tela e, consequentemente, pode ser indeterminado no momento em que a emissão ocorre. Indiferentemente, quer o receptor seja determinado, quer o receptor seja indeterminado, o ICMS-Comunicação incidirá sobre a prestação onerosa de serviço de emissão de comunicação.

Mais um exemplo é o da *transmissão*, que corresponde ao trânsito da mensagem pelo canal e que engloba apenas três dos elementos da comunicação - a mensagem, o código e o canal. Na *transmissão* a mensagem trasfega em uma determinada direção e, no momento em que ocorre tal tráfego, poderão se configurar duas situações - ou o receptorjá está determinado, ou, contrariamente, ele permanece indeterminado. Em qualquer dessas situações, haverá a incidência de ICMS sobre a prestação onerosa de serviços de transmissão de mensagem.

O último exemplo é o da *ampliação.* Tal etapa corresponde à amplificação da mensagem, para viabilizar sua emissão, transmissão ou recepção. Tal etapa envolve, tão somente, a mensagem em si, de modo que, quer o receptor seja determinado, que o receptor seja indeterminado, a prestação onerosa de serviços de ampliação de mensagem estará sujeita ao ICMS.

O entendimento aqui exposto converge com o de André Mendes MOREIRA:

> A doutrina erige ainda a *determinação do receptor da mensagem* como elemento necessário à ocorrência do fato gerador do ICMS-comunicação. Nessa linha, a mera difusão de sons e imagens para destinatários incertos não configuraria serviço tributável pelo imposto estadual.
> Entretanto, temos que a destinação do destinatário não é suficiente para deslegitimar a incidência do ICMS-Comunicação. O que importa é que o destinatário exista e esteja em condições de receber a mensagem que lhe é enviada. Como o fato gerador do ICMS não é a comunicação em si, mas a prestação de um serviço, pode-se asseverar que o *envio de uma mensagem que possa ser recebida pelo destinatário, já consiste em prestação de serviço de comunicação.*
> Na radiodifusão, é razoável presumir-se a existência de destinatários para as mensagens enviadas. É fato que, hoje, praticamente todo lar brasileiro possui um rádio e uma televisão. Logo, existe a possibilidade concreta de a mensagem ser recebida, bastando, para tanto, que um dos potenciais destinatários sintonize sua

> televisão (ou rádio) na programação de uma emissora. Não obstante, ainda que nenhum aparelho de rádio ou TV seja ligado, a prestação de serviço de comunicação continuará a existir, pois a mensagem estará sendo continuamente enviada aos domicílios dos receptores. Dessarte, se um terceiro efetivamente encaminha mensagem para destinatários que possam recebê-la, o serviço é considerado prestado. Assim, não é necessário que o receptor da mensagem seja determinado para caracterização da hipótese de incidência do ICMS-comunicação.[396]

E MOREIRA reforça seus argumentos com base na posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento dos Recursos Extraordinários n.º 90.749/BA e n.º 91.813/SC (que foram julgados sob a égide da Constituição anterior e que tinham por objeto o antigo imposto federal sobre serviços de comunicação), bem como da Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 773/RJ e da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1.467/DF. Confira-se:

> Dos julgamentos do Supremo Tribunal Federal, que trataram da hipótese de incidência do ISSC-federal e do ICMS-Comunicação (analisando especificamente o serviço de radiodifusão), podem ser extraídas algumas conclusões:
> a) a primeira é que o serviço de comunicação não necessita ser bidirecional. O receptor da mensagem não precisa, portanto, ser dotado de meios para responder ao emissor;
> b) a segunda é que os serviços de comunicação podem ser prestados a usuários indeterminados (inferência lógica a que se chega pelo fato de o STF ter considerado tributável pelo ICMS o serviço de radiodifusão sonora de sons e imagens, notadamente dirigido ao público em geral);
> c) a terceira (e a única da qual discordamos pelas razões apontadas anteriormente) é que não há incidência de ISSQN sobre os serviços de radiodifusão, mas sim de ICMS-Comunicação (este entendimento da Corte Suprema foi consagrado de forma definitiva na ADI n.º 1.467/DF).
> (...)
> A bidirecionalidade na comunicação - entendida como a possibilidade de o receptor poder responder à mensagem pelo mesmo meio que recebeu - é irrelevante para a caracterização da hipótese de incidência do tributo em questão, assim como é a determinação do destinatário da mensagem (desde que exista um potencial receptor, ainda que indeterminado, poderá haver prestação de serviço de comunicação).[397]

Como se vê, para a incidência do ICMS-Comunicação não se faz necessário que o receptor, ou seja, o destinatário final da mensagem, seja certo e determinado.

5.6 **A desnecessidade de relação contratual direta entre prestador de serviços e o receptor da mensagem**

Humberto ÁVILA defende que, para que se configure uma prestação de serviços de comunicação, *é necessário que a onerosidade seja normalmente suportada pelo receptor*. Confira-se:

---

[396] MOREIRA, André Mendes. Op. Cit. p. 78.
[397] Ibid. p. 87-88.

> O conceito *restrito* de comunicação envolve interação onerosa entre um emissor e um receptor que, além de determinado, também paga pela obtenção da mensagem. Nesse sentido, o conceito de comunicação tem os seguintes elementos: (a) emissor da mensagem; (b) receptor da mensagem; (c) mensagem; (d) determinação do receptor; (e) bilateralidade da relação entre emissor e receptor; e (f) onerosidade relacionada à relação interativa, normalmente suportada pelo receptor. Só se está diante de um serviço de comunicação tributável pelo ICMS-C, segundo essa concepção, se o receptor da mensagem, ademais de ser individualizado, interagir com o seu emissor, havendo remuneração precisamente dessa interação.[398]

Todavia, do fato de a onerosidade ser "normalmente suportada pelo receptor" nãodecorre, obviamente, que a onerosidade seja *sempre* suportada pelo receptor. Mesmo em uma concepção restrita do conceito de comunicação, na qual figure três pessoas na relação - um prestador de serviços, um emissor e um receptor, não há óbices para que seja o emissor quem efetue o pagamento pela prestação do serviço de comunicação, e não o receptor.

Para a concretização da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal e o artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96exigem, apenas, que a prestação de serviços de comunicação seja *onerosa*. Os citados dispositivos não esmiúçam requisitos referentes a quem deva suportar a onerosidade, não exigem que o pagamento pela prestação seja efetuado especificamente pelo emissor ou efetuado especificamente pelo receptor. Tratando-se de competência tributária, onde a Constituição e a lei não restringem, não deve o intérprete restringir. Isto em homenagem ao princípio da capacidade contributiva e ao artigo 6º do Código Tributário Nacional, que dispõe que a "atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa *plena*", ressalvadas, tão somente, "as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios".

Em verdade, para que se configure uma prestação de serviços de comunicação, a exigência mínima é que haja um prestador e um tomador de serviços. O prestador de serviços vai executar um feixe de atividades preponderantemente imateriais, não previsto na Lista de Serviços do ISS, cuja atividade-fim seja implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional. O tomador irá obter uma utilidade a partir da atividade em tela. O prestador do serviço poderá ser, ou não, o emissor da mensagem.[399]Por sua vez, o tomador do serviço poderá ser ou o emissor da mensagem ou o receptor da mensagem, ou, ainda, não ser nenhuma dessas duas figuras (desde que obtenha uma utilidade na implementação da etapa da comunicação entre terceiros, possibilitada pela prestação de serviços). Em outras palavras,

---

[398] ÁVILA, Humberto Bergmann. Veiculação de Material Publicitário em Páginas na Internet. Exame da Competência para Instituição de Imposto sobre Serviços de Comunicação. Ausência de Prestação de Serviço de Comunicação. Op. cit. p. 155.

[399] Como explanado em seção anterior, o fato de o prestador de serviço estar comunicando mensagem própria não implica autosserviço.

não há uma vinculação direta e imediata entre, de um lado, a figura do prestador de serviços e a do emissor da mensagem e, de outro lado, a figura do tomador de serviços e a do receptor da mensagem, de modo que não se deve confundir a figura do tomador de serviços com a do receptor da mensagem. O tomador de serviços pode ser, até mesmo, uma terceira pessoa, distinta da figura do emissor ou da do receptor da mensagem, desde que ele obtenha utilidade a partir da prestação de serviço.

Em suma, quem paga pelo serviço, quem suporta a onerosidade da prestação é o tomador do serviço, que obtém uma utilidade a partir de tal prestação, mas que não necessariamente se confunde com a figura do receptor ou do emissor da mensagem.

Nessa linha de pensamento, assevera Paulo Enrique Mainier de OLIVEIRA:

> Dessa forma, não se exige que o emissor e o destinatário da mensagem celebrem um contrato de prestação de serviço de comunicação. Os participes da relação comunicativa não prestam serviço um para o outro nem para terceiros. Eles apenas se comunicam. A regra-matriz do ICMS sobre serviços é prestar serviço de comunicação, e não realizar comunicação.[400]

Um exemplo ilustra melhor tal assertiva. Vamos supor a situação extremamente comum de um hotel que possui telefones em seus quartos. O hóspede pode realizar ligações telefônicas de seu quarto para terceiros, sendo a quantidade, o destino e a duração de tais ligações monitoradas por um sistema de dados do hotel e pagas pelo hóspede quando de seu *check-out* (geralmente em valores superiores aos que a companhia telefônica cobra do hotel). Quando o hóspede efetua uma ligação telefônica utilizando o aparelho que está instalado em seu quarto, surgem *duas* relações jurídicas distintas - uma entre o hotel e o hóspede, abarcada pela prestação de serviços de hotelaria; e outra entre o hotel e a companhia telefônica, configurada como uma prestação de serviços de comunicação. No que tange a esta última relação jurídica, o prestador do serviço é a companhia telefônica, o tomador é o hotel, o emissor da mensagem é o hóspede e o receptor é a pessoa para quem este hóspede efetuou a ligação. As figuras do prestador de serviços, do tomador de serviços, do emissor da mensagem e do receptor da mensagem não se confundem - são quatro pessoas distintas. Quem, de forma direta e imediata, vai pagar pela prestação de serviços de comunicação é o hotel, ou seja, o tomador do serviço, e não o emissor da mensagem, o hóspede, nem o receptor da mensagem, a pessoa para quem o hóspede ligou. O hotel irá obter uma utilidade - a maior atratividade de seus serviços pelo fato de oferecer linhas telefônicas em seus quartos e a possibilidade de obter lucros na diferença entre o valor que cobra dos hóspedes pelas ligações telefônicas e o valor que paga à companhia telefônica pelas mesmas ligações. Ele é o tomador

[400] OLIVEIRA, Paulo Enrique Mainier de. Op. cit. p. 124.

da prestação de serviços de comunicação da companhia telefônica e é quem paga, de forma direta e imediata, por tal prestação (ainda que, posteriormente, cobrando do hóspede tal custo, algumas vezes com lucro, em sua relação com este hóspede, referente à prestação de serviços de hotelaria). Entretanto, o hotel, ou seja, o tomador da prestação de serviços de comunicação,que é quem paga por esta prestação, não se confunde nem com a figura do emissor da mensagem (o hóspede), nem com a do receptor desta (a pessoa para a qual o hóspede efetuou a ligação).

Um outro exemplo interessante, já abordado na Seção 5.4, corresponde ao caso no qual uma pessoa, que reside só, efetua uma ligação telefônica para a secretaria eletrônica de sua própria residência. Nesse caso, o prestador de serviços será a companhia telefônica e a figura do tomador do serviço - a pessoa que liga para a própria secretária eletrônica -, irá se confundir com a do emissor da mensagem e com a do receptor da mensagem. Não há, no caso em tela, um contrato entre o emissor e o receptor da mensagem, uma vez que eles são a mesma pessoa.

Como se vê, não se exige, para que se configure a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, que o emissor e o receptor da mensagem celebrem um contrato de prestação de serviços de comunicação. Em tal prestação pode haver quatro figuras distintas - a do prestador de serviços, a do tomador de serviços, a do emissor da mensagem e a do receptor da mensagem -, e nem a Constituição nem a lei complementar traz restrições relativas a qual figura deve suportar a onerosidade. A única restrição ocorre quando a figura do prestador de serviços se confundir com a do tomador, hipótese em que estaremos diante de um autosserviço, como no exemplo exposto na Seção 5.3, no qual uma pessoa jurídica, por meios próprios, proporciona serviços de comunicação entre sua matriz e sua filial ou entre uma filial e outra. É irrelevante para a incidência do ICMS-Comunicação o fato de a prestação de serviços ser paga pelo emissor da mensagem, pelo receptor da mensagem ou por um terceiro.Para que se configure a incidência do ICMS-Comunicação basta que, de um lado, haja um prestador de serviços que, conforme o modelo proposto no presente estudo, ofereça, de forma onerosa, uma utilidade que vise implementar uma, ou mais de uma, das etapas de processo comunicacional, exceto o de curta distância e desde que a prestação não esteja prevista na Lista de Serviços do ISS, e, de outro lado, haja um tomador de serviços que usufrua da referida utilidade.

5.7 **A possibilidade do fornecimento de meios materiais para viabilizar a prestação de serviços de comunicação**

No entender de Roque Antonio CARRAZZA, a disponibilização, para os usuários, dos *meios materiais* necessários à comunicação não tipificaria a prestação do serviço de comunicação - tipificaria, tão somente, simples etapa necessária à implementação da referida prestação. Para CARRAZZA, na medida em que a Constituição autoriza que sejam tributadas as prestações de serviços de comunicação, não seria dado, nem ao legislador, nem muito menos ao intérprete ou ao aplicador, estender a incidência do ICMS às atividades que antecederiam e viabilizariam tais prestações. A série de atos que colocam os meios e os modos aptos à prestação dos serviços de comunicação à disposição dos usuários não deveria ser confundida com a própria prestação desses serviços, não tipificando fato imponível do ICMS. As atividades-meio seriam levadas a efeito em benefício da própria pessoa que realizasse o serviço, tendo por escopo, tão somente, possibilitar a atividade-fim. O nascimento do tributo não ocorreria no momento em que fosse oferecido o serviço de comunicação, nem quando fosse celebrado o contrato de prestação onerosa, nem quando fossem disponibilizados ao tomador os meios mecânicos, eletrônicos e técnicos necessários à comunicação, mas sim quando praticados os *atos de execução*, ou seja, quando se desse a efetiva prestação do serviço, que, por sua vez, somente ocorreria quando pelo menos duas pessoas previamente identificadas - diversas da que prestasse o serviço - efetivamente trocassem mensagens.[401]

Para o autor, não haveria que se falar em "teoria da preponderância" quando fossem agregadas à prestação onerosa de serviços de comunicação prestações onerosas de serviços de natureza diversa. O ICMS deveria ter por base de cálculo *apenas* o preço do serviço de comunicação efetivamente prestado, devendo ser excluídos os valores a ele estranhos.[402] Não haveria incidência de ICMS quando a empresa, mediante contraprestação econômica, fornecesse a terceiros os meios materiais necessários (antena, *softwares*, *hardwares*, etc.) que permitissem a esses terceiros comunicarem-se. A locação de coisas móveis configuraria episódio distinto do da prestação de serviços de comunicação, estando, por consequência, fora da área de incidência do ICMS. Locações de equipamentos não se confundiriam com a prestação de serviços de comunicação.[403] O aluguel de coisa infungível tipificaria, tão

---

[401] CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit. p. 243-244.
[402] Ibid. p. 241.
[403] Ibid. 250-251.

somente, custo da cessão de direitos e, como tal, não poderia compor a base de cálculo do ICMS.[404]

De fato, se o objetivo do negócio entre duas partes for apenas a locação de um equipamento e se tal negócio exaurir-se nessa locação, não envolvendo mais nenhuma prestação do locador do bem em favor do locatário, não haverá que se falar em incidência do ICMS-Comunicação, uma vez que, realmente, estaremos diante de uma locação de bens, e não diante de uma prestação onerosa de um serviço cuja atividade-fim seja implementar uma etapa do processo comunicacional.Todavia, se, ao lado da locação de bens, o locador desenvolver outras atividades que visem implementar uma etapa do processo comunicacional e se tais atividades não estiverem sujeitas ao campo de incidência do ISS, nesse caso haverá, sim, a incidência do ICMS-Comunicação.

Com efeito, como exposto na Seção 3.9, a expressão *prestação de serviços* está relacionada ao oferecimento de uma *utilidade* para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, podendo ocorrer, simultaneamente a tal conjunto de atividades imateriais ou como resultado dele, a entrega de bens ao tomador do serviço ou a utilização temporária de bens do prestador pelo tomador. *Prestação de serviços* não se confunde com obrigação pura de fazer. A incidência do ICMS irá surgir da associação entre a onerosidade e a prestação de um serviço que vise implementar uma das etapas do processo comunicacional. Se, para que se efetive tal prestação, for necessário que o prestador disponibilize ao tomador bens móveis, como, por exemplo, equipamentos, tal fato não desnaturará a prestação em tela, ela continuará sendo uma prestação de serviços de comunicação. Isso porque o conceito de prestação de serviços não está acorrentado à definição de obrigação de fazer correspondente à vetusta tripartição das obrigações, que deita raízes no Direito Romano, em *obrigação de dar*, *obrigação de fazer* e *obrigação de não fazer*. A complexidade das relações econômicas do mundo moderno não mais pode ser compartimentada em simplismos didáticos que remontam a tempos passados. Nessa ordem de ideias, como bem ressalta Ricardo Lodi RIBEIRO, a expressão constitucional *serviços de qualquer natureza* (e, pelas mesmas razões, a expressão constitucional *serviços de comunicação*)implica o oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir da atividade imaterial, o que, não raras vezes, envolve a utilização de bens do prestador pelo usuário.[405]

---

[404] Ibid. p. 253.

[405] RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Os Conflitos de Competência entre o IPI, o ICMS e o ISS**. Disponível em <http://media.wix.com/ugd/181dae_f5a92ebda2c4128320fbf375262753a2.pdf>. Acesso em 01 jan. de 2014>.

Na Seção 3.9 foram trazidos vários exemplos de prestações de serviços objeto do ISS, previstas na Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03, nas quais as obrigações de fazer e de dar estão intrinsecamente ligadas, como as referentes à "odontologia" (item 4.07), ao "serviço de hospedagem" (item 9.01) e ao serviço de "reprografia, microfilmagem e digitalização" (item 13.04). Na prestação de serviços de odontologia, quando, por exemplo, um dentista obtura o dente de um paciente, além da obrigação de fazer, há, insitamente, uma obrigação de dar, referente à entrega de um material – o amálgama que será utilizado na obturação e que será fixado ao dente do paciente. Por sua vez, na prestação de serviços de hospedagem, quando o hotel disponibiliza um de seus quartos a determinado hóspede, além da obrigação de fazer, estará envolvida uma obrigação, ainda que temporária, de dar - o hotel estará disponibilizando ao hóspede os bens móveis que guarnecem o quarto, além do próprio espaço do quarto. Por fim, no serviço de reprografia xerográfica, o prestador irá entregar ao tomador um bem físico – os papéis nos quais foram reprografados os originais entregues pelo tomador. Nestes três exemplos, a base de cálculo do ISS englobará tanto a parte do preço correspondente à obrigação de fazer como a parte do preço correspondente à obrigação de dar. Na prestação de serviços de odontologia o preço do serviço não é desdobrado em uma parte correspondente à mão de obra e outra parte correspondente ao material, de modo que o ISS incida, tão somente, sobre a parte correspondente à mão de obra - pelo contrário, o imposto em tela vai incidir sobre o preço total pago pelo tomador, preço este que engloba a parte correspondente ao material e a parte correspondente à mão de obra. Do mesmo modo, não se pode desdobrar o preço do serviço de hotelaria em uma parte correspondente à obrigação de fazer e em outra parte correspondente à obrigação de dar, referente por exemplo à locação dos bens móveis que guarnecem o quarto do hotel (cama, armário, lençóis, etc.) e à locação do espaço correspondente ao quarto do hotel - o ISS incidirá sobre o preço total pago pelo hóspede. E também não se poderá desdobrar o preço do serviço de repografia em uma parte corresponde à atividade humana e outra referente ao bem físico, o papel reprografado - o ISS incidirá sobre o preço total da prestação.

A legislação do ISS reconhece o citado fato de que a prestação de serviços não corresponde, sempre, a uma obrigação pura de fazer, ou seja, de que a prestação de serviço, em várias situações, envolve insitamente, ao lado de uma obrigação de fazer, também uma obrigação de dar. Com efeito, o parágrafo 2º do artigo 1º da Lei Complementar n.º 116/03 expressamente prevê que os serviços da Lista Anexa podem envolver o fornecimento de mercadorias. Confira-se o teor do citado dispositivo:

> § 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, **ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias**.[406]

Da mesma forma, o artigo 7º, parágrafo 2º, inciso I, da Lei Complementar n.º 116/03 dispõe:

> Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.
> (...)
> § 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:
> I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;

Ora, se na base de cálculo do ISS não se inclui o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05[407], a *contrario senso*, para todos os outros itens da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03, o valor dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços vai se incluir, sim, na base de cálculo do ISS.

Além disso, no que concerne às operações relativas à circulação de mercadorias, inerentemente ligadas à obrigação de dar, o ICMS pode incluir em sua base de cálculo valores correspondentes a obrigações de fazer, referentes a serviços, como se depreende do artigo 155, parágrafo 2º, inciso IX, "b" da Constituição. Confira-se:

> § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
> (...)
> IX - incidirá também:
> (...)
> b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

Esse raciocínio de que não há uma relação biunívoca entre impostos sobre prestação de serviços e obrigações de fazer e de que não é necessário que tais impostos correspondam a obrigações puras de fazer pode ser transladado para a prestação de serviços de comunicação. Tais prestações não precisam corresponder, necessariamente, a uma obrigação de fazer pura. A expressão *prestação de serviços* está relacionada ao oferecimento de uma *utilidade* para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, podendo

---

[406] Grifo nosso.

[407] Item 7.02 da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03 – "Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS)."
Item 7.05da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03 – "Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS)."

ocorrer, simultaneamente a tal conjunto de atividades imateriais ou como resultado dele, a entrega de bens ao tomador do serviço ou a utilização temporária de bens do prestador pelo tomador.

A prestação de serviços de televisão por assinatura é um exemplo de prestação de serviços de comunicação na qual há a utilização temporária de bens de propriedade do prestador pelo tomador. Para que se viabilize tal prestação, possibilitando-se a recepção dos canais na residência do tomador do serviço, é necessário que a ele seja disponibilizado um aparelho decodificador de sinais.[408] Por conseguinte, a prestação de serviços de televisão por assinatura implica, intrinsecamente, ao lado do oferecimento de uma utilidade a partir de uma atividade imaterial, a disponibilização ao tomador de um bem físico - o aparelho decodificador. Tal aparelho, em geral, é de propriedade do prestador de serviços, fica na posse do tomador durante a vigência do contrato de prestação de serviços e é devolvido ao prestador quando ocorre o término do contrato. A prestadora não pode desdobrar o preço da prestação do serviço em duas partes, uma relativa à locação do aparelho decodificador de sinais (que configuraria uma locação de bem móvel, sobre a qual não incidiria ICMS) e outra relativa à prestação de serviços de comunicação. Isso porque a locação do aparelho decodificador é essencial para a prestação do serviço de televisão por assinatura e não detém a autonomia necessária para se caracterizar como um serviço conexo (Seção 6.1). Para tal prestação é necessário o uso do decodificador, mas isso não qualifica a relação entre o prestador e o tomador como uma locação, porque, na locação, o uso é o fim único do contrato, ao passo que, no caso em estudo, o uso do decodificador é o meio pelo qual o prestador do serviço vai alcançar o fim contratual, que é a prestação do serviço de TV por assinatura.

[408] O aparelho decodificador ou "unidade receptora decodificadora (URD)" é definido no inciso XXXII do artigo 3ºdo Regulamento do Serviço de Acesso Condicionado – SeAC (Anexo à Resolução n.º 581/2012 da ANATEL - Agência Nacional de Telecomunicações), da seguinte maneira:"equipamento ou conjunto de equipamentos e dispositivos necessários para receber e decodificar os sinais provenientes da Prestadora, converter para um padrão compatível com o Dispositivo Terminal do Assinante e transmitir sinais para os equipamentos e sistemas da Prestadora, quando for o caso".

6 **APLICAÇÃO DO MODELO PROPOSTO A DIFERENTES ESPÉCIES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS**

6.1 **Serviços conexos**

As concessionárias de serviços de telecomunicações realizam algumas prestações, muitas vezes cobradas dos usuários, mas que não têm por finalidade imediata implementar uma das etapas do processo comunicacional. São exemplos dessas atividades, denominadas de *serviços conexos*, dentre outras, a habilitação de telefone celular, a troca da titularidade de linha telefônica, a troca de número do telefone, a troca do aparelho e o bloqueio de ligações à distância.

Uma vez que para que se configure a incidência do ICMS é necessário que haja o *oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio, que não esteja previsto na Lista de Serviços do ISS e cuja atividade-fim seja implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional, com exceção das prestações que envolvam processo comunicacional de curta distância e que, adicionalmente, não tenham por finalidade última implementar uma etapa de tal processo* e uma vez que as prestações de serviços conexos *não* têm por finalidade implementar qualquer etapa do processo comunicacional, sobre tais prestações de serviços conexos *não* haverá incidência de ICMS.[409]

Não se pode olvidar, conforme exposto na Seção 3.9, que as prestações de serviços, em geral, *não* são constituídas por uma atividade isolada; mas sim por um *conjunto de atividades*, formado por uma atividade principal - a *atividade-fim* – e por uma série de atividades acessórias gravitando em torno daquela atividade principal. Entretanto, se uma atividade acessória detém um razoável grau de autonomia em relação à *atividade-fim* e é objeto de uma relação jurídica paralela, sujeita a um preço específico, entre o tomador e o prestador de serviços, ou entre este e um terceiro, tal atividade acessória pode destacar-se da prestação de serviços original e constituir, por si própria, uma nova prestação de serviços (eventualmente em conjunto com algumas outras atividades acessórias que giram em torno daquela que se destacou da prestação original). E, se essa nova prestação de serviços não

[409] Nesse sentido, é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, ilustrada, por exemplo, pelo acórdão proferido no REsp n.º 1.176.753/RJ, Primeira Seção, Rel. para o acórdão Min. Mauro Campbell Marques, DJe 19/12/2012.

constituir uma *prestação de serviços de comunicação*, sobre ela não incidirá ICMS (pelo menos na modalidade ICMS-Comunicação).

Tal conclusão coaduna-se com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, para o qual não há incidência de ICMS sobre a prestação de serviços de habilitação de telefones celulares[410]; sobre atividades acessórias ou preparatórias ao serviço de televisão a cabo[411]; sobre serviços conexos ao de telefonia móvel, como troca de titularidade de aparelho celular, conta detalhada, troca de aparelho, troca de número, mudança de endereço de cobrança de conta telefônica, troca de área de registro, troca de plano de serviço, bloqueio DDD e DDI e religação[412]; sobre a locação de aparelhos celulares[413]; sobre a locação de aparelhos, a manutenção das estações rádio-base, das torres de transmissão e dos *softwares* de gerenciamento[414]; sobre a taxa de adesão de televisão a cabo[415]; sobre serviços de adesão, de habilitação, de instalação de ponto extra, de mudança de seleção de canais, de instalação de equipamento e de assistência técnica de televisão a cabo[416]; sobre serviços de instalação de linha telefônica fixa[417]; nem sobre a produção de programas de televisão a cabo[418].

Tal conclusão também se coaduna com o entendimento do Supremo Tribunal Federal que decidiu que o ICMS não incide sobre a prestação de serviços de habilitação de telefones celulares.[419]

Por fim, há que se ressaltar que não serão legítimos planejamentos tributários que transfiram faturamento oriundos de prestações de serviços de comunicação, sujeitas ao ICMS, para prestações de serviços conexos, não sujeitas ao ICMS. Vamos supor, por exemplo, que uma prestadora de serviços de telecomunicações ofereça um plano no qual o usuário pague

---

[410] Enunciado n.º 350 da súmula de jurisprudência dominante do STJ: "O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular".

[411] AgRg no Ag n.º 1.108.510/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJ 01.07.2009.

[412] REsp n.º 1.176.753/RJ, Primeira Seção, Rel. para o acórdão Min. Mauro Campbell Marques, DJe 19.12.2012.

[413] REsp n.º 945.037/AM, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 03.08.2009; REsp n.º 816512/PI, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 01.02.2010.

[414] REsp n.º 760.230/MG, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 01.07.2009.

[415] REsp n.º 418.594/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 21.03.2005 p. 218; AgRg no REsp n.º 867.820/MG, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 04.08.2009.

[416] REsp n.º 710.774/MG, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 06.03.2006 p. 332.

[417] REsp n.º 601.056/BA, Primeira Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJ 03.04.2006 p. 230; REsp n.º 796.177/MG, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 08.02.2008 p. 642; AgRg no REsp n.º 598.584/RR, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 12.09.2008.

[418] REsp n.º 726.103/MG, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 08.08.2007 p. 365; REsp n.º 763.431/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 04.10.2007 p. 178;REsp n.º 799.927/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJe 30.04.2008; REsp n.º 857.364/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJe 28.04.2008;REsp 761.989/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJe 12.05.2008; AgRg no REsp n.º 800.033/MG, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 09.03.2009; AgRg no REsp n.º 788.583/MG, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 12.06.2009.

[419] RE n.º 572.020/DF, Pleno, Rel. para o acórdão Min. Luiz Fux, DJe 13.10.2014.

um valor anual a título de habilitação da linha e no qual não haja cobrança pelos serviços efetivos de comunicação, cujos custos serão cobertos pelos valores pagos anualmente a título de habilitação da linha. Nessa hipótese, a denominação que a concessionária dá à cobrança não terá o condão de afastar a incidência do ICMS - se os valores cobrados do usuário estão servindo para custear prestações de serviços efetivas de comunicação, sobre tais valores deverá incidir o imposto estadual.

Nesse sentido, confira-se a lição de André Mendes MOREIRA:

> Note-se que existe o problema de simulação da gratuidade, que pode ocorrer, *v.g.*, quando no bojo de um contrato de prestação de serviço de comunicação sejam estipulados pagamentos a outros títulos (manutenção, assistência técnica, *et cetera*), reduzindo ou anulando os valores devidos a título de ICMS-comunicação (o custo do serviço de comunicação será repassado para outras rubricas, que não sofrem incidência do imposto estadual). Nesses casos, desde que faça prova nesse sentido, o Fisco poderá e deverá exigir ICMS sobre o verdadeiro valor do serviço de comunicação, arbitrando-o (consoante autorizado pelo art. 148 do CTN) se necessário.[420]

6.2 **Serviços postais**

A prestação de serviços postais corresponde a um conjunto de atividades que torna possível o envio de correspondência de um remetente para um destinatário, em endereço final e determinado. A Constituição Federal confere à União, em caráter exclusivo, a exploração do serviço postal e do correio aéreo nacional (artigo 20, inciso X). O serviço postal é prestado pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT, empresa pública criada pelo Decreto-Lei n.º 509/1969.

Uma vez que a mensagem está materializada em um meio físico (uma correspondência, uma carta) e que é essa correspondência material que é fisicamente transportada, poderia surgir uma interessante questão - no caso da prestação de serviços postais, estaríamos diante de uma prestação de serviços de transporte ou, diferentemente, estaríamos diante de uma prestação de serviço de comunicação? Tal questão poderia ter relevância prática na medida em que o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal atribui competência para os Estados instituírem impostos sobre a prestação de serviços de comunicação, porém no que concerne aos serviços de transporte, o referido artigo atribui aos Estados a competência para instituírem impostos apenas sobre a prestação de serviços *intermunicipais* e *interestaduais*, restando as prestações de serviços de transporte *intramunicipal* sob a competência dos Municípios, por força do artigo 155, inciso III, da

[420] MOREIRA, André Mendes. **A Tributação dos Serviços de Comunicação**. Op. Cit. p. 61

Constituição combinado com o item 16.01 da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03. Dessa forma, se a prestação de serviços postais fosse considerada uma prestação de serviços de transporte, caso o remetente e o destinatário estivessem situados em um mesmo Município, incidiria, em tese, não ICMS, mas sim ISS.

Como na prestação de serviços postais que envolvem cartas o teor da mensagem prepondera, em geral, sobre o bem físico que a contém (o papel), ou seja, como geralmente a mensagem é mais importante que o meio físico, tanto do ponto de vista do emissor quanto do ponto de vista do receptor, poder-se-ia defender que a prestação de serviços postais caracterizar-se-ia como uma prestação de serviços de comunicação, e não como uma prestação de serviços de transporte.

Todavia, a discussão perde importância diante do posicionamento do Supremo Tribunal Federal de que a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos deve atuar em regime de exclusividade na prestação dos serviços postais[421], bem como de que a empresa em tela é abarcada pela imunidade recíproca, consubstanciada no artigo 150, inciso VI, "a", da Constituição Federal.[422]

De qualquer modo, como exposto na Seção 4.3, a imunidade não tem o condão de alterar a natureza dos fatos, dos atos e dos negócios jurídicos sobre os quais ela recai. Assim, o fato de a imunidade recíproca prevista no artigo 150, inciso VI, "a" abarcar a prestação de serviços postais, exercida com exclusividade pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT, não tem o condão de alterar a natureza de tal prestação como sendo de serviços de comunicação.

6.3 **Prestação de serviços de televisão por assinatura**

O serviço de televisão por assinatura, em sentido amplo, pode se dar por meio das seguintes modalidades:

-serviço de TV a cabo (TVC);

-serviço de distribuição de canais multiponto multicanal(MMDS);

-serviço de distribuição de sinais de televisão e de áudio por assinatura via satélite (DTH); e

-serviço especial de televisão por assinatura (TVA).

---

[421]Ação Declaratória de Preceito Fundamental n.º 46, Tribunal Pleno. Rel. Min. Marco Aurélio, Rel. p/ acórdão Min. Eros Grau, DJe 26.02.1010.

[422]Recurso Extraordinário n.º 407.099, Segunda Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 06.08.2004, p. 62.

Tais modalidades diferenciam-se pela tecnologia utilizada para a distribuição da programação.O *serviço de TV a cabo* (TVC) consiste na distribuição de sinais de vídeo e áudio, a assinantes, mediante transporte por meios físicos (cabos).[423] O MMDS utiliza-se de faixa de micro-ondas para transmitir os sinais.[424] Por sua vez, o DTH tem como objetivo a distribuição de sinais de televisão ou de áudio, bem como de ambos, por meio de satélites.[425] Por fim, o *serviço especial de televisão por assinatura*(TVA) é destinado a distribuir sons e imagens a assinantes, por sinais codificados, mediante utilização de canais do espectro radioelétrico.[426] Todavia, a Lei n.º 12.485/2011 determina que o *serviço de acesso condicionado* (SeAC)[427] sucederá as atuais modalidades de serviços de televisão por assinatura, visando a unificação e a simplificação da regulamentação delas.[428]

É de ressaltar que, no entendimento de Roque Antonio CARRAZZA, a prestação de serviços de televisão por assinatura não seria tributável por meio de ICMS. Isso porque nessa espécie de serviço viabilizar-se-ia, tão somente, o acesso a uma programação preparada pela empresa que envia os sinais codificados. O assinante não se comunicaria nem com a empresa, nem com terceiros, apenas assistiria à programação. Nas atividades típicas de televisão por assinatura não haveria nem transmissão, nem recebimento de mensagens por parte do usuário, ou seja, não haveria nenhuma prestação de serviços de comunicação e, por consequência, a atividade não poderia ser alcançada pelo ICMS.[429]

A atividade de televisão por assinatura corresponderia ao licenciamento e à distribuição de sinais codificados da programação de titularidade da prestadora de serviços, programação esta que seria recebida pelos assinantes como contrapartida ao pagamento de mensalidades. O serviço limitar-se-ia à transmissão de sinais que seriam captados e

---

[423] Artigo 84 do Anexo à Resolução n.º 581, de 26 de março de 2012, da ANATEL (Agência Nacional de Telecomunicações) - Regulamento do Serviço de Acesso Condicionado (SeAC).

[424] Artigo 86 do Regulamento do Serviço de Acesso Condicionado.

[425] Artigo 88 do Regulamento do Serviço de Acesso Condicionado.

[426] Artigo 90 do Regulamento do Serviço de Acesso Condicionado.

[427] Anexo à Resolução n.º 581, de 26 de março de 2012, da ANATEL (Agência Nacional de Telecomunicações) - Regulamento do Serviço de Acesso Condicionado (SeAC): "Art. 4º O SeAC é o serviço de telecomunicações de interesse coletivo, prestado no regime privado, cuja recepção é condicionada à contratação remunerada por assinantes e destinado à distribuição de conteúdos audiovisuais na forma de pacotes, de canais de programação nas modalidades avulsa de programação e avulsa de conteúdo programado e de Canais de Programação de Distribuição Obrigatória, por meio de tecnologias, processos, meios eletrônicos e protocolos de comunicação quaisquer. § 1º Incluem-se no serviço a interação necessária à escolha de conteúdo audiovisual, à aquisição de canais de programação nas modalidades avulsas e outras aplicações inerentes ao serviço. § 2º Entende-se como interação qualquer processo de troca de sinalização, informação ou comando entre a URD e os equipamentos e sistemas da Prestadora. § 3º O SeAC é considerado, para todos os efeitos, serviço de televisão por assinatura. § 4º O SeAC é sucedâneo do TVC, do MMDS, do DTH e do TVA."

[428] Artigo 37 e parágrafos da Lei n.º 12.485/2011.

[429] CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit. p. 299.

decodificados por aparelhos instalados nos domicílios dos assinantes. Para CARAZZA, as empresas de televisão por assinatura não prestariam nenhum serviço de comunicação, mas apenas transmitiriam ao assinante os sinais de que são detentoras. Em tese, essa atividade seria tributável tão somente por meio de um imposto sobre cessão de direitos, ainda não instituído, e não por ICMS nem por ISS.[430]

Esse é também o entendimento de Alcides Jorge COSTA, para quem a prestação de serviços de televisão por assinatura corresponderia à transmissão de mensagem própria e, dessa forma, não estaria sujeita à incidência de ICMS.[431]

Todavia, aplicando-se o modelo elaborado no presente estudo à prestação de serviços de televisão por assinatura, chega-se a conclusão oposta à de Roque Antonio CARRAZZA e de Alcides Jorge COSTA. Com efeito, pelo referido modelo o ICMS irá incidir quando houver o *oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio, que não esteja previsto na Lista de Serviços do ISS e cuja atividade-fim seja implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional, com exceção das prestações que envolvam processo comunicacional de curta distância e que, adicionalmente, não tenham por finalidade última implementar uma etapa de tal processo*.Pois bem. A prestação de serviços de televisão por assinatura corresponde ao oferecimento oneroso de uma utilidade ao telespectador, não está prevista na Lista de Serviços do ISS e implementa as etapas de emissão e de transmissão do processo comunicacional. Por consequência, incide ICMS sobre a prestação em tela.

Já abordamos, na Seção 3.15, a questão da prestação de serviços de televisão por assinatura. Naquela seção, salientamos que não é razoável deixar de fora do conceito constitucional de *prestação de serviços de comunicação* a referida prestação. Ao longo deste estudo também expusemos que o fato de estarem presentes apenas duas pessoas na prestação de serviços - no caso em análise, a empresa prestadora de serviços de televisão por assinatura e o telespectador -não constitui óbice à incidência do ICMS. Vimos que tampouco constitui óbice a essa incidência o fato de não haver interação entre a prestadora de serviços de televisão por assinatura e o telespectador. Por fim, vimos que é irrelevante para a incidência do ICMS o fato de a mensagem ser própria ou ser de terceiro.

---

[430] Ibid. p. 300.

[431] COSTA, Alcides Jorge. ICMS - Comunicação - Parecer. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 16, p. 02-13, 2001.

Anote-se, por relevante, que o art. 2º da Lei 8.977, de 06 de janeiro de 1995, expressamente enquadrava o *serviço de televisão a cabo* como uma espécie de serviço de telecomunicações:

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

Atualmente, o art. 2º, inciso XXXIII, da Lei n.º 12.485, de 12 de setembro de 2011, continua enquadrando o serviço de televisão por assinatura em sentido amplo, denominando-o de *serviço de acesso condicionado*, como uma espécie de serviço de telecomunicações. Confira-se:

> Art. 2º
> (...)
> XXIII - Serviço de Acesso Condicionado: serviço de telecomunicações de interesse coletivo prestado no regime privado, cuja recepção é condicionada à contratação remunerada por assinantes e destinado à distribuição de conteúdos audiovisuais na forma de pacotes, de canais nas modalidades avulsa de programação e avulsa de conteúdo programado e de canais de distribuição obrigatória, por meio de tecnologias, processos, meios eletrônicos e protocolos de comunicação quaisquer.

Ora, como o serviço de televisão por assinatura é definido pela legislação como uma espécie de serviço de telecomunicações, se a prestação de tal serviço for onerosa, sobre ela incidirá ICMS.

Como expusemos na Seção 5.3, ainda na hipótese de a prestação de serviços de televisão por assinatura envolver a transmissão de um programa elaborado pelo próprio prestador de serviços, isso não configurará autosserviço. Com efeito, a prestação de serviços não deve ser analisada, tão somente, sob a óptica do prestador, não se podendo afastar, de plano, a incidência do ICMS pelo simples fato de a mensagem ter sido gerada pelo próprio prestador. A prestação deve ser analisada, também, sob a óptica da *utilidade* para o tomador, e o telespectador da televisão por assinatura obtém uma utilidade quando assiste a um programa preparado pela própria prestadora. Ademais, o artigo 2º da Lei Complementar n.º 87/96 dispõe que o ICMS incidirá 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*".[432] O referido dispositivo estabelece, expressamente, que a incidência ocorrerá, também, nas situações em que houver a *geração* de mensagem pelo prestador. Ora, se o próprio prestador é quem gera a mensagem - é quem produz o programa que está sendo transmitido -, inevitavelmente a mensagem será do próprio prestador de serviços. Além disso, o ICMS incide sobre comunicação de *qualquer*

[432] Grifos nossos.

natureza - o que abrange a comunicação gerada pelo próprio prestador de serviços. Havendo pagamento por parte dos tomadores de serviço para o prestador, ocorrendo manifestação de capacidade contributiva, o fato de a mensagem ser própria do prestador não constitui uma *razão substancial* apta a afastar a incidência do ICMS, dada a previsão do artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96, que engloba, de forma expressa, como hipótese de incidência do referido imposto, a *geração de* comunicação.

A *finalidade última* da prestação de serviços de televisão por assinatura é entreter e informar os telespectadores. Tal *finalidade última*, entretanto,não se confunde com sua *atividade-fim* - emitir e transmitir mensagens por cabos ou por via eletromagnética, ou seja, uma atividade que se subsume, de forma bastante intensa, à expressão *prestação de serviços de comunicação,* ainda que, ressalta-se, a mensagem seja gerada pelo próprio prestador de serviços.

Poder-se-ia alegar que a prestação de serviços de televisão por assinatura estaria abrangida pelo item 12.16 da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03 – "exibição de filmes, entrevistas, musicais, espetáculos, shows, concertos, desfiles, óperas, competições esportivas, de destreza intelectual ou congêneres", de modo que sobre tal atividade incidiria ISS, e não ICMS? A resposta é negativa.Isso porque, à data da promulgação da Lei Complementar n.º 116, no ano de 2003, já era bastante difundida a prestação de serviços de televisão por assinatura, de modo que, se o legislador complementar tivesse pretendido incluir tal serviço na Lista do ISS, o teria feito expressamente.

Ademais, como exposto na Seção 3.14, em casos de dúvidas sobre se determinada prestação onerosa de serviços de comunicação está, ou não, enquadrada em um dos itens da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03, deve optar-se pela resposta negativa, de modo que sobre ela vai incidir ICMS. Isto porque a materialidade econômica *comunicação* é resevada, pelo artigo 155, inciso II, da Constituição Federal aos Estados e ao Distrito Federal. Em casos de dúvidas se determinada prestação de serviços que envolva comunicação se enquadra na hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - categoria mais ampla - ou se enquadra na hipótese de incidência do Imposto sobre Prestação de Serviços de *Comunicação* - categoria mais específica, com a qual a prestação de serviços em exame tem relação -, deve optar-se pelo enquadramento na categoria mais específica. A análise de qual imposto incidirá sobre uma determinada modalidade de prestação onerosa de serviços, que tenha por atividade-fim implementar uma etapa do processo comunicacional, envolverá duas situações. A primeira situação corresponde àquela na qual não há dúvidas que a prestação em exame se enquadra num dos itens da Lista Anexa à Lei Complementar n.º

116/03. Nessa situação, o ICMS será residual em relação ao ISS - se não houver dúvidas que a prestação se enquadra em um dos itens da Lista, deverá haver a incidência do ISS. A segunda situação corresponde àquela na qual, de modo inverso à primeira, há, sim, dúvidas se a prestação em análise se enquadra num dos itens da Lista Anexa. Nessa segunda situação, também de modo inverso, o ISS é que será residual em relação ao ICMS - se houver dúvidas se prestação se enquadra, ou não, em um dos itens da Lista, o aplicador deverá optar pela incidência do ICMS. No caso da prestação de serviços de televisão por assinatura estamos diante da situação de dúvidas, de modo que, sobre tal prestação, deverá incidir ICMS.

É de ressaltar, por fim, que o Superior Tribunal de Justiça vem, de forma reiterada, decidindo que incide ICMS sobre a prestação de serviços de televisão por assinatura.[433] Vale conferir trecho do voto proferido pela Ministra Eliana Calmon no Recurso Especial n.º 1.132.695/SP:

> Geração significa para o léxico *o que faz algo surgir ou existir, produção ou formação*; emissão, por sua vez, implica em *ato ou ação de emitir a mensagem, ato ou processo ou efeito de produzir mensagem*; recepção tem o sentido de *o ato de receber a mensagem, e que corresponde à parte final da transmissão; entre falantes, cabe ao interlocutor ou destinatário*; transmissão significa envio de informação sonora ou visual por meio de ondas eletromagnéticas; retransmissão, por outro lado, *ato ou efeito de transmitir novamente, de executar nova transmissão*; repetição, *ato ou efeito de repetir* e, finalmente ampliação significa *ato ou efeito de ampliar(-se); ampliamento, alargamento, dilatação.* São substantivos que demandam um complemento que, na dicção legal, é comunicação de qualquer natureza. Este termo tem a significação *de processo que envolve a transmissão e a recepção de mensagens entre uma fonte emissora e um destinatário receptor, no qual as informações, transmitidas por intermédio de recursos físicos (fala, audição, visão etc.) ou de aparelhos e dispositivos técnicos, são codificadas na fonte e decodificadas no destino com o uso de sistemas convencionados de signos ou símbolos sonoros, escritos, iconográficos, gestuais etc.*
>
> A interpretação literal, portanto, leva-nos a crer que o signo *comunicação,*embora dotado de equivocidade, foi adotado como o processo que envolve no mínimo dois atores: o emissor e o receptor de uma mensagem por intermédio de processos físicos ou mecânicos postos à disposição do processo de comunicação pelo emissor e cujo destinatário é um receptor que paga pelo recebimento da mensagem ou a obtém gratuitamente (redes abertas).
>
> A interpretação sistemática, por sua vez, indica-nos que o serviço de TV a Cabo, assim considerado o sistema de distribuição de conteúdos audiovisuais de televisão, de rádio e de outros serviços para consumidores através de cabos coaxiais fixos, ao invés do tradicional e antigo sistema de transmissão via antenas de rádio, é serviço de comunicação para fins de ICMS.
>
> É o que se infere do art. 2º da Lei 8.977, de 6 de janeiro de 1995: 'O Serviço de TV a Cabo é o serviço de telecomunicações que consiste na distribuição de sinais de vídeo e/ou áudio, a assinantes, mediante transporte por meios físicos.'[434]

---

[433] AgRg no REsp n.º 1.064.596/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 09.03.2009; REsp n.º 1.132.695/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 10.03.2010; AgRg no Ag n.º 1.304.822/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 17.11.2010.

[434] REsp n.º 1.132.695/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 10.03.2010.

6.4 **Serviços de produção, programação e empacotamento de comunicação audiovisual de acesso condicionado**

Como exposto na seção anterior, os serviço de televisão por assinatura, em sentido amplo, diferenciam-se segundo a tecnologia empregada nas seguintes modalidades:

-*serviço de TV a cabo* (TVC), que consiste na distribuição de sinais de vídeo e áudio, a assinantes, mediante transporte por meios físicos (cabos);[435]

-*serviço de distribuição de canais multiponto multicanal* (MMDS), que se utiliza de faixa de micro-ondas para transmitir os sinais;[436]

-*serviço de distribuição de sinais de televisão e de áudio por assinatura via satélite* (DTH), cujo objetivo é a distribuição de sinais de televisão ou de áudio, bem como de ambos, por meio de satélites;[437] e

-*serviço especial de televisão por assinatura* (TVA), que é destinado a distribuir sons e imagens a assinantes, por sinais codificados, mediante utilização de canais do espectro radioelétrico.[438]

Também como exposto na seção anterior, a Lei n.º 12.485/2011 determina que o *serviço de acesso condicionado* (SeAC) sucederá as atuais modalidades de serviços de televisão por assinatura, visando a unificação e a simplificação da regulamentação delas.

O *serviço de acesso condicionado* é definido como o "serviço de telecomunicações de interesse coletivo, prestado no regime privado, cuja recepção é condicionada à contratação remunerada por assinantes e destinado à distribuição de conteúdos audiovisuais na forma de pacotes, de canais de programação nas modalidades avulsa de programação e avulsa de conteúdo programado e de Canais de Programação de Distribuição Obrigatória, por meio de tecnologias, processos, meios eletrônicos e protocolos de comunicação quaisquer."[439]

Na *prestação de serviços de acesso condicionado*, a prestadora corresponde à empresa detentora de outorga para a prestação do referido serviço.[440] Por seu turno, o tomador de serviços corresponde ao assinante - a pessoa natural ou jurídica que possui vínculo contratual com a prestadora para fruição do serviço em tela.[441]

---

[435] Artigo 84 do Anexo à Resolução n.º 581, de 26 de março de 2012, da ANATEL (Agência Nacional de Telecomunicações) -Regulamento do Serviço de Acesso Condicionado (SeAC).
[436] Artigo 86 do Regulamento do Serviço de Acesso Condicionado.
[437] Artigo 88 do Regulamento do Serviço de Acesso Condicionado.
[438] Artigo 90 do Regulamento do Serviço de Acesso Condicionado.
[439] Artigo 4º do Regulamento do Serviço de Acesso Condicionado.
[440] Artigo 3º, inciso XXIV, do Regulamento do Serviço de Acesso Condicionado.
[441] Artigo 3º, inciso III, do Regulamento do Serviço de Acesso Condicionado.

Por sua vez, a *comunicação audiovisual de acesso condicionado* consiste no complexo de atividades que permite a emissão, a transmissão e a recepção, por quaisquer meios eletrônicos, de imagens, acompanhadas ou não de sons, que resulta na entrega de conteúdo audiovisual exclusivamente a assinantes.[442] Tal complexo de atividades pode ser subdividido em:

- produção;
- programação;
- empacotamento; e
- distribuição.[443]

A partir de tal subdivisão, decorrem, de plano, as seguintes definições:

- produtora: empresa que exerce a atividade de produção;
- programadora: empresa que exerce a atividade de programação;[444]
- empacotadora: empresa que exerce a atividade de empacotamento;[445] e
- distribuidora: empresa que exerce a atividade de distribuição e que acaba por confundir-se com a própria prestadora de serviços de acesso condicionado.[446]

A *produção* consiste na atividade de elaboração, composição, constituição ou criação de *conteúdos audiovisuais* em qualquer meio de suporte.[447] O resultado da referida atividade é o *conteúdo audiovisual* - a fixação ou transmissão de imagens, acompanhadas ou não de som, que tenha a finalidade de criar a impressão de movimento.[448]

A *programação* constitui a atividade de seleção, organização ou formatação de *conteúdos audiovisuais* apresentados na forma de *canais de programação*.[449] O resultado de tal atividade consiste no *canal de programação* - o arranjo de *conteúdos audiovisuais* organizados em sequência linear temporal com horários predeterminados.[450]

Por sua vez, *empacotamento* é a atividade de organização, em última instância, de *canais de programação*.[451] O resultado dessa atividade corresponde ao *pacote* - agrupamento

---

[442] Artigo 2º, inciso VI, da Lei n.º 12.485/11.
[443] Artigo 4º da Lei n.º 12.485/11.
[444] Artigo 3º, inciso XXVII, do Regulamento do Serviço de Acesso Condicionado.
[445] Artigo 3º, inciso III, do Regulamento do Serviço de Acesso Condicionado.
[446] Isso porque, conforme o artigo 3º, inciso XXIV, do Regulamento do Serviço de Acesso Condicionado, a prestadora corresponde à empresa detentora de outorga para a prestação do serviço de acesso condicionado, e, conforme o artigo 4º do mesmo regulamento, o serviço em tela é "destinado à *distribuição* de conteúdos audiovisuais".
[447] Artigo 2º, inciso XVII, da Lei n.º 12.485/11.
[448] Artigo 2º, inciso VII, da Lei n.º 12.485/11.
[449] Artigo 2º, inciso XX, da Lei n.º 12.485/11.
[450] Artigo 2º, inciso IV, da Lei n.º 12.485/11.
[451] Artigo 2º, inciso XI, da Lei n.º 12.485/11.

de *canais de programação* ofertados pelas empacotadoras às distribuidoras, e por estas aos assinantes, excluídos os canais de distribuição obrigatória.[452]

Frise-se que cabe à Agência Nacional do Cinema (Ancine) a regulação e fiscalização das atividades de *programação* e de *empacotamento*[453] e que o exercício de tais atividades é condicionado a credenciamento perante aquela agência.[454]

Por fim, *distribuição* corresponde às atividades de entrega, de transmissão, de veiculação, de difusão ou de provimento de *pacotes* ou *conteúdos audiovisuais* a assinantes por intermédio de meios eletrônicos quaisquer, próprios ou de terceiros. Cabe ao distribuidor a responsabilidade final pelas atividades complementares de comercialização, atendimento ao assinante, faturamento, cobrança, instalação e manutenção de dispositivos, entre outras.[455] Diferentemente das atividades de *programação* e de *empacotamento*, que, como exposto, são fiscalizadas pela Ancine, a atividade de *distribuição* é regulada e fiscalizada pela Anatel.[456]

É de relevo assinalar que a atuação em uma das supracitada atividades não implica, de modo geral, restrição de atuação nas demais.[457]

As *prestadoras do serviço de acesso condicionado* somente poderão distribuir *conteúdos* empacotados por empresa regularmente credenciada pela Ancine[458] e deverão tornar pública a empacotadora do *pacote* por ela distribuído.[459]

---

[452] Artigo 2º, inciso XVI, da Lei n.º 12.485/11.
[453] Artigo 9º, parágrafo único, da Lei n.º 12.485/11.
[454] Artigo 12, *caput*, da Lei n.º 12.485/11.
[455] Artigo 2º, inciso X, da Lei n.º 12.485/11.
[456] Artigo 29, *caput*, da Lei n.º 12.485/11.
[457] Artigo 4º, parágrafo único, da Lei n.º 12.485/11. O artigo 5º da mesma lei traz algumas restrições: "Art. 5º O controle ou a titularidade de participação superior a 50% (cinquenta por cento) do capital total e votante de empresas prestadoras de serviços de telecomunicações de interesse coletivo não poderá ser detido, direta, indiretamente ou por meio de empresa sob controle comum, por concessionárias e permissionárias de radiodifusão sonora e de sons e imagens e por produtoras e programadoras com sede no Brasil, ficando vedado a estas explorar diretamente aqueles serviços. § 1º O controle ou a titularidade de participação superior a 30% (trinta por cento) do capital total e votante de concessionárias e permissionárias de radiodifusão sonora e de sons e imagens e de produtoras e programadoras com sede no Brasil não poderá ser detido, direta, indiretamente ou por meio de empresa sob controle comum, por prestadoras de serviços de telecomunicações de interesse coletivo, ficando vedado a estas explorar diretamente aqueles serviços. § 2º É facultado às concessionárias e permissionárias de radiodifusão sonora e de sons e imagens e a produtoras e programadoras com sede no Brasil, diretamente ou por meio de empresa sobre a qual detenham controle direto, indireto ou sob controle comum, prestar serviços de telecomunicações exclusivamente para concessionárias e permissionárias dos serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens ou transportar conteúdo audiovisual das produtoras ou programadoras com sede no Brasil para entrega às distribuidoras, desde que no âmbito da própria rede. § 3º É facultado às empresas prestadoras de serviços de telecomunicações de interesse coletivo, diretamente ou por meio de empresa sobre a qual detenham controle direto, indireto ou sob controle comum, controlar produtoras e programadoras com sede no Brasil que exerçam atividades exclusivamente destinadas à comercialização de produtos e serviços para o mercado internacional."
[458] Artigo 31, *caput*, da Lei n.º 12.485/11.
[459] Artigo 31, parágrafo primeiro, da Lei n.º 12.485/11.

O artigo 55 da Lei n.º 12.485/2011 traz algumas disposições cogentes nas relações entre as prestadoras de serviços de acesso condicionado, de um lado, e as programadoras e empacotadoras, de outro. Confira-se o teor do citado dispositivo:

> Art. 55. Nos acordos comerciais com programadoras ou empacotadoras, é vedado à Prestadora:
> I - impor condições que impliquem participação no controle ou requeiram algum interesse financeiro na empresa Programadora ou Empacotadora;
> II - obrigar a Programadora ou a Empacotadora a prever direitos de exclusividade como condição para o contrato;
> III - adotar práticas que restrinjam indevidamente a capacidade de competição de Programadora ou Empacotadora não coligada a ela;
> IV - realizar a contratação de programação gerada no exterior, por meio de empresa que não esteja localizada no território nacional.

Pois bem. Após esse introito, coloca-se a seguinte questão: o ICMS-Comunicação incide sobre as prestações de serviços de *produção*, de *programação* e de *empacotamento* de *comunicação audiovisual de acesso condicionado*? Teriam tais prestações por *atividade-fim* a implementação da etapa de *geração* de comunicação, expressamente prevista no artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar 87/96[460], de modo que, sobre elas, incidiria o citado imposto?

O primeiro ponto a ser analisado é se está, ou não, havendo autosserviço. Isso porque a atuação em cada uma das atividades de *produção*, de *programação*, de *empacotamento* e de *distribuição* não implica, de modo geral, restrição de atuação nas demais.[461]

Como exposto, a *produção* consiste na atividade de elaboração, composição, constituição ou criação de *conteúdos audiovisuais*, cujo resultado é - como decorre da própria definição - o *conteúdo audiovisual*, a fixação ou transmissão de imagem ou som, com a finalidade de criar a impressão de movimento. Tal *conteúdo audiovisual*, por sua vez, é objeto da *programação*, que constitui a atividade de seleção, organização ou formatação dos citados *conteúdos audiovisuais*. Pois bem. Se a própria programadora realiza a atividade de *produção* do *conteúdo audiovisual* de que faz uso, estaremos diante de autosserviço, de modo que não há que se falar nem em incidência de ICMS, nem em incidência de ISS.

O resultado de tal atividade de *programação* são os *canais de programação*, que consistem em arranjos de conteúdos audiovisuais organizados em sequência linear temporal com horários predeterminados. Tais *canais de programação* são objetos da atividade de *empacotamento*, que, por sua vez, consiste na atividade de organização, em última instância, dos referidos *canais de programação*. Na hipótese de a própria empacotadora realizar a

---

[460] Artigo 2º da Lei Complementar n.º 87/96: "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" (grifo nosso).

[461] Artigo 4º, parágrafo único, da Lei n.º 12.485/11.

atividade de *programação dos canais* que empacota, também estaremos diante de autosserviço e, por consequência, igualmente não haverá incidência de ICMS ou de ISS.

Por sua vez, o resultado da atividade de *empacotamento* é o *pacote*, que corresponde ao agrupamento de *canais de programação* ofertados às distribuidoras, e por estas aos assinantes (excluídos os canais de distribuição obrigatória). Caso a própria distribuidora(que é, efetivamente, a prestadora de serviços de acesso condicionado) executar a atividade de *empacotamento* dos *pacotes* que distribui, novamente estaremos diante de autosserviço e, novamente, não haverá nem incidência de ICMS, nem incidência de ISS.

Do exposto, para que se possa cogitar na incidência de ICMS ou de ISS, na cadeia *produtora - programadora - empacotadora - distribuidora* deve haver, pelo menos, duas pessoas distintas, de modo que, em alguma dessas etapas, uma pessoa preste, de forma onerosa, serviços a outra.

Vamos supor, então, que uma pessoa preste a outra, de forma onerosa, com habitualidade (a um ou a diversos tomadores de serviços) e com intuito de lucro, serviços de *produção de conteúdo audiovisual*, ou seja, serviços de elaboração, composição, constituição ou criação de *conteúdos audiovisuais*. Sobre tal atividade vai incidir ICMS, vai incidir ISS ou não vai incidir nenhum desses dois impostos?

Repise-se que *produção* consiste na atividade de elaboração, composição, constituição ou criação de *conteúdo audiovisual*, que, por seu turno, consiste na *fixação* ou *transmissão* de imagem ou som, com a finalidade de criar a impressão de movimento.

Veja-se que na atividade de *produção* há *geração* de mensagem - a elaboração, constituição ou criação de *conteúdo audiovisual* e a *fixação* de imagem ou som - , e pode haver a *transmissão* de mensagem - a *transmissão* de imagem e som. Ou seja, na atividade de *produção* há a implementação de etapas do processo comunicacional.

Contudo, a atividade de *produção de comunicação audiovisual* pode ser enquadrada, conforme a natureza específica predominante em cada caso específico, em itens da Lista de Serviços do ISS, quais sejam, o item 12.13 – "produção, mediante ou sem encomenda prévia, de eventos, espetáculos, entrevistas, *shows*, *ballet*, danças, desfiles, bailes, teatros, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres", o item 13.02 – "fonografia ou gravação de sons, inclusive trucagem, dublagem, mixagem e congêneres" e o item 13.03 – "fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, trucagem e congêneres".

Dessa forma, segundo o modelo proposto no presente estudo para dilucidar o conteúdo e o alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, sobre a prestação de serviços de *produção de comunicação audiovisual* não vai incidir o imposto em tela, mas sim o ISS.

É de ressaltar que esse tem sido o entendimento o Superior Tribunal de Justiça, que vem afastando a incidência de ICMS sobre prestações de serviços de produção de programas de televisão a cabo.[462]

Passando o foco às prestações onerosas de serviços de *programação* e de *empacotamento* de *canais de programação*, verifica-se que elas não correspondem a *atividades-fim* de implementação de etapas do processo comunicacional.

Com efeito, como a *programação* corresponde à atividade de seleção, organização ou formatação de *conteúdos audiovisuais* apresentados na forma de *canais de programação*, não há, em tal atividade, *geração* de mensagem, uma vez que esta foi gerada anteriormente, durante a atividade de *produção*. O que há é uma organização, uma formatação da mensagem. Não tendo, assim, a *prestação de serviços de programação* por *atividade-fim* a implementação de uma das etapas do processo comunicacional, sobre ela não incidirá, segundo o modelo proposto neste estudo, ICMS.

Por sua vez, como o *empacotamento* corresponde à atividade de organização, em última instância, de *canais de programação*, não há, também nessa atividade, *geração* de mensagem, uma vez que esta foi gerada durante a atividade de *produção*. O que há, também nesse caso, é uma atividade de organização, de formatação da mensagem. Não tendo, assim, a *prestação de serviços de empacotamento* por *atividade-fim* a implementação de uma das etapas do processo comunicacional, não haverá sobre ela, em conformidade com o modelo proposto no presente estudo, incidência de ICMS.

Todavia, tanto a *prestação de serviços de programação* como a *prestação de serviços de empacotamento* podem ser enquadradas no item 13.03 da Lista de Serviços do ISS– "fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, trucagem e congêneres". Com efeito, o final de tal item traz uma enumeração exemplificativa - "revelação, ampliação, cópia, trucagem e *congêneres*", que abrange a atividade de "seleção, organização ou formatação de conteúdos audiovisuais apresentados na forma de canais de programação" (ou seja, a atividade de *programação*), bem como a atividade de "organização, em última instância, de canais de programação" (ou seja, a atividade de *empacotamento*).

Tanto é assim que cabe à Agência Nacional do Cinema (Ancine) a regulação e a

[462] REsp n.º 726.103/MG, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 08.08.2007 p. 365; REsp n.º 763.431/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 04.10.2007 p. 178; REsp n.º 799.927/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJe 30.04.2008; REsp n.º 857.364/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJe 28.04.2008;REsp 761.989/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJe 12.05.2008; AgRg no REsp n.º 800.033/MG, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 09.03.2009; AgRg no REsp n.º 788.583/MG, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 12.06.2009.

fiscalização das atividades de *programação* e de *empacotamento*.[463] Em outras palavras, o fato de as atividades em tela serem objeto de regulação e de fiscalização pela Agência Nacional de Cinema demonstra que tais atividades são *congêneres* à *prestação de serviços de cinematografia* e que, consequentemente, estão enquadradas na parte final do item 13.03 da Lista de Serviços do ISS.

6.5 **Serviços prestados por provedores de Internet**

6.5.1 Serviços prestados por provedores de Internet

A Internet corresponde a um conglomerado de rede de comunicações em escala mundial que interliga computadores (e, atualmente, outros dispositivos como, por exemplo, aparelhos de telefone celular) por códigos comuns, os protocolos (sendo o mais utilizado o IP, abreviação de *Internet Protocol*).

Uma das principais características da Internet é que, nela, a transmissão de informações é feita por meio "pacotes" (*packet-switcing*).[464] No lugar de enviar a mensagem em bloco, os computadores fracionam a mensagem em pedaços - os "pacotes" - e enviam cada um desses pedaços pelo caminho da rede que estiver disponível. Os pacotes contêm um cabeçalho, que funciona como uma espécie de etiqueta, especificando qual computador enviou o pacote e qual deve recebê-lo.[465] Há, também, a indicação do número de pacotes de que é formada a mensagem completa, bem como a sequência em que cada um dos pacotes deve ser colocado para reconstituir a mensagem. Quando um pacote chega ao destino, o computador destinatário sabe que está a caminho uma mensagem de determinado tamanho, formada por determinado número de pacotes e que somente estará completa quando chegarem todos os pacotes. Recebido o pacote, o destinatário responde ao remetente que recebeu o referido pacote e que aguarda pelos pacotes subsequentes.[466] O objetivo de tal tecnologia de redes de comunicação por meio de "pacotes" é permitir uma transferência rápida de informações.[467]

A Internet é, assim, um sistema de comutação de "pacotes". Todo o envio de dados pela Internet é feito por meio de tais "pacotes". Quando um usuário transfere dados por meio

---

[463] Artigo 9º, parágrafo único, da Lei n.º 12.485/11.
[464] GRECO, Marco Aurélio. Op. cit. p. 124.
[465] Oliveira, Júlio Maria de. **Internet e Competência tributária**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 112.
[466] GRECO, Marco Aurélio. Op. cit. p. 124.
[467] Oliveira, Júlio Maria de. Op. cit. p. 112.

da Internet, o programa de rede instalado no computador emissor dividirá os dados em "pacotes". Por sua vez o programa de rede instalado no computador receptor irá reagrupar os "pacotes", para reproduzir os dados.[468]

A mera conexão de *hardwares* não faz surgir a Internet. Para que dois computadores comuniquem-se é necessária uma linguagem comum. Para a troca de dados é preciso uma linguagem comum entre os computadores, que determinará como um "pacote" deve ser formado e como ele será enviado a seu destino. Essa linguagem comum denomina-se "protocolo de comunicação". O principal protocolo de comunicação utilizado na Internet é, como já exposto, o *Internet Protocol* (*IP).*[469]

Para tornar possível o envio e a entrega de "pacotes", cada computador conectado à Internet deve ter um endereço lógico. Tal endereço lógico é identificado por um número formado pela reunião de quatro subconjuntos de números e corresponde ao que se denomina "endereço de IP". Para que um usuário individual conecta-se à Internet, deve lhe ser atribuído um endereço lógico. Se esse usuário conecta-se esporadicamente à Internet, somente necessitará do endereço lógico pelo tempo em que permanecer conectado à rede. Por outro lado, se o usuário pretender permanecer conectado ininterruptamente, como no caso das páginas disponíveis na rede, ele necessitará de um endereço lógico permanente.[470] E é nesse contexto que surge a figura do provedor de acesso à Internet. Em virtude de convenções de âmbito internacional, definiu-se um padrão de endereços (quatro conjunto de números) e atribuiu-se a cada país um grupo de endereços. Uma entidade em cada país (no Brasil a FAPESP - Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo) atribui faixas de endereços lógicos a quem pretenda exercer a função de provedor de acesso à Internet. Tal provedor, por sua vez, ao receber as ligações telefônicas de seus respectivos usuários, conecta cada um deles num endereço lógico que esteja disponível no momento.[471] Para que uma pessoa se conecte à rede, seja reconhecida e possa transmitir mensagens, vai precisar de um endereço lógico (permanente ou alocado temporariamente). Os usuários individualmente, em regra, não estão habilitados a utilizar nenhum endereço lógico. É o provedor de acesso que "possui" endereços lógicos disponíveis para utilização e que aloca um deles ao usuário quando este se conecta à Internet.[472]

---

[468] Ibid. p. 113.
[469] Ibid. p. 115.
[470] GRECO, Marco Aurélio. Op. cit. p. 126.
[471] Ibid. p. 126.
[472] Ibid. p. 126-127.

Os sistemas de comutação de pacotes precisam de um *software* adicional, para garantir a confiabilidade da transmissão de dados. Esse *software* adicional é o "Protocolo de Controle de Transmissão" (TCP). Apesar de o *software* IP possibilitar o envio e o recebimento de pacotes, ele não lida com problemas que podem surgir durante a transmissão, como os de perda de "pacotes" ou de entrega de "pacotes" fora de ordem, causados, por exemplo, por congestionamento das linhas de transmissão. O TCP soluciona esses problemas, fazendo com que a transmissão de dados através da rede seja confiável.[473]

A questão que se coloca é se incide, ou não, ICMS sobre o serviço prestado pelos provedores de acesso à Internet. Para responder adequadamente a tal questão é importante ter em mente que *serviço de provedor de Internet* é uma ex*pressão genérica*, que compreende cinco espécies de serviços:

1) provedores de *backbone*;

2) provedores de acesso à Internet;

3) provedores de hospedagem;

4) provedores de informação; e

5) provedores de conteúdo.

A Ministra Nancy Andrighi, em voto proferido no Recurso Especial n.º 1.193.764/SP, sintetiza as diferenças entre cada uma das espécies de provedores de Internet:

> Os provedores de serviços de *internet* são aqueles que fornecem serviços ligados ao funcionamento dessa rede mundial de computadores, ou por meio dela.
> Trata-se de gênero do qual são espécies as demais categorias, tais como: (i) provedores de *backbone* (espinha dorsal), que detêm estrutura de rede capaz de processar grandes volumes de informação. São os responsáveis pela conectividade da *internet*, oferecendo sua infraestrutura a terceiros, que repassam aos usuários finais acesso à rede; (ii) provedores de acesso, que adquirem a infraestrutura dos provedores *backbone* e revendem aos usuários finais, possibilitando a esses conexão com a *internet* ; (iii) provedores de hospedagem, que armazenam dados de terceiros, conferindo-lhes acesso remoto; (iv) provedores de informação, que produzem as informações divulgadas na *internet*; e (v) provedores de conteúdo, que disponibilizam na rede as informações criadas ou desenvolvidas pelos provedores de informação.
> É frequente que provedores ofereçam mais de uma modalidade de serviço de *internet*; daí a confusão entre essas diversas modalidades.[474]

Passemos a analisar se deve, ou não, haver incidência de ICMS sobre cada uma das prestações de serviço de provedores de acesso à Internet.

---

[473] Oliveira, Júlio Maria de. Op. cit. p.118.

[474] Recurso Especial n.º 1.193.764/SP, Relatora Ministra Nancy Andrighi, 3ª Turma, DJe 08.08.2011.

6.5.2 Provedores de *backbone*

Os provedores de *backbone* são definidos, por Leonardo Netto PARENTONI, como "a pessoa jurídica que, à semelhança do que faz a espinha dorsal em relação ao corpo humano, confere sustentação ao intenso fluxo de dados que trafega via Internet, suportando o elevado custo desta atividade e redistribuindo o acesso aos demais agentes".[475]

Os provedores de *backbone* são responsáveis pela infraestrutura necessária à conexão entre os computadores, fazendo papel semelhante ao das rodovias interligando as cidades e das vias de tráfego rápido interligando as avenidas menores e ruas metropolitanas.[476]

Backbone é, assim, a infraestrutura, ou seja, o conjunto de cabos e equipamentos que formam o tronco principal de uma rede de acesso à Internet. Ao *backbone* conectam-se os provedores de acesso à Internet, os quais atuam como intermediários, retransmitindo dados aos destinatários finais ou mesmo a outros provedores.[477] Constituindo a rede principal, o *backbone* captura e transmite informações de várias redes menores que se conectam a ele. Quando, por exemplo, determinado usuário envia um *e-mail*, a informação referente a tal *e-mail* vai da rede local do usuário para o *backbone* e, então, é encaminhada até a rede de destino. Isso também ocorre quando um usuário acessa informações de uma página de Internet - tais informações passam pelo *backbone* até chegarem à rede local do usuário.[478]

Bastantes elucidativas para diferenciar as funções dos provedores de *backbone* das dos provedores de acesso são as definições trazidas pela Nota Conjunta de maio de 1995,expedida pelo Ministério das Comunicações e pelo Ministério da Ciência e Tecnologia:

> 2. A Internet
> 2.1 A Internet é um conjunto de redes interligadas, de abrangência mundial. Através da Internet estão disponíveis serviços como correio eletrônico, transferência de arquivos, acesso remoto a computadores, acesso a bases de dados e diversos tipos de serviços de informação, cobrindo praticamente todas as áreas de interesse da Sociedade.
> 2.2 A Internet é organizada na forma de *espinhas dorsais backbones*, que são estruturas de rede capazes de manipular grandes volumes de informações, constituídas basicamente por roteadores de tráfego interligados por circuitos de alta velocidade.
> 2.3 Interligadas às espinhas dorsais de âmbito nacional, haverá espinhas dorsais de abrangência regional, estadual ou metropolitana, que possibilitarão a interiorização da Internet no País.

---

[475] PARENTONI, Leonardo Netto. Responsabilidade Civil dos Provedores de Serviços na Internet: Breves Notas. **Revista Magister de Direito Empresarial**, n. 25, p. 10-11, fev.-mar./2009.

[476] SANTOS, Fábio Lima. **Responsabilidade civil dos provedores de conteúdo de internet**. Disponível em <http://jus.com.br/artigos/18489/responsabilidade-civil-dos-provedores-de-conteudo-de-internet/2#ixzz2sPIuk1kw>. Acesso em 06 fev. 2014.

[477] Loc. cit.

[478] <http://g1.globo.com/Noticias/0,,MUL634945-15524,00-O+QUE+E+BACKBONE.html>. Acesso em 04 fev. de 2014.

> 2.4 Conectados às espinhas dorsais, estarão os provedores de acesso ou de informações, que são os efetivos prestadores de serviços aos usuários finais da Internet, que os acessam tipicamente através do serviço telefônico.
> 2.5 Poderão existir no País várias espinhas dorsais Internet independentes, de âmbito nacional ou não, sob a responsabilidade de diversas entidades, inclusive sob controle da iniciativa privada.
> 2.6 É facultada aos provedores de acesso ou de informações a escolha da espinha dorsal à qual se conectarão, assim como será de livre escolha do usuário final o provedor de acesso ou de informações através do qual ele terá acesso à Internet.

Na lição de André Mendes MOREIRA:

> A comunicação na rede mundial é efetivada pelos seus meios físicos, ou seja, pelos cabos satélites e antenas das empresas de telecomunicações que transportam os "pacotes" de informações ao redor do mundo.
> Essa infra-estrutura de telecomunicações, que constitui a espinha dorsal da Internet, é denominada *backbone*. Os titulares da mesma são os provedores de *backbone*, ou seja, os donos dos meios que possibilitam a comunicação pela Internet.[479]

No Brasil, a prestação de serviços de provedores de *backbone* é realizada pelas empresas Brasil Telecom, Telecom Itália, Telefônica, Embratel e Global Crossing, bem como pela organização social Rede Nacional de Ensino e Pesquisa (RNP).[480]

De modo geral, não há uma relação jurídica direta entre os usuários de Internet e os provedores de *backbone* - há relação destes se dá com os provedores de acesso à Internet. O provedor de acesso à Internet contrata o provedor de *backbone* para que possa fazer uso da infraestrutura deste. Por sua vez, o usuário final contrata o provedor de acesso para que possa ter acesso à Internet. Confira-se, nesse sentido, a lição de Guilherme Magalhães MARTINS:

> O provedor de backbone (...) oferece conectividade, vendendo acesso à sua infraestrutura a outras empresas que, por sua vez, repassam o acesso ou hospedagem ao usuário final, ou simplesmente utilizam a rede para fins institucionais internos. O usuário final, que utiliza a Internet por meio de um provedor de acesso ou hospedagem, dificilmente manterá alguma relação negocial com o provedor de backbone. Logo, inexiste relação de consumo entre os provedores de backbone, de um lado, e os provedores de acesso e hospedagem, do outro, pois estes revendem a conectividade a terceiros, estes sim consumidores, que funcionam como destinatários finais do serviço. O serviço de backbone, portanto, é adquirido para revenda ou aplicação, direta ou indireta, na atividade empresarial daqueles fornecedores.[481]

Vê-se, portanto, que os provedores de *backbone* mantêm a infraestrutura de rede à qual se conectam os provedores de acesso, que por sua vez atuam como intermediários com os usuários finais.

Pelo modelo proposto no presente estudo o ICMS irá incidir quando houver *o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades*

---

[479] MOREIRA, André. Mendes. **A Tributação dos Serviços de Comunicação.** Op. cit. p. 139.

[480] <http://g1.globo.com/Noticias/0,,MUL634945-15524,00-O+QUE+E+BACKBONE.html>. Acesso em 04 fev. 2014.

[481] MARTINS, Guilherme Magalhães. **Responsabilidade civil por acidente de consumo na internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 282.

preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio, que não esteja previsto na Lista de Serviços do ISS e cuja atividade-fim seja implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional, com exceção das prestações que envolvam processo comunicacional de curta distância e que, adicionalmente, não tenham por finalidade última implementar uma etapa de tal processo. Dessa forma, na hipótese de existir onerosidade no contrato entre o provedor de *backbone* e o provedor de acesso, o ICMS irá incidir sobre os serviços prestados do primeiro para o segundo. Com efeito, o provedor de *backbone* mantém a infraestrutura que confere a sustentação ao fluxo de dados que trafega pela Internet, sendo responsável, desse modo, pela oferta e manutenção do elemento *canal* do processo comunicacional. A prestação de serviços do provedor de *backbone* para o provedor de acesso visa implementar uma etapa do processo comunicacional - a transmissão. Por consequência, se tal prestação for onerosa, haverá a incidência de ICMS.

Poder-se-iam vislumbrar as seguintes três críticas à conclusão acima obtida:

1) o contrato entre o provedor de *backbone* e o provedor de acesso estaria relacionado a uma mera locação de bens móveis, ou seja, a uma obrigação de dar e, assim, não se enquadraria no conceito de prestação de serviços, que corresponderia a uma obrigação de fazer;[482]

2) o contrato entre o provedor de *backbone* e o provedor de acesso estaria relacionado a uma mera *atividade-meio* e, dessa forma, não poderia a prestação de serviços decorrente de tal contrato estar sujeita à incidência do ICMS, uma vez que este somente poderia incidir sobre prestações de serviços relacionadas a *atividades-fim*;

3) o serviço prestado pelo provedor de *backbone* configuraria um serviço de valor adicionado que, por força do parágrafo 1º do artigo 61 da Lei n.º 9.472/97, não configuraria serviço de telecomunicações.

A primeira crítica, a de que o contrato entre o provedor de *backbone* e o provedor de acesso corresponderia a uma mera locação de bens móveis, ou seja, a uma obrigação de dar, e

---

[482] "(...) os termos utilizados nas regras de competência encerram núcleos semânticos que não podem ser desprezados pelo legislador infraconstitucional, ordinário ou não. Como decorrência disso, a questão relativa aos contornos conceituais das regras de competência é eminentemente constitucional (...) a CF/88, ao utilizar o termo 'serviços' na regra de competência tributária municipal, incorporou o conceito infraconstitucional pré-constitucional de obrigação de fazer, cujo núcleo semântico é o esforço humano empreendido em benefício de outrem. E esse núcleo semântico não pode ser distendido por norma infraconstitucional, sob pena de violar as regras de competência e o princípio federativo, subprodutos da rigidez constitucional e da estrutura federativa e, com isso, atentar contra a supremacia constitucional;" (ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Normas Constitucionais Aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência, Base de Cálculo e Local da Prestação. Leasing Financeiro: Análise da Incidência. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.º 122, nov. 2005, p. 123/124).

assim não se enquadraria no conceito de prestação de serviços (que envolveria, necessariamente, uma obrigação de fazer), não se sustenta. Com efeito, não há transferência da posse da infraestrutura da rede do provedor de *backbone* para os provedores de acesso. A infraestrutura da rede permanece na posse do provedor de *backbone*, não se caracterizando, assim, o contrato entre este e o provedor de acesso como um contrato de locação, que tem como uma de suas características inerentes a transmissão da posse direta.

É de ressaltar que a manutenção da infraestrutura da rede, permitindo que o provedor de acesso dela se utilize a contento, estará a cargo do provedor de *backbone*, implicando, assim, uma obrigação de fazer. Ademais, como há um tráfego de dados pelas redes do provedor de *backbone*, pode-se encarar a atividade praticada por estes como a de transmissão de informações - os provedores de *backbone* recebem dados em determinado ponto e os entregam em outro ponto -, o que constitui uma obrigação de fazer.

A segunda crítica, a de que o contrato entre o provedor de *backbone* e o provedor de acesso estaria relacionado a uma mera *atividade-meio* e, dessa forma, não poderia a prestação de serviços decorrente de tal contrato estar sujeita à incidência do ICMS, uma vez que este somente poderia incidir sobre prestações de serviços relacionadas a *atividades-fim*, também não se sustenta. Não se nega que a distinção entre *atividades-fim* e *atividades-meio* faz-se relevante quando estejam envolvidas apenas duas partes - o tomador de serviços e o prestador, ou seja, quando não haja a presença de um terceiro, e quando esteja configurada uma única relação jurídica. Contudo, no caso em tela, como há três partes envolvidas - o provedor de *backbone*, o provedor de acesso e o usuário final - e como há duas relações jurídicas - uma entre o provedor de *backbone* e o provedor de acesso e outra entre o provedor de acesso e o usuário final -, a distinção entre *atividade-fim* e *atividade-meio* não será aplicável para fins de afastamento da incidência tributária.

Para embasar tal assertiva, analisemos dois exemplos de distinção entre *atividades-meio* e *atividades-fim* feitos por Paulo de Barros de CARVALHO:

> Para que não pairem dúvidas sobre o assunto, imaginemos a singela hipótese de uma operação mercantil em que o vendedor do bem o embala para presente. Temos, aí, uma prestação de serviço (realizar o empacotamento de um bem) ligada a um contrato de compra e venda. Seria cabível, então, a exigência de ISS sobre a atividade de embalagem? Obviamente, não! O fim da contratação, no caso, é a aquisição de mercadoria, sendo esse o fato jurídico susceptível de tributação pelo imposto correspondente (ICMS). A iniciativa de embrulhar para presente não passa de atividade-meio, executada para que a operação mercantil se aperfeiçoe com determinado padrão de qualidade e satisfação do adquirente, sendo inadmissível tomá-lo como fato tributável. O mesmo se pode dizer, por exemplo, do serviço praticado por empresas de mudança, entre Municípios distintos: o prestador do serviço de transporte organiza os bens a serem transportados, encaixotando-os para, em momento adequado, levá-los ao seu destino. É evidente que, sendo o transporte dos bens de um Município para outro o fim da contratação, somente ele

> consubstancia o fato a ser tributado, sujeitando-se à incidência do ICMS, nos termos previstos constitucionalmente. Também aqui, o serviço de organização e encaixotamento dos objetos que serão trasladados é mera atividade-meio, não sujeita a qualquer espécie de tributação.[483]

O primeiro exemplo de Paulo de Barros CARVALHO corresponde a uma operação mercantil na qual o vendedor do bem o embala para presente, ocorrendo, assim, uma prestação de serviços (empacotamento de um bem) relacionada a um contrato de compra e venda. Há, aqui, uma única relação jurídica entre o vendedor e o comprador. Não seria cabível a exigência de ISS sobre a atividade de embalagem uma vez que o fim da contratação é a aquisição de mercadoria.

Nesse caso, é perfeitamente aplicável a distinção entre atividade-meio e atividade-fim porque somente há duas partes na operação - o vendedor e o comprador - e há uma única relação jurídica. A prestação de serviços de empacotamento é uma *atividade-meio* para a *atividade-fim* de venda, e ambas atividades são praticada pela *mesma* pessoa. Ao realizar o empacotamento, o vendedor está prestando um serviço para si mesmo e, assim, não há que se falar em incidência de ISS, uma vez que uma pessoa não pode realizar um contrato consigo mesma.

Vamos, porém, incrementar o exemplo, supondo que o vendedor, ao invés de embalar ele próprio os bens vendidos, contrate uma empresa prestadora de serviços para efetuar tal atividade. Nessa nova configuração, na qual há três partes envolvidas, o vendedor deixa de prestar serviço para si mesmo no que se refere à atividade de empacotamento e passa a tomar esse serviço de um terceiro. Passam a existir duas relações jurídicas - uma entre o vendedor e a empresa prestadora de serviços e outra entre o vendedor e o comprador. Passa, então, a incidir ISS sobre a prestação de serviços da empresa que executa a atividade de empacotamento para o vendedor, uma vez que em tal prestação estão presentes os requisitos para a configuração do fato gerador do imposto em tela.[484]

O segundo exemplo de Paulo de Barros CARVALHO corresponde ao serviço praticado por empresas de mudança, entre municípios distintos. Nesse exemplo, o prestador do serviço de transporte organiza os bens a serem transportados, encaixotando-os para, em momento adequado, levá-los ao seu destino. Tal prestação sujeita-se exclusivamente à incidência do ICMS, uma vez que o serviço de organização e encaixotamento dos objetos que serão trasladados constitui mera *atividade-meio*, não sujeita a qualquer espécie de tributação.

---

[483] CARVALHO, Paulo de Barros. Não Incidência do ISS sobre atividades de Franquia (Franchising).Op. cit. p. 75.

[484] Serviço de acondicionamento, constante do item 14.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n.º 116/03.

Nesse exemplo é também aplicável a distinção entre *atividade-meio* e *atividade-fim* porque somente há duas partes na operação - o prestador e o tomador do serviço de transporte - e uma única relação jurídica. O prestador do serviço de transporte realiza o encaixotamento para si mesmo, para facilitar o transporte das mercadorias. Não há que se falar em incidência de ISS, uma vez que uma pessoa não pode realizar um contrato consigo mesma.

Vamos, da mesma forma que fizemos para o primeiro exemplo, incrementar o segundo exemplo. Vamos supor que o transportador contrate uma empresa prestadora de serviços para encaixotar os bens. Nessa nova configuração, na qual há três partes envolvidas, o transportador deixa de tomar o serviço de encaixotamento de si mesmo e passa a tomá-lo de um terceiro e, assim, a prestação de serviços de encaixotamento passa a se subsumir à hipótese de incidência do ISS.

Transportemos agora essa lógica para os serviços de provedores de Internet. Por meio dela, fica fácil perceber que nas relações entre o provedor de *backbone*, o provedor de acesso e o usuário final, como há três partes envolvidas e duas relações jurídicas distintas (uma entre o provedor de *backbone* e o provedor de acesso e outra entre o provedor de acesso e o usuário final), a distinção entre *atividade-fim* e *atividade-meio* não poderá afastar a incidência tributária, de modo que o ICMS irá incidir sobre a prestação de serviços feita pelo provedor de *backbone* ao provedor de acesso, caso tal prestação seja onerosa. A prestação de serviços pelos provedores de *backbone* tem por atividade-fim implementar uma etapa do processo comunicacional - a transmissão - e, por consequência, se houver onerosidade, tal prestação será submetida à incidência do ICMS.

Por fim, a terceira crítica, a de que o provedor de *backbone* configuraria um serviço de valor adicionado que, por força do parágrafo 1º do artigo 61 da Lei n.º 9.472/97(Lei Geral de Telecomunicações), não configuraria serviço de telecomunicações, também não se sustenta. E isto por duas razões. A uma, porque, como já ressaltado, *comunicação* é um gênero, do qual *telecomunicação* é apenas uma das espécies, de modo que a competência para os Estados instituírem ICMS sobre a prestação de serviços de *comunicação* não se restringe à espécie *telecomunicação*. A duas, porque no caso específico dos serviços de provedores de *backbone*, estes se configuram, sim, como serviços de telecomunicações.

Com efeito, o artigo 60 da Lei n.º 9.472/97 define *serviço de telecomunicações* como "o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação". Por sua vez, o parágrafo primeiro do supracitado artigo define *telecomunicação* como "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". Como o provedor de *backbone* compreende a infraestrutura de cabos e equipamentos que formam o tronco principal através do qual são transmitidos os dados da Internet, vê-se que o serviço de provedor de *backbone* enquadra-se, sim, como serviço de telecomunicação e está, portanto, sujeito ao ICMS.

6.5.3 Provedores de acesso

Uma rede de computadores corresponde a um conjunto de computadores e dispositivos interligados entre si, de modo que possam trocar dados entre si.

No que toca à extensão, as redes de computadores podem ser classificadas como:

a) rede de área local – (LAN -*local area network*);

b) rede metropolitana – (MAN – *metropolitan area network*); e

c) redes geograficamente distribuídas (WAN – *wide area network*).

A rede de área local (LAN) é a responsável pela interconexão entre computadores em uma área restrita, permitindo o compartilhando recursos de *hardware*, *software* e informações. São encontradas em escritórios, empresas, universidades.[485]

Nas LANs tradicionais os computadores são conectados por meio de cabos ou por meio de equipamentos denominados *hubs*. Nessa espécie de rede, a velocidade de transmissão é elevada, o retardo na transmissão é muito baixo (quase desprezível) e os erros de transmissão são bastante reduzidos.[486] Ademais, o número de computadores conectados a uma LAN é limitado e a propriedade de tal rede é, em geral, privada.[487]

Por sua vez, a rede de área metropolitana (MAN) corresponde a uma rede de dimensão média, que se entende, aproximadamente, pelo espaço de uma cidade e que é constituída de uma ou mais redes LANs.[488] Ela permite que, por exemplo, empresas com filiais em bairros diferentes de uma mesma cidade comuniquem-se entre si.[489] São comuns em universidades, hospitais e em organizações com vários endereços espalhados ao longo de um mesmo espaço metropolitano.[490]

As características mais importantes das redes de área metropolitana (MAN) são:

---

[485] COLCHER, Sérgio; LEMOS, Guido; SOARES, Luiz Fernando Gomes. **Redes de Computadores.** Das LANs, MANs e WANs às Redes ATM. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1995. p. 11.

[486] MIRANDA, Anibal D. A. **Introdução às Redes de Computadores**. p. 80. Disponível em <http://ftp.feb.unesp.br/autodesk/pos/Disciplina-1-redes.pdf >. Acesso em 23 fev. 2014.

[487] COSTA, Jefferson L. **Apostila de Redes de Computadores**. p. 7. Disponível em <http://www.jeffersoncosta.com.br/Redes.pdf>. Acesso em 23 fev. 2014.

[488] MIRANDA, Anibal D. A. Op. Cit. p. 81.

[489] COSTA, Jefferson L. Op. Cit. p. 6.

[490] MIRANDA, Anibal D. A. Op. Cit. p. 82.

- interligação de LANs com uma distância que cubra uma cidade ou um *campus*;

- utilização de tecnologias semelhantes às das LANs;

- taxa de erro de transmissão um pouco maior do que a das LANs, causada por seu maior tamanho.[491]

Por fim, as redes geograficamente distribuídas (WAN) abrangem amplas áreas geográficas, com cobertura em nível nacional ou mesmo internacional. As WANs contêm um conjunto de computadores cuja finalidade é executar aplicações que estão conectados por várias sub-redes de comunicação, transportando mensagens de um ponto geográfico para outro.[492]

A maioria das WANs possui dois componentes distintos: linhas de transmissão e dispositivos de comutação. As linhas de transmissão, também chamadas de circuitos, canais ou troncos, transportam os dados entre os computadores. Por sua vez, os dispositivos de comutação são equipamentos que têm por finalidade conectar duas ou mais linhas de transmissão, sendo os principais destes dispositivos os roteadores (ou *routers*, em inglês).[493] Um exemplo de uma rede WAN é a própria Internet, que conecta milhões de redes LAN no mundo todo.[494]

Qualquer dispositivo ou computador conectado a uma rede, que pode oferecer informações, recursos, serviços e aplicações aos usuários, é denominado *host* ou hospedeiro.Vários dispositivos são utilizados para a montagem de rede de computadores e interligação dos *hosts*. Os mais importantes são:

- cabeamento;

- placas de interface de rede;

- *repeaters* (ou repetidores);

- *hubs* (ou concentradores);

- *switches* (ou comutadores);

- *bridges*;

- *routers* (ou roteadores);

- *modens;*

- *transceivers*;

- *gateways;*

- servidores; e

---

[491] Ibid. p. 82.
[492] Ibid. p. 83.
[493] Ibid. p. 83-84.
[494] Ibid. p. 84.

- *proxies.*

O cabeamento tem por função conectar os diferentes computadores e dispositivos que constituem a rede. As principais espécies de cabos são por par trançado, coaxial e de fibra óptica. Os cabos de par trançadosão constituídos por fios condutores entrançados um ao redor de outro para cancelar interferências eletromagnéticas de fontes externas e interferências mútuas. Por sua vez, o cabo coaxial é constituído por diversas camadas concêntricas de condutores e isolantes. Por fim, o cabo óptico transmite os dadosnão sob a forma de eletricidade, como nas duas espécies anteriores, mas sim sob a forma de um sinal de luz codificado, dentro do domínio de frequência do infravermelho.[495]

As placas de interface de rede, denominadas também de adaptadores de LAN ou NIC (*Network Interface Card*), têm a função de servir de interface entre os computadores e o cabeamento da rede, obtendo dados da memória do computador, gerando o sinal elétrico que trafega através dos cabos da rede e controlando o fluxo de dados no sistema de cabeamento.[496]

Hubs (ou concentradores) são dispositivos utilizados para conectar os equipamentos e computadores (*hosts*) que compõem uma rede local (LAN). O*hub* recebe dados vindos de um equipamento e os transmite a outros, não conseguindo identificar a origem e o destino dos dados que recebe. Por isso, os *hubs* reenviam os dados que recebem a todos os computadores a ele conectados, inclusive ao computador que enviou os referidos dados. Constituem um conjunto de tomadas para cabeamento que amplia o sinal da rede. Os *hubs* são menos complexos e mais baratos do que os roteadores e do que os comutadores.

Switches(ou comutadores)constituem evolução dos *hubs*, permitindo a troca de mensagens entre várias estações ao mesmo tempo e possibilitando taxas efetivas de transmissão bem maiores do que as proporcionadas pelos *hubs*. Enquanto um *hub* envia os dados que recebe para todos os equipamentos a ele conectado, o comutador consegue distribuir os dados entre os equipamentos a ele conectado, ou seja, consegue segmentar a rede.

Bridges (ou pontes) são equipamentos que possuem capacidade de segmentar uma rede local em várias sub-redes e, com isto, diminuir o fluxo de dados (o tráfego).[497]

Os *repeaters* (ou repetidores) são dispositivos utilizados para a interligação de duas ou mais redes idênticas. Eles recebem os dados de cada uma das redes que interligam e os repetem nas demais redes, sem realizar qualquer tipo de tratamento sobre tais dados.[498]

---

[495] COLCHER, Sérgio; LEMOS, Guido; SOARES, Luiz Fernando Gomes. Op. cit. p. 94-97.
[496] Ibid. p. 437.
[497] TITTEL, Ed. **Teoria e Problemas de Rede de Computadores**. Tradução Walter da Cunha Borelli. Porto Alegre: Bookman, 2003. p. 46.
[498] Ibid. p. 326.

Routers (ou roteadores) são responsáveis pela interligação das redes locais entre si e com redes remotas, permitindo que um computador ou dispositivo de uma determinada rede LAN comunique-se com computadores ou dispositivos de outras redes LAN. São comutadores de linha, que armazenam dados para posterior reenvio. Geralmente possuem velocidade elevada e podem aceitar mensagens de várias linhas ao mesmo tempo. Quando um pacote de dados chega ao roteador por uma das linhas a ele conectado, o equipamento em tela lê a informação de endereço no pacote de dados para determinar o seu destino final e, em seguida, direciona o pacote para uma rede seguinte. Os roteadores são, assim, os responsáveis pelo tráfego de dados na Internet - um pacote de dados é encaminhado de um roteador a outro até atingir o seu destino final.

O *modem* é um dispositivo conversor de sinais que permite a comunicação entre dois computadores através de uma linha de transmissão, em geral uma linha telefônica. O *modem* transforma o sinal digital emitido por um computador em sinal analógico, adequado à transmissão através da rede telefônica (modulação) e, inversamente, transforma o sinal analógico que chega da linha telefônica em sinal digital, adequado para ao processamento pelo computador (demodulação).

Transceivers correspondem a dispositivos que fazem a conexão eletro-óptica, transformando um sinal elétrico em sinal óptico e vice-versa, a fim de proporcionar a transmissão de dados entre computadores de rede que utilizam fibra óptica e cabeamento metálico convencional.

Gateway é um dispositivo que permite a comunicação entre duas redes de arquiteturas diferentes, resolvendo problemas de compatibilidade entre redes.

Servidores são computadores com alta capacidade de processamento e armazenamento de dados, que têm por função disponibilizar serviços, arquivos ou aplicações a uma rede. Na função de provedores de serviços, os servidores podem, por exemplo, disponibilizar *e-mail*, hospedagem de páginas na Internet,*firewall*, impressão ebanco de dados.Na função de servidores de arquivos, permitem o armazenamento de arquivos em local seguro e centralizado. Por fim, na função de servidores de aplicação, disponibilizam aplicações que necessitam de alto poder de processamento a máquinas com menor capacidade.[499]

Finalmente, *proxy* corresponde a umservidor intermediário, com capacidade de armazenamento elevado, que pode disponibilizar recursos ao usuário da rede mesmo sem se

[499] **Rede de Área Local**. Disponível em <http://pt.wikipedia.org/wiki/Rede_de_%C3%A1rea_local>. Acesso em 23. fev. 2014.

conectar ao servidor principal. Possuem diversas funções, como filtrar conteúdo, providenciar anonimato e armazenar dados em forma de *cache*.[500]

Além dos equipamentos (*hardware*), as redes de computadores necessitam de um programa (*software*) para poder funcionar. Tal programa consiste no Sistema Operacional de Rede (NOS - *Network Operating System*), que controla o computador que dá suporte à rede. Existem duas espécies de sistemas operacionais de rede - o sistema cliente, mais simples evoltado para a utilização de serviços, e o sistema servidor, que possui uma maior quantidade de recursos, tais como serviços a serem disponibilizados aos clientes.[501]

Durante os primeiros tempos das redes de computadores, os fabricantes de equipamentos e computadores trabalhavam de forma isolada no desenvolvimento de suas tecnologias, de modo que eram comuns problemas de incompatibilidade.[502] Fazia-se, assim, necessária a criação de um padrão comum que permitisse a compatibilidade na interconexão entre computadores e equipamentos de fabricantes diferentes.

Para atender a essa necessidade, foi desenvolvido oModelo OSI (*Open Systems Interconnection*), que consistia num modelo de referência da *International Organization for Standardization* (ISO) e da *International Telecomunication Union* (ITU)[503] para a arquitetura de redes de computadores. O modelo em tela tinha por objetivo servir de padrão para protocolos de comunicação entre sistemas heterogêneos e visava facilitar o processo de interconectividade entre computadores e equipamentos de diferentes fabricantes. Tais protocolos correspondem a um conjunto de regras e convenções padronizadas que devem ser obedecidas a fim de que possa haver a transmissão de dados entre computadores interligados em uma rede. O Modelo OSI tinha, assim, o objetivo de servir de padrão para os referidos protocolos, ou seja, para a linguagem de comunicação das redes de computadores.

O modelo OSI divide o sistema de redes em sete camadas, físicas ou abstratas. Cada camada tem uma funcionalidade específica e o objetivo de cada camada é fornecer determinados serviços às camadas superiores.[504] Para a implementação das funcionalidades de cada uma dessas camadas há um protocolo determinado. Ressalte-se que uma vantagem do modelo de camadas de protocolos é que tal modelo facilita o projeto e a implementação das

---

[500] **Proxy**. Disponível em <http://pt.wikipedia.org/wiki/Proxy>. Acesso em 23. fev. 2014.

[501] **Rede de Área Local**. Disponível em <http://pt.wikipedia.org/wiki/Rede_de_%C3%A1rea_local>. Acesso em 23. fev. 2014.

[502] CONTÚ, Evandro. **Redes de Computadores e Internet**. p. 15 Disponível em <http://www.das.ufsc.br/~montez/Disciplinas/material Redes/ApostilaCantu.pdf>. Acesso em 23 fev. 2014.

[503] Loc. cit.

[504] CARVALHO, Diego Fiori de. **Fundamentos e Infraestrutura em Redes de Computadores**. p.5. Disponível em <http://stoa.usp.br/diegofdc/files/-1/20719/Apostila_Redes_ProfDiegoFiori_vfinal.pdf>. Acesso em 23 fev. 2014.

redes de computadores, uma vez que, por meio desse modelo, o problema de construir uma rede fica decomposto em diversos módulos, no qual cada camada pode ser implementada isoladamente, sem afetar as demais.[505] Dessa forma, uma camada pode ser alterada sem afetar as outras, de modo que novas aplicações podem ser adicionadas, desde que sejam inseridas na camada apropriada, utilizando-se dos serviços já fornecidos pelas demais camadas.[506]

Na estrutura das redes por camadas, foram seguidos os seguintes princípios:

- cada camada teria um nível diferente de abstração;

- cada camada deveria realizar uma função bem definida;

- a função de cada camada deveria ser escolhida de acordo com protocolos padronizados internacionalmente;

- o fluxo de informações entre as camadas deveria ser minimizado;

- o número de camadas deveria ser grande o suficiente, para que funções distintas não fossem colocadas juntas em uma mesma camada, e pequeno o suficiente, para que a arquitetura não ficasse difícil de manusear.[507]

As sete camadas do Modelo OSI são:

1) camada de física;

2) camada de enlace;

3) camada de rede;

4) camada de transporte;

5) camada de sessão;

6) camada de apresentação; e

7) camada de aplicação.

A primeira camada, a camada física, o nível mais baixo do modelo OSI, refere-se à transmissão e recepção, através de um meio físico, do fluxo de *bits* brutos não estruturados. O protocolo referente a tal camada define especificações elétricas e físicas dos dispositivos, em especial a relação entre um dispositivo e um meio de transmissão. Assim, a camada física tem a função de transportar sinais para as camadas superiores e seus protocolos descrevemas interfaces relativas ao meio físico, definindo as características mecânicas (ex.: tipos de conectores, dimensões do suporte físico de transmissão), elétricas (nível de tensão,

[505] CONTÚ, Evandro. Op. cit. p. 15.
[506] COSTA, Jefferson. Op. cit. p. 56.
[507] Loc. cit.

impedância, taxa de transmissão de *bits*, etc.), bem como procedimentos para ativar, manter e desativar conexões.[508]

A segunda camada, a camada de enlace, tem por finalidade detectar e corrigir erros que, eventualmente, possam ocorrer no nível físico. Tal camada é responsável pelo controle do fluxo de dados.[509]O protocolo de enlace do modelo OSI é o HDLC (*High-Level Data Link Control*).

A terceira camada, a camada de rede, tem por finalidade tornar visível para a camada de hierarquia imediatamente superior - a camada de transporte -, o modo como os serviços dos níveis inferiores são utilizados para estabelecer conexões de rede. Ademais, a camada de rede deve prever e balancear as diferenças entre as diversas sub-redes utilizadas. Suas principais funções são:

- roteamento: definição das rotas apropriadas para a transmissão dos dados entre a origem e o destino;

- multiplexação da conexão de rede: multiplexação de várias conexões de rede sobre uma única conexão de enlace, a fim de otimizar a utilização desta última;

- segmentação e blocagem: processo que tem por função facilitar a transmissão dos dados;

- controle de erro;

- sequenciação: estabelecimento de uma ordem das unidades de dados de serviço, que serão transmitidas pela rede e recebidas pela camada de transporte;

- controle de fluxo: controle da taxa de transmissão de dados, a fim de evitar que o transmissor envie dados em velocidades superiores às que o receptor possa suportar;

- transferência de dados expressos: estabelecimento de prioridades de transmissão para determinados dados, como sinalizações e interrupções, sobre os dados comuns;

- seleção de serviço: escolha do serviço de rede, de modo a garantir que os serviços oferecidos pelas diversas sub-redes sejam equivalentes;

- rearranjo de conexão: processo de resposta à perda de rota de retorno de dados; e

- gerenciamento: controle das funções descritas nos itens acima.[510]

A quarta camada, a camada de transporte, é responsável por receber os dados enviados pela camada de hierarquia imediatamente superior - a camada de sessão - e segmentá-los para que sejam enviados à camada de hierarquia imediatamente inferior - a camada de rede, que

---

[508] COSTA, Jefferson. Op. cit. p. 58.
[509] Loc. cit.
[510] COSTA, Jefferson. Op. cit. p. 59.

por sua vez, transforma esses segmentos em pacotes. No receptor, a camada de transporte realiza o processo inverso, ou seja, recebe os pacotes da camada de rede e junta os segmentos para enviá-los à camada de sessão.

Como já exposto, na transmissão de informações por meio de "pacotes" (*packet-switcing*), no lugar de se enviar a mensagem em bloco, a esta é fracionada em pedaços, os "pacotes", que contêm um cabeçalho, que funciona como uma espécie de etiqueta, especificando qual computador enviou o pacote e qual deve recebê-lo, a indicação do número de pacotes de que é formada a mensagem completa, bem como a sequência em que cada um dos pacotes deve ser colocado para reconstituir a mensagem.

A camada de transporte envolve o controle de fluxo, a ordenação dos pacotes e a correção de erros. Durante o processo de transmissão de dados, há o envio ao transmissor de uma informação de recebimento, a fim de garantir que as mensagens sejam entregues sem erros na sequência, sem perdas nem duplicações.

A camada de transporte separa as camadas de nível de físico (camadas 1 a 3 - camada física, camada de enlaçe e camada de rede) das camadas de nível de aplicação (camadas 5 a 7 - camada de sessão, camada de apresentação e camada de aplicação), fazendo a ligação entre esses dois níveis.[511]

As principais funções da camada de transporte são:

- estabelecimento e término da conexão de transporte;
- controle de sequência, de erro e de fluxo;
- segmentação, blocagem e concatenação;
- monitoração da qualidade do serviço;
- transferência de dados expressos; e
- gerenciamento relacionado à qualidade de serviço.[512]

A quinta camada, a camada de sessão, permite a utilização de alguns serviços melhorados, em relação aos serviços oferecidos pela camada de transporte. A camada de sessão permite que duas aplicações em computadores diferentes estabeleçam uma comunicação, definindo como será feita a transmissão de dados e pondo marcações nos dados que serão transmitidos. As marcações são importantes para contornar problemas de falhas na rede. Com efeito, se, eventualmente,a rede apresentar falhas, os computadores reiniciam a transmissão dos dados a partir da última marcação recebida pelo computador receptor, o que

[511] **Modelo OSI**. Disponível em < http://pt.wikipedia.org/wiki/Modelo_OSI>. Acesso em 23 fev. 2014.
[512] COSTA, Jefferson. Op. cit. p. 59.

permite que não seja necessária nova transferência dos dados que já foram passados anteriormente do transmissor para o receptor.[513]

A camada de sessão efetua o processo de sincronização, dividindo a transmissão de dados por meio de pontos de sincronização, que correspondem a marcas lógicas posicionadas ao longo do diálogo. Toda vez que o computador de um usuário recebe um ponto de sincronização, ele enviar uma resposta, confirmando que este foi recebido. Caso a transmissão, por qualquer razão, seja interrompida, pode ser reiniciada a partir do último ponto de sincronização confirmado.[514]

A camada de sessão fornece os seguintes serviços para a camada de hierarquia imediatamente superior - a camada de apresentação:

- estabelecimento de conexão de sessão;
- liberação de conexão de sessão;
- troca normal de dados;
- gerenciamento de interação;
- reporte de condições de exceção;
- mecanismos para sincronização de conexão de sessão.[515]

A sexta camada, a camada de apresentação, também chamada camada de tradução, tem a função de converter o formato dos dados recebidos pela camada de aplicação para um formato comum, a ser utilizado na transmissão desses dados. Pode, ainda, desempenhar outras funções, como acompressão de dados e a criptografia.[516]

Por fim, a sétima camada, a camada que se situa no topo do modelo OSI, é a camada de aplicação, que tem por função selecionar os serviços que devem ser oferecidos pelas camadas inferiores, com base em requisições diretas dos usuários da rede. São exemplos desses serviços:

- seleção do modo de transferência de dados e identificação (por nome ou endereço) entre usuários;
- serviços de segurança, como controle de acesso e preservação dos dados;
- transferência de informações, validação de dados e recuperação de erros.[517]

---

[513] **Modelo OSI**. Disponível em < http://pt.wikipedia.org/wiki/Modelo_OSI>. Acesso em 23 fev. 2014.
[514] COSTA,Jefferson. Op. cit. p. 61.
[515] Loc. cit.
[516] **Modelo OSI**. Disponível em < http://pt.wikipedia.org/wiki/Modelo_OSI>. Acesso em 23 fev. 2014.
[517] COSTA, Jefferson. Op. cit. p. 62.

Em que pese o rigor técnico do modelo OSI, quando da publicação de sua primeira versão (norma ISO 7498-1), o modelo TCP/IP já era adotado por diversas empresas, de modo que este último é que é, de fato, o padrão adotado pela indústria.

O modelo TCP/IP tem o mesmo objetivo do modelo OSI, qual seja, o de definir um modelo padrão de camadas para racionalizar a implementação de arquiteturas da rede. A principal diferença entre o Modelo TCP/IP e o modelo OSI é o número de camadas - enquanto este trabalha com sete camadas, aquele trabalha com quatro.

Grosso modo, pode-se dizer que o modelo TCP/IP é uma simplificação do modelo OSI, no qual algumas de suas camadas englobam mais de uma das funcionalidades do modelo OSI.[518]O nome TCP/IP é derivado de dois protocolos - o TCP (*Transmission Control Protocol* - Protocolo de Controle de Transmissão) e o IP (*Internet Protocol* - Protocolo de Internet).As quatro camadas do modelo TCP/IP são as camadas *host*/rede, de Internet, de transporte e de aplicação.[519]

Passemos, agora, após essa breve exposição técnica, a investigar o que é a Internet e qual é a função dos provedores de acesso à Internet.

Vamos supor que determinado advogado interligue dois computadores existentes no escritório no qual trabalha. Tal interligação constituirá uma rede extremamente simples de computadores, na qual, por exemplo, será possível acessar, por um dos computadores, determinados dados que estão armazenados na memória do outro computador. Aumentando um pouco a complexidade da rede, se forem interconectados todos os computadores do escritório de advocacia, será formada uma rede de área local (LAN). Por fim, se forem interconectadas duas LAN de escritórios de uma mesma sociedade de advogados situados em bairros diferentes de uma mesma cidade, será constituída uma rede de área metropolitana (MAN). É de ressaltar que todas essas redes são "privadas", "fechadas", uma vez que somente poderão acessá-las pessoas autorizadas.

Agora vamos supor que dois vizinhos interconectem seus computadores formando uma rede e permitam que terceiros também possam, livremente, conectarem seus computares a tal rede. Teremos uma rede de computadores que pode ser qualificada como "aberta", uma vez que não haverá restrições quanto a quem pode se conectar à referida rede ou acessar as informações disponibilizadas pelos computadores que a ela estão conectados.

---

[518] CONTÚ, Evandro. Op. cit. p. 15.
[519] Ibid. p. 16.

O que é a Internet? A Internet nada mais é do que uma rede aberta de computadores, de escala mundial, na qual os dispositivos são interligados pelo protocolo de comunicação TCP/IP.

E qual a função de um provedor de acesso à Internet?

Para responder a tal questão deve se ter em mente que o próprio provedor de acesso possui uma rede de computadores e equipamentos. A referida rede é composta por repetidores, *hubs*, comutadores, *bridges*, roteadores e servidores.[520] Como já exposto, os servidores constituem computadores com alta capacidade de processamento e armazenamento de dados, que têm por função disponibilizar serviços, arquivos ou aplicações a uma rede. As redes dos provedores de acesso à Internet possuem dois servidores específicos - o servidor de DHCP (*Dynamic Host Configuration Protocol)* e o servidor de DNS (*Domain Name System*).

Para possibilitar a emissão e a recepção de dados, todos os computadores ou redes que estiverem conectadas à Internet devem possuir um número de identificação, que é denominado "endereço IP". A primeira parte do endereço IP tem a função de identificar uma rede específica na *Internet*, ao passo que a segunda parte tem a função de identificar um *host* (computador ou equipamento) conectado a essa rede.

O endereço IP pode ser estático ou dinâmico. O endereço IP estático é utilizado, por exemplo, por servidores que hospedam páginas da Internet. Como o próprio nome indica, tal endereço é fixo, permanente. Por sua vez, o endereço IP dinâmico é o que é, de modo geral, atribuído aos usuários comuns, alterando-se cada vez que o usuário conecta-se à Internet.

O servidor de DHCP (*Dynamic Host Configuration Protocol)* tem a função de executar a configuração automática e dinâmica de computadores ligados a uma rede construída segundo o modelo TCP/IP, atribuindo um endereço IP ao usuário que se conecta à rede.[521]

Por sua vez, o servidor de DNS (*Domain Name System*) tem a função de converter endereços em forma de nome (por exemplo, o nome de uma página da Internet) em endereços numéricos - os IP's.[522] Esse processo de conversão de nomes em números correspondentes a IP's é conhecido como "resolução de nomes".[523] Isso torna a utilização da Internet mais prática e ágil, pois possibilita ao usuário acessar uma página de Internet digitando textos ao

---

[520] LEITE, Rafael Ávila. **Provedor de Acesso Internet Discado**. p. 20. Disponível em <http://tcconline.utp.br/wp-content/uploads/2011/08/PROVEDOR-DE-ACESSO-INTERNET-DISCADO.pdf>. Acesso em 23 fev. 2014.

[521] Ibid. p. 21.

[522] Ibid. p. 20.

[523] **Endereço IP**. Disponível em<http://pt.wikipedia.org/wiki/Endere%C3%A7o_IP99>. Acesso em 23 fev. 2014.

invés de números. Por exemplo, para acessar a página do Supremo Tribunal Federal podemos digitar no *browser*[524]o endereço de IP "http://201.49.144.135/", endereço este bastante difícil de ser memorizado, ou, alternativamente, podemos digitar o endereço textual "http://www.stf.jus.br", muito mais fácil de ser memorizado.

Os provedores de acesso detêm uma faixa de endereços IP. Quando um usuário se conecta à Internet, o provedor de acesso atribui um IP para identificar o computador daquele usuário na rede. Se este usuário pretender acessar uma página da Internet, o computador do usuário enviará ao provedor de acesso um pacote de dados contendo o nome daquela página e o endereço IP do computador do usuário. Quando este pacote chega à rede do provedor de acesso, o servidor de DNS converterá o endereço da página para o respectivo endereço IP. Após essa conversão, o servidor de DNS requisitará ao roteador que encontre aquele endereço de IP.O roteador, por sua vez, verificará se o referido endereço de IP da página encontra-se dentro da rede do provedor ou não. Caso negativo, o roteador enviará dados contendo aquele endereço IP para outro roteador fora da rede do provedor e, dessa forma, a requisição de acesso à página vai sendo transmitida de roteador a roteador, fazendo eventualmente uso da rede do provedor de *backbone*, até que se encontre o servidor no qual está hospedada a página requerida. Ao chegar neste servidor, o pacote é processado e reenviado ao IP de origem (o computador do usuário), com as informações da página que se pretende acessar. O pacote refaz, de forma inversa, o caminho até atingir a rede do provedor de acesso e, de lá, é transmitido para o usuário, trazendo os dados que permitirão que a página que se deseja acessar seja exibida, por meio de um *browser*, na tela do computador do usuário.[525]

Como se vê, quando um usuário conecta-se à Internet, ele está se conectando à rede do provedor de acesso, e os dados por ele enviados e recebidos circulam, efetivamente, através dos cabos e dispositivos que formam a referida rede do provedor de acesso. A transmissão de dados pela rede da companhia telefônica constitui, tão somente, uma pequena ponte na enorme viagem que os pacotes de dados emitidos e recebidos pelo usuário fazem ao longo da Internet. Os dados digitais enviados pelo computador do usuário são convertidos em sinal analógico pelo seu modem, encaminhados pela rede telefônica até o provedor de acesso, sendo aí o sinal analógico reconvertido ("demodulado") para digital. Tais dados então percorrerão os cabos e dispositivos que formam a rede do provedor de acesso e serão

---

[524] *Browser* ou navegador é um programa que permite a exibição, pelo computador do usuário, de textos, gráficos e fotos a partir dos dados recebidos pela Internet. Exemplos de navegadores são o Microsoft Internet Explorer, o Google Chrome e o Mozilla Firefox.

[525] **Como funciona a Internet**. Disponível em <http://marcocivil.org.br/pagina-inicial/como-funciona-a-internet/>. Acesso em 23 fev. 2014.

reencaminhados a outros provedores, inclusive situados em outros países por meio da rede do provedor de *backbone*. Portanto, a transmissão de dados no processo de acesso à Internet não se restringe à rede da companhia telefônica, ela é muito mais ampla.

Voltando ao modelo proposto no presente estudo para se analisar a incidência do ICMS, segundo o qual o referido imposto irá incidir quando houver *o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio, que não esteja previsto na Lista de Serviços do ISS e cuja atividade-fim seja implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional, com exceção das prestações que envolvam processo comunicacional de curta distância e que, adicionalmente, não tenham por finalidade última implementar uma etapa de tal processo*. Confrontando tal modelo com a estrutura de funcionamento dos provedores de acesso à Internet, verificamos que as atividades desempenhadas por estes têm como atividade-fim a implementação de etapas do processo comunicacional, como a recepção, a transmissão, a retransmissão e a emissão de dados. Os provedores de acesso recebem dados vindos do usuário, transmitem tais dados aos provedores de *backbone* e emitem dados ao usuário. Mensagens correspondentes aos pacotes de Internet transitam, na forma de sinais elétricos, pelos circuitos dos equipamentos e pelo cabeamento que formam a rede do provedor. O provedor de acesso recebe mensagens dos usuários - os dados correspondentes aos pacotes de Internet - e também emitem mensagens a estes. Na prestação de serviços pelos provedores de acesso há, portanto, emissão, transmissão, retransmissão e recepção de mensagens, ou seja, há implementação de etapas do processo comunicacional. Consequentemente, se houver onerosidade na relação entre o provedor de acesso à Internet e o usuário, deverá haver incidência de ICMS sobre os serviços prestados do primeiro para o segundo.

Vale conferir a descrição feita por Fernando Neto BOTELHO sobre o funcionamento do sistema de transmissão de dados pela Internet por meio de pacotes:

> A *ratio* do programa TCP/IP é a "inteligência" computacional voltada para o chaveamento de pacotes de informação, os quais são "disparados" em partes, ou, divididos em "rajadas" (de bits) eletrônicas, e "viajam" na *web* - a informação não é continuamente emitida (como ocorre na comutação telefônica clássica, por circuitos); é seccionada em "partes"; estas "partes" não ocupam canais ("espaços" físicos) dedicados das redes, pois são roteadas dinamicamente pelos elementos-nós (pelos *hardwares* denominados roteadores, nos quais instalados também o programa TCP/IP).
>
> Assim, as mensagens (as "partes" da informação), codificadas (pelos bits que picotam a corrente elétrica do circuito), vão sendo comutadas (trocadas e redirecionadas) à medida que "disparadas" pelos computadores a cada nó (roteador) de cada rede. "Viajam", desse modo, comandadas/encapsuladas, logicamente, por códigos de endereçamento(os chamados *IP address*), estes definidos pelo programa/"linguagem" TCP/IP - endereços são expressões nominais de equivalência

> dos destinos com números identificadores de cada rede ligada à Internet (números IP são os formados por combinações diversas, de quatro octetos de algarismos binários no total, equivalentes, assim, a 32 bits).
> O TCP/IP promove a codificação lógica universal - o *encoding*- da informação, e permite, no destino, sua universal decodificação (o *decoding*). Assegura, assim, o conhecimento e o reconhecimento das emissões, atuando na "elevação" do sinal de transmissão a nós físicos das redes interconectadas.
> Para essa finalidade, o programa TCP/IP estará instalado em cada máquina - em cada computador integrado às redes - e será por intermédio dele que a numeração individual dos computadores(constantes de suas respectivas "placas de rede" - ou "placa MAC", ou MAC *Adress*) poderá ser adicionada a cada informação.
> Dinamicamente, o computador-servidor da rede (que poderá, ou não, estar instalado em serviço autônomo, inconfundível com a própria rede de transmissão - isto é, o computador-servidor poderá integrar serviço profissional de provimento do acesso à Internet) terá, juntamente com o TCP/IP, dois outros programas/*softwares*, que atuarão em conjunto com o último.
> São: o programa DHCP - *Dynamic Host Configuration Protocol*- que se destina a reconhecer, dinamicamente, os sinais contendo os endereços de origem e destino dos computadores de cada usuário da rede (os MAC *Adress*) - e o programa DNS - *Domain Name System* - cuja função é a de catalogar e atualizar tabelas de conversão dos endereços nominais de cada rede (os conhecidos endereços "www", ou *world wide web*) em números IP.
> O DHCP e o DNS somam-se, assim, ao TCP/IP para, em conjunto, servirem como programas destinados à recepção, reconhecimento, conversão (de nomes "www" em números identificadores de cada destino das informações), e transmissão das informações.[526]

Também vale conferir a descrição feita por BOTELHO sobre o funcionamento dos provedores de serviços de conexão à Internet (PSCI) - os provedores de acesso:

> Logo, um determinado serviço PSCI terá resumida sua estrutura física - para oferta do acesso/Internet - aos elementos físicos (*hardwares*) e programas lógicos (*softwares*) seguintes:
> • Computador-Servidor (o *hardware*) no qual instalado o (*software*) DHCP (além do TCP/IP);
> • Computador-Servidor (o *hardware*) no qual instalado o (*software*) DNS;
> • *Gateway*-roteador (*hardware*) no qual instalado o *software* contendo Tabela de endereçamentos IP (o programa TCP/IP), para que a informação siga ao destino;
> • Linha-canal (contratado a terceiro) habilitada para o tráfego de dados (viabiliza a "passagem" dos pacotes IP, do Cliente ao PSCI, e do PSCI a outros níveis de redes).
> De se anotar que, a partir do acionamento do *gateway* (do roteador - que pode ser ou não do PSCI, ou por este locado a terceiros) o sinal de conexão "sai", integralmente, da estrutura física do PSCI, "deixando" o nível de seus computadores e *software*s (DHCP, DNS, TCP/IP) para concluir-se através do tráfego pela rede alheia, à qual o PSCI limita-se a "entregar" o sinal (encapsulado pelo IP/destino) recebido do cliente.
> Pode ser assim resumida esta dinâmica comunicativa provedor-cliente:
> A "Conversa" de Máquinas (4 passos):
> • Usuário - via *modem* - envia à rede, dados de seu MAC-*adress*.
> • O envio constitui uma requisição DHCP-*discover*(1º passo).
> • Servidor atende via DHCP-*Offer* (2º passo).
> • Cliente - com o *modem* alinhado com o Servidor e com a sua placa de rede (usando informações do protocolo TCP/IP) - emite sinal DHCP-*request* (3º passo).

[526] BOTELHO, Fernando Neto. VOIP *versus* ICMS. **Jurisp. Mineira**, Belo Horizonte, a. 57, n. 176/177, p. 21-59, jan./jun 2006, p. 49. Disponível em <http://bd.tjmg.jus.br/jspui/bitstream/tjmg/600/1/D3v177176 2006.pdf>. Acesso em 23 abr. 2014.

> • Servidor retorna resposta DHCP-*pack*, contendo o endereço IP (usualmente máscara de sub-rede, para uso temporário e dinâmico - 4º passo; a navegação tem início, passando a ser gerida pelo TCP/IP e pelos servidores DNS, que identificam os nomes de domínio "www" com números de IP).
> • Nesse instante, as mensagens encapsuladas IP "saem" dos computadores-servidores dos PSCI e vão diretamente aos *gateways* (aos *hardwares*-roteadores), de onde seguem para outros níveis físicos da rede, que não integram o patrimônio ou a atividade do PSCI.
> Por isso, a conexão Internet, em sua terminação ou conclusão final, ou na entrega da informação/sinal ao destino, não ocorre pela ação física direta do PSCI, sendo-lhe alheia no aspecto material-físicotelemático-computacional.
> Nisso, o acerto - em seu alcance telemático - da conclusão a que chegou o eg. STJ, ao estatuir não ser o PSCI implementador de serviços de telecomunicações, já que, na realidade, ao prover acesso à Internet, não mais faz que usar, para o recebimento dos sinais de requisição (da conexão), vindos de seus clientes, e para a conclusão da transmissão pedida por esses, estrutura de redes completamente alheia e apenas locada aos verdadeiros e formais prestadores dos serviços de telecomunicações.[527]

BOTELHO, adotando um conceito bastante restrito do que seria a prestação de serviços de comunicação, conclui que não incidiria ICMS sobre os serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet porque tais provedores não seriam os responsáveis diretos pela entrega da informação ao destinatário final, que se daria por meio de redes alheias (as redes dos provedores de *backbone*). Entretanto, como se depreende de sua descrição sobre o funcionamento dos provedores de acesso, tais provedores recebem sinais de requisição de conexão, vindos de seus clientes e "entregam" o sinal encapsulado pelo IP/destino recebido do cliente, "as mensagens encapsuladas IP 'saem' dos computadores-servidores dos PSCI e vão diretamente aos *gateways* (aos *hardwares*-roteadores), de onde seguem para outros níveis físicos da rede"; ou seja, há, pelo menos, uma "retransmissão" de sinal nos serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet. Dessa forma, os provedores de acesso funcionam, sim, como "pontes", ou "interfaces" do processo comunicacional relativo à transmissão informações pela Internet, uma vez que os sinais elétricos correspondentes à mensagem são transmitidas através dos circuitos de equipamentos que compõem tais provedores. Veja-se que, pelo modelo proposto no presente estudo, para que se configure a incidência do ICMS-Comunicação basta que a prestação onerosa de serviços tenha por *atividade-fim* a implementação de uma das etapas do processo comunicacional, não se fazendo necessária a implementação do processo comunicacional completo. O artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96, dispõe que o ICMS incidirá 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". Os

[527] Ibid. p. 50.

provedores de acesso à Internet executam retransmissão de comunicação, de modo que, caso a prestação de serviços por eles efetuada seja onerosa, incidirá, sim, ICMS.

Uma analogia com o transporte físico de mercadorias ajuda a entender porque o ICMS deve incidir sobre os serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet. Vamos supor que uma empresa "A" domiciliada em São Gonçalo pretenda remeter mercadorias para um consumidor residente em Manaus. Para tanto ela contratará duas empresas de transportes - a empresa "B" e a empresa "C". A segunda empresa, a empresa "B", fará o transporte, por via terrestre, das mercadorias até um depósito em Niterói. Por sua vez, a empresa "C" fará o transporte de mercadorias de Niterói até Manaus. Para tanto a própria empresa "C" encaminhara, por via terrestre, as mercadorias até o porto do Rio de Janeiro e subcontratará uma empresa "D" para transportar, por via marítima e fluvial, as mercadorias do porto do Rio de Janeiro para Manaus.

No que concerne à prestação de serviços de transporte haverá incidência de ICMS em três relações jurídicas. A primeira incidência ocorrerá sobre a prestação de serviços que a empresa "B" realiza para a empresa "A", relacionada ao transporte de mercadorias de São Gonçalo até o depósito situado em Niterói. A segunda incidência ocorrerá sobre a prestação de serviços de transporte que a empresa "C" realiza para a empresa "A", relacionada ao transporte de mercadorias de Niterói até Manaus. Por fim, a terceira incidência ocorrerá sobre a prestação de serviços de transporte que a empresa "D" realiza para a empresa "C", relacionada ao transporte de mercadorias do porto do Rio de Janeiro até Manaus.

A empresa "A" corresponde ao usuário da Internet. A empresa "B", que faz o transporte de São Gonçalo até Niterói, em um trajeto de poucos quilômetros, corresponde à companhia telefônica. A empresa "C", que faz o transporte de Niterói a Manaus, em um trajeto muito mais longo do que o anterior, corresponde ao provedor de acesso à Internet. A empresa "D", subcontratada pela empresa "C", que faz o transporte, por via marítima e fluvial, do porto do Rio de Janeiro até Manaus, corresponde ao provedor de *backbone* (relembrando o que foi exposto na Seção 6.5.2 - que os provedores de acesso contratam os provedores de *backbone* para a transmissão de dados a longa distância). Havendo onerosidade, o ICMS incidirá sobre as três relações jurídicas referentes à prestação de serviços de comunicação. A primeira incidência ocorrerá sobre a prestação de serviços que a companhia telefônica realiza para o usuário de Internet, relacionada à transmissão de dados, através dos cabos da companhia telefônica, a partir do *modem* do computador do usuário até a entrada da rede do provedor de acesso à Internet. A segunda incidência ocorrerá sobre a prestação de serviços de comunicação que o provedor de acesso à Internet realiza ao usuário,

relacionada à transmissão de dados através da rede do provedor de acesso e pela rede do provedor de *backbone*, até o servidor no qual está hospedada a página que o usuário deseja acessar (para o que é necessária a subcontratação do provedor de *backbone*). Por fim, a terceira incidência ocorrerá sobre a prestação de serviços de comunicação, para o provedor de acesso, efetuada pelo provedor de *backbone* e relacionada à transmissão de dados através da rede deste segundo provedor.[528]

O entendimento de que o ICMS incide sobre a prestação de serviços dos provedores de acesso à Internet é compartilhado por Marco Aurélio GRECO. Inicialmente, o autor traça as diferenças entre a comunicação telefônica e a comunicação pela Internet. Confira-se:

> A exposição feita indica que o serviço de provimento de acesso à Internet apresenta características próprias quando comparado com o serviço de telefonia tal como atualmente estruturado. Cinco são os aspectos em que diferenciam:
> a) *endereço* - enquanto o serviço de telefonia, na estruturação de sua rede e definição dos respectivos terminais utilizados pelo usuário, apoia-se em endereços físicos que indicam a posição concreta em que se encontra cada um, a Internet apoia-se em endereços lógicos posto que seu referencial é a própria rede e não o local físico em que se encontram. Assim, na comunicação realizada através do sistema de telefonia duas pessoas (A e B) estarão em pontos físicos distintos identificados por números telefônicos, enquanto, no âmbito da Internet estas mesmas pessoas estarão (como regra, temporariamente) situados em posições lógica de rede que variam a cada nova sessão.
> b) *conexão* - no sistema de telefonia a conexão se dá entre dois endereços físicos, mediante um caminho, ou circuito único que permanece ligado durante todo o período de ligação; destarte, se há algum empecilho que interfira com este caminho a conexão não se perfaz ou se encerra. Por outro lado, na Internet a conexão se dá pelo melhor caminho possível dentro da rede, cujos *softwares* automaticamente identificam as rotas de menor tráfico para encaminhar as mensagens.
> c) *fluxo* - no sistema de telefonia o fluxo de transmissão de mensagens é contínuo enquanto a conexão permanece estável. Na Internet, este fluxo é feito em pacotes, de modo que cada pedaço poderá seguir um caminho diferente e a mensagem partilhada. Chegando ao destino, processa-se o resequenciamento dos pacotes, de modo a obter a reconstrução da mensagem inicial.
> d) *controle de erro* - a conexão por telefonia não apresenta um controle de erro; não há confirmação quanto ao conteúdo das mensagens enviadas. Na Internet, há um controle automática de erro que verifica os pacotes, seu recebimento, número, etc.
> e) *aspecto tarifário* - no serviço de telefonia, a tarifa cobrada pela empresa de telefonia é, como regra, proporcional à distância entre os pontos físicos que estão conectados. Na Internet, é possível obter conexões com o mundo mediante o pagamento de uma tarifa à empresa de telefonia de natureza em geral meramente local.
> (...)
> O serviço prestado pelo provedor de acesso é diferente do serviço prestado pela empresa de telefonia, pois a conexão à Internet permite uma multiplicidade de conexões e uma multiplicidade de caminhos para a transmissão de mensagens. Sob

[528] Ressaltando-se que após a chegada da solicitação de acesso do usuário ao servidor no qual a página de Internet está hospedada, haverá, ato contínuo, retransmissão de dados pelo caminho inverso. Com efeito, após a chegada da solicitação do usuário de acesso à página de Internet ao servidor no qual esta está hospedada, dados relativos à pagina serão transmitidos através da rede do provedor de *backbone*, chegarão à rede do provedor de acesso e serão encaminhados ao computador do usuário, onde, lidos por um programa *browser*, serão convertidos em textos e imagens que aparecerão na tela do computador do usuário e sons que serão reproduzidos pelo alto-falante do mesmo computador. Este conjunto de textos, imagens e sons corresponderá à exibição da página de Internet no computador do usuário.

> este ângulo, o provedor de acesso atua como um instrumento, ou meio, para que o usuário possa ter acesso a um sistema de transferência de mensagens com tal flexibilidade. No âmbito da Internet, só haverá transmissão de mensagens se houver um endereço lógico de origem e destino e este endereço não é fornecido ao usuário pela empresa de telefonia. Portanto, o provedor fornece "algo mais" do que viabilizado pela telefonia e algo que se insere como um meio diferenciado de realização d e transmissão de mensagens.[529]

A partir da diferenciação entre a comunicação telefônica e a comunicação pela Internet, fazendo considerações sobre o conceito de *serviço*, GRECO conclui que o ICMS também deve incidir sobre prestação de serviços relacionadas a esta última forma de comunicação:

> Entendo que o serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet configura um serviço de comunicação, estando abrangido pelo âmbito de incidência do ICMS de competência estadual.
> As razões que me levam a tal convicção decorrem da exposição técnica feita, e mostram que, tanto na hipótese de o conceito de serviço ser entendido a partir da atividade realizada pelo prestador, como na hipótese de sê-lo em função da utilidade obtida pelo usuário, em ambos os casos a conclusão é apenas uma: trata-se de serviço de comunicação.
> A primeira razão apoia-se na concepção de serviço em função do tipo de atividade exercida, ou seja, colocando a tônica no prestador de serviço. Desta ótica, serviço de comunicação está ligado a fornecimento de um meio para que alguém transmita mensagens. Ora, o provedor de acesso fornece um meio diferente, um ambiente especial (= a segunda camada) que não se confunde com o ambiente que o serviço de telefonia proporciona (= primeira camada). Telefonia é um meio físico apenas, Internet é meio lógico superposto ao físico; um é de fluxo contínuo o outro é em pacotes; um se dá mediante conexão constante enquanto o outro pelo melhor caminho possível etc. Ou seja, o serviço prestado pelo provedor de acesso é de viabilizar um ambiente específico de transmissão de mensagens com características próprias para que haja a comunicação entre terceiros.
> A segunda razão apoia-se na concepção de um serviço como utilidade obtida, ou seja, colocando a tônica no usuário. Desta ótica, a utilidade proporcionada pelo provimento de acesso é permitira transmissão de mensagens, é permitir que as pessoas se comuniquem, viabilizando um sistema de comunicação cujas utilidades estão na flexibilidade das conexões, multiplicidade de caminhos, agilidade na obtenção de informações, facilidade de transmissão, etc. Pode-se dizer que se a utilidade obtida pelo usuário em relação à operadora de telefonia é obter uma conexão com certo local, a utilidade obtida pelo provimento de acesso é a conexão com todo o mundo. Portanto, também da ótica do usuário, o provimento viabiliza utilidades novas consistentes numa comunicação cercada de características peculiares.
> Em suma, qualquer que seja a ótica da análise, a conclusão continua inalterada: o provedor de acesso presta serviço de comunicação.[530]

Discordamos de apenas uma das assertivas de Marco Aurélio GRECO - a de que enquanto a telefonia seria um meio físico, a Internet seria um meio lógico superposto ao físico. Isto porque a comunicação pela Internet envolve também redes físicas *independentes* da rede telefônica. No aspecto físico, a rede telefônica é apenas uma pequena ponte entre o usuário e a rede física do provedor de acesso. O provedor de acesso constitui também uma

---

[529] GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. Op. cit. p. 129-130.
[530] Ibid. p. 131-132.

rede física, composta de cabeamento e equipamentos como repetidores, *hubs*, comutadores, *bridges*, roteadores e servidores. Deve ressaltar-se este ponto - o provedor possui uma rede física, independente da rede telefônica, através da qual são transmitidos dados correspondentes às mensagens emitidas pelo usuário e às mensagens para ele destinadas - ou seja, o provedor de acesso também realiza a prestação, por assim dizer, "física" de comunicação. Ademais, a rede física do provedor de acesso é conectada à rede física do provedor de *backbone*, rede esta independente e muito maior do que a rede telefônica local, uma vez que pode assumir dimensões intercontinentais. Na comunicação pela Internet, o trajeto "físico" das mensagens é, em geral, muito maior pela rede do provedor de *backbone* do que pela rede da companhia telefônica local. O provedor de acesso à Internet realiza prestação de serviços de emissão, de recepção e de transmissão de comunicação e, assim, se houver onerosidade na relação entre o usuário e o provedor, sobre essa relação deverá incidir ICMS.

De tudo o que foi exposto, conclui-se que está equivocado o entendimento do Superior Tribunal de Justiça consubstanciado no enunciado n.º 334 da súmula de jurisprudência dominante, que assim dispõe: "O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à internet".

Todos os precedentes que levaram à edição do supracitado enunciado fazem menção ao acórdão proferido no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º 456.650/PR.[531] No julgamento em tela, a tese de que o ICMS não deveria incidir sobre a prestação de serviços realizada pelos provedores de acesso à Internet prevaleceu por margem bastante apertada, de cinco votos contra quatro. Votaram no sentido de que ocorreria a referida incidência os Ministros José Delgado, Luiz Fux, Teori Albino Zavascki e Denise Arruda. Contrariamente, votaram no sentido de que de não ocorreria a incidência de ICMS sobre a prestação de serviços pelos provedores de acesso à Internet os Ministros Franciulli Netto, Francisco Falcão, João Otávio de Noronha, Castro Meira e Francisco Peçanha Martins.

O voto vencedor do referido julgamento, de lavra do Ministro Franciulli Neto, fez uso dos seguintes fundamentos:

1) a Norma n.º 004/95, aprovada pela Portaria n.º 148/95 do Ministério das Comunicações define o Serviço de Conexão à Internet – SCI como "serviço de valor adicionado";

---

[531] Tais precedentes foram REsp n.º 745.534/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Ministro Teori Albino Zavascki, DJ 27.03.2006 p. 201; REsp n.º 453.107/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Ministra Denise Arruda, DJ 13.03.2006 p. 187; REsp n.º 736.607/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 19.12.2005 p. 253; REsp n.º 511.390/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 19.12.2005 p. 213; além dos próprios EREsp n.º 456.650/PR, Primeira Seção, Rel. para o acórdão Min Franciulli Netto, DJ 20.03.2006 p. 181 e REsp n.º456.650/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 08.09.2003 p. 291.

2)a Lei Federal n.º 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), no parágrafo 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";

3) no mesmo sentido, o artigo 3º, inciso III, do Regulamento Geral dos Serviços de Telecomunicações da ANATEL (Resolução n.º 73, de 25.11.1998)estabelece que não constituem serviços de telecomunicações os serviços de valor adicionado, nos termos do artigo 61 da Lei n.º 9.472/1997;

4) a doutrina majoritária entende que os serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet não constituem serviços de comunicação ou de telecomunicação, mas serviços de valor adicionado, e que sobre os serviços em tela não incide ICMS (em seu voto, o Ministro Franciulli Neto cita José Eduardo Soares de Melo, Hugo de Brito Machado, Kiyoshi Harada, Francisco de Assis Alves, Roque Antonio Carrazza, Ives Gandra Martins, Sacha Calmon Navarro Côelho e José Maria de Oliveira);

5) o acesso à Internet não se caracteriza como serviço de telecomunicação, porque não necessita da autorização, permissão ou concessão da União, necessária para que se possa prestar serviços de telecomunicação, conforme determina o artigo 21, XI, da Constituição Federal;

6) o serviço de acesso à Internet não oferece prestações onerosas de serviços de comunicação (art. 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96), de forma a incidir o ICMS, porque não fornece as condições e meios para que a comunicação ocorra, sendo um simples usuário dos serviços prestados pelas empresas de telecomunicações;

7) o serviço de acesso à Internet corresponde a um mero serviço de valor adicionado, uma vez que o provedor de acesso 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;

8) os provedores de acesso à Internet atuam como intermediários entre o usuário final e a Internet, utilizando uma infraestrutura de telecomunicações preexistente, acrescentando ao usuário novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações;

9) sem a via telefônica é impossível obter acesso à Internet, o que demonstra que o serviço de provedor de acesso corresponde de um serviço adicionado às telecomunicações;

10) 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;

11) 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 Direito Tributário, deve ser afastada a incidência do ICMS pela inexistência na espécie do fato imponível;

12) conforme entendimento de Roque Antonio CARRAZZA, não se pode, por força do princípio da reserva e rigidez das competências tributárias, ir além do conceito de "serviços de comunicação tributáveis", constitucionalmente posto; e

13) conforme a Ministra Eliana Calmon sustentara no julgamento do Recurso Especial n.º 456.650/PR, "a única brecha em favor do Fisco seria uma lei que incluísse na lista de serviços o que a LGT excluiu como serviço de comunicação sujeito ao ICMS".

Vamos rebater, um a um, todos os supracitados fundamentos.

Iniciaremos pelo nono fundamento - o de que, sem a via telefônica seria impossível obter o acesso à Internet.

Tal fundamento está completamente equivocado.

Com efeito, a Internet pode ser acessada independentemente da via telefônica. Ela pode ser acessada via rádio, via rede de televisão a cabo e, até mesmo, via rede elétrica. É de ressaltar que a tecnologia para acesso à Internet via rede elétrica já se encontra regulamentada pela Resolução Normativa n.º375/2009 da Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL.

Ora, do fato de a Internet poder ser acessada por outros meios que não a rede telefônica decorre a inafastável conclusão de que o serviço de acesso à Internet - eis o ponto - *não* é um serviço adicionado ao serviço telefônico.

A argumentação acima exposta também serve para afastar o sétimo fundamento do voto do Ministro Franciulli Neto (de que o serviço de acesso à Internet corresponderia a um mero serviço de valor adicionado, uma vez que o prestador se utilizaria da rede de telecomunicações para viabilizar o acesso do usuário final à Internet), bem como o oitavo fundamento (de que os provedores de acesso à Internet atuariam como intermediários entre o usuário final e a Internet, utilizando uma infraestrutura de telecomunicações preexistente).

E ainda que se considere que, nos termos da Portaria n.º 148/95 do Ministério das Comunicações (fundamento um), da Lei Geral de Telecomunicações (fundamento dois) e do Regulamento Geral dos Serviços de Telecomunicações (fundamento três), o serviço de acesso

à Internet corresponda a um serviço de valor adicionado, e não a um serviço de telecomunicações, mesmo assim haverá a incidência de ICMS sobre ele.

Isso porque, conforme salientado nas Seções 4.3 e 4.9, *telecomunicação* é uma mera espécie do gênero *comunicação*. Os Estados e o Distrito Federal detêm competência para instituir impostos sobre a prestação de serviços de *comunicação*, e não, tão somente, sobre a prestação de serviços de *telecomunicação*. A Constituição Federal, em seu artigo 155, inciso II, atribui aos citados entes federativos a competência para a instituição de impostos sobre o gênero *comunicação* e a Lei Complementar n.º 87, em seu artigo 2º, inciso III, define o fato gerador do imposto também com base no gênero *comunicação*. Por consequência, a competência dos Estados e do Distrito Federal para a instituição de imposto sobre a prestação de serviços referentes ao gênero *comunicação* não é cingida à espécie *telecomunicação*.

Como o serviço de provedor de acesso à Internet é considerado um serviço de valor adicionado pela Lei n.º 9.472/97, pelo Regulamento Geral dos Serviços de Telecomunicações e pela Portaria n.º 148/95 do Ministério das Comunicações, ele não constitui, para efeito de tais normas, um serviço de *telecomunicação*. Todavia, a prestação do serviço de acesso à Internet, para efeitos tributários, se for onerosa, deverá ser enquadrada como prestação de serviços de *comunicação*. Isso porque, como exposto, tal prestação envolve a implementação de etapas do processo comunicacional - a emissão, a transmissão e a recepção de dados.

O artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96 define o aspecto material da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação dispondo que o referido imposto incidirá 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".[532] Eis o ponto: o ICMS incide sobre a prestação de serviços de comunicação de *qualquer* natureza e por *qualquer* meio. Do teor de tais expressões decorre que o ICMS não incide, tão somente, sobre a prestação de serviços de telecomunicação, assim definidos por normas infraconstitucionais.

Tudo que foi exposto serve também para afastar o quinto fundamento do voto do Ministro Franciulli Neto (de que o acesso à Internet não se caracterizaria como serviço de telecomunicação, porque não necessitaria de autorização, permissão ou concessão da União), bem como o sétimo fundamento (de que o serviço de acesso à Internet corresponderia a um mero serviço de valor adicionado).

---

[532] Grifo nosso.

No que toca ao sexto fundamento (de que o serviço de acesso à Internet não forneceria as condições e meios para que a comunicação ocorresse, sendo um simples usuário dos serviços prestados pelas empresas de telecomunicações) e ao décimo segundo fundamento (de que o ICMS, não poderia, por força do princípio da reserva e rigidez das competências tributárias, ir além do conceito de "serviços de comunicação tributáveis", constitucionalmente posto), tais fundamentos coincidem com as teses de Roque Antonio CARRAZZA sobre os requisitos para a incidência do ICMS-Comunicação, teses estas que foram refutadas ao longo deste estudo, em especial nas Seções 3.2, 3.3, 3.4, 4.2, 4.3 e 4.9, às quais remetemos o leitor.

No que concerne ao décimo primeiro fundamento, o de que, em face dos princípios da legalidade e da tipicidade fechada, inerentes ao Direito Tributário, deveria ser afastada a aplicação do ICMS sobre a prestação de serviços pelos provedores de acesso à Internet pela inexistência de fato imponível, a simples confrontação da exposição técnica sobre o funcionamento dos provedores de acesso, realizada no início desta seção, na qual se demonstrou que os provedores de acesso atuam na emissão, transmissão e recepção de dados, com o teor literal do artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96 traz a inafastável conclusão de que o ICMS deve incidir, sim, sobre a prestação em tela.

As razões do décimo fundamento (o do que, pelo artigo 110 do Código Tributário Nacional, não poderiam 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) e do décimo terceiro fundamento (o de que a única brecha em favor do Fisco seria uma lei que incluísse na Lista de Serviços do ISS o que a Lei Geral de Telecomunicações teria excluído como serviço de comunicação sujeito ao ICMS)foram refutadas pelos argumentos expostos na Seção 4.9, que, a seguir, reproduzimos sucintamente.

Telecomunicação constitui, tão somente, uma das espécies do gênero *comunicação*, sendo certo que os Estados e o Distrito Federal detêm competência para tributar as prestações de serviços relativos ao gênero *comunicação*, e não apenas sobre a espécie *telecomunicação*, de modo que a incidência do ICMS não se dá, unicamente, sobre os serviços definidos como sendo de *telecomunicações* pela Lei n.º 9.472/97. Por consequência, a prestação onerosa de um serviço que possa ser enquadrado como de *comunicação*, ainda que tal serviço não seja abarcado pela definição de serviço de *telecomunicação* trazida pela Lei n.º 9.472/97,pode, sim, ser objeto de incidência de ICMS.

E, mesmo passando ao largo do argumento de que *telecomunicação* é apenas uma espécie do gênero *comunicação*, deve-se frisar que o artigo 110 do Código Tributário

Nacional é ambíguo, confuso, insuficiente e lacunoso[533], sendo, portanto, de difícil aplicação. O próprio artigo 109 do Código Tributário Nacional contrapõe-se ao 110, ao estabelecer que os princípios gerais de Direito Privado não devem ser utilizados para a definição de efeitos tributários. Ademais, a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação é definida por uma lei complementar (a Lei Complementar n.º 87/97), que ostenta o *mesmo grau hierárquico* do artigo 110 do Código Tributário Nacional - o de lei complementar -, lhe é posterior e apresenta um maior grau de especialidade, de maneira que sua interpretação não poderá se restringida pelo artigo em tela, quer pelo prisma do critério hierárquico, quer pelo prisma do critério temporal, quer, ainda, pelo prisma do critério da especialidade.

Ademais, o princípio federativo impede que a União, ao legislar sobre telecomunicações ou Internet, possa ter qualquer influência sobre a competência estadual do ICMS-Comunicação, restringindo seu alcance. E muito menos as resoluções das autarquias, portarias ministeriais ou interministeriais que estabelecem que determinados serviços constituem ou não serviços de telecomunicações, para fins de regulação setorial, podem modificar competências tributárias constitucionalmente estabelecidas. Nessa linha, o artigo 6º do Código Tributário Nacional, dispõe que a "atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa *plena*"[534], ressalvadas, tão somente, "as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios". Por conseguinte, a legislação expedida pela União não pode restringir o conteúdo e o alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação. É a lei complementar, lei nacional, que deve delimitar a referida hipótese de incidência, e não a legislação federal, como a Lei n.º 9.472/97.

A Lei Geral de Telecomunicações estabeleceu normas administrativas, regulatórias, que têm função pública diferente e assumem valores sociais diferentes das normas tributárias.[535] As definições da Lei n.º 9.472/97 constituem exigências técnicas operacionais para a adequada prestação e regulação do setor de telecomunicações e, dessa forma, devem ser entendidas dentro do contexto significativo à qual se referem. Não há na Lei n.º 9.472/97, expedida pela União, qualquer objetivo de definir o que sejam os serviços de comunicação para fins de incidência de impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal.[536]

---

[533] TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. Op. cit. p. 173-176.
[534] Grifo nosso.
[535] Ibid. p. 18-19.
[536] PONTES, Helenilson Cunha. Op. cit. p. 353.

Por fim, para refutar o quarto fundamento do voto do Ministro Franciulli Neto - o de que a doutrina majoritária entende que os serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet não constituem serviços de comunicação ou de telecomunicação - transcrevemos a posição bastante incisiva de Fernando Batlouni MENDRONI:

> O conceito de "comunicação" é abstrato e também é vago, o que certamente deve exigir raciocínio e reflexão acurada sobre o conceito de "prestação de serviço de comunicação", mas a miopia deliberada e instituída não pode ser confundida com a demonstração de visão correta e apropriada.[537]

Como se vê, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça consubstanciado no enunciado n.º 334 está equivocado, de modo que o enunciado em tela deve ser revogado.[538]

6.5.4 Provedores de hospedagem, provedores de informações e provedores de conteúdo

Quando uma pessoa ou uma empresa deseja ter uma página na Internet, ela pode contratar um provedor de hospedagem. Pagando, periodicamente, um determinado valor, será possível que ela armazene as informações referentes à sua página na memória de um provedor de hospedagem.

Outra forma mediante a qual uma pessoa ou empresa pode disponibilizar informações pela Internet é por meio de provedores de conteúdo - tal pessoa ou empresa (denominada de provedor de informações) encaminha dados aos provedores de conteúdo, que, por sua vez, disponibilizarão tais informações aos usuários da Internet em páginas que dispõem armazenadas em provedores de hospedagem, que podem ser próprios ou de terceiros. Exemplos de provedores de conteúdo são o Youtube, o Orkut e o Facebook.[539] Uma empresa ou pessoa pode encaminhar arquivos de vídeo, de foto, de som ou de texto para esses provedores de conteúdo, que armazenarão tais arquivos em provedores de hospedagem. Tais arquivos, por outro giro, poderão ser lidos, vistos ou ouvidos pelos usuários da Internet quando eles acessarem as páginas dos provedores de conteúdo.

Ponto bastante importante é que os serviços prestados pelos provedores de hospedagem e pelos provedores de conteúdo não envolvem movimentação de mensagem, não envolvem emissão, transmissão ou recepção de informações, pelo menos de forma direta e

---

[537] MENDRONI, Fernando Batlouni. O ICMS sobre serviços de comunicação - Enfoque lógico-jurídico. Op. cit. p. 19.

[538] Não se nega que a jurisprudência reiterada sobre um tema constitui um elemento bastante importante para o processo de interpretação das normas jurídicas. Todavia, ela não pode engessar o Direito, e mesmo entendimentos sumulados podem ser superados.

[539] SANTOS, Sabrina Zamana dos. A responsabilidade civil dos provedores de hospedagem e conteúdo de Internet e a proteção dos direitos da personalidade. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XV, n. 100, maio 2012. Disponível em: <http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11626>. Acesso em 23fev. 2014.

imediata. Tais atividades - a emissão, a transmissão e a recepção de dados -, são executadas pelos provedores de acesso. O serviço que o provedor de hospedagem oferece a seus usuários corresponde, simplesmente, à cessão de um espaço na memória de seus servidores[540] para que os provedores de informação e os provedores de conteúdo possam, ali, armazenar suas páginas e arquivos. Muitas vezes, os serviços de provedor de hospedagem são oferecidos pela própria empresa que executa os serviços de provedor de acesso, mas é preciso frisar que as duas espécies de prestações - a prestação de serviços de acesso à Internet e a prestação de serviços de hospedagem constituem prestações distintas.

Deve ressaltar-se que a prestação de serviços de provedor de hospedagem pode ser enquadrada no item 1.08 da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003, que submete ao ISS, de competência municipal, a prestação de serviços de manutenção de páginas eletrônicas.[541]

Segundo a tese defendida neste estudo, *o ICMS irá incidir quando houver o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio, que não esteja previsto na Lista de Serviços do ISS e cuja atividade-fim seja implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional, com exceção das prestações que envolvam processo comunicacional de curta distância e que, adicionalmente, não tenham por finalidade última implementar uma etapa de tal processo*. Por consequência, tanto porque a prestação de serviços de provedor de hospedagem está prevista na Lista de Serviços do ISS, como porque a prestação em tela não tem como *atividade-fim* a implementação de etapas do processo comunicacional, o ICMS não incidirá sobre tal prestação.

Nesse sentido, é também a conclusão de André Mendes MOREIRA. Confira-se:

> De todo modo, a atividade de provedor de hospedagem se limita a armazenar dados que poderão ser acessados por terceiros, através da Internet. A conexão com a rede é fornecida pela empresa de telecomunicações (é o provedor de *backbone* que ligará o hospedeiro à rede mundial). E os internautas que desejarem acessar o *site* também o farão por meio de conexões próprias.
> Assim, é exata a conclusão de Eduardo Bottallo no sentido de que a atividade dos provedores de hospedagem corresponde – guardada as devidas proporções – àquela dos armazéns-gerais, nos quais são depositados bens de terceiros.
> Dessarte, a *web hosting* consiste tão-somente em uma atividade-meio, necessária para o funcionamento da Internet, que não se confunde com a prestação do serviço

[540] Servidores - repise-se - são computadores com alta capacidade de processamento e armazenamento de dados.

[541] Pode-se adentrar à discussão se, de fato, incide ou não ISS sobre a prestação de serviços de provedor de hospedagem, indagando-se se "hospedagem" subsumir-se-ia, ou não, ao conceito de "manutenção de páginas eletrônicas", previsto item 1.08 da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003,ou se a cessão de espaço de memória nos servidores de hospedagem poderia ser enquadrado, ou não, como prestação de serviços, porém isso fugiria ao escopo do presente estudo.

> de comunicação, a qual é realizada pelos provedores de *backbone* (pois são estes últimos que possibilitam, efetivamente, a conexão entre o usuário e o *site* armazenado pelo hospedeiro).[542]

Adentrando à análise dos provedores de informações e dos provedores de conteúdo, bastante elucidativa é a distinção feita por Marcel LEONARDI:

> Em boa parte da literatura informática e da doutrina jurídica existente sobre a Internet é comum serem empregadas as expressões provedor de informação e provedor de conteúdo como sinônimas, embora tal equivalência não seja exata. O provedor de informação é toda pessoa natural ou jurídica responsável pela criação das informações divulgadas através da Internet. É o efetivo autor da informação disponibilizada por um provedor de conteúdo. O provedor de conteúdo é toda pessoa natural ou jurídica que disponibiliza na Internet as informações criadas ou desenvolvidas pelos provedores de informação, utilizando para armazená-las servidores próprios ou os serviços de um provedor de hospedagem.[543]

A Ministra Nancy Andrighi, em voto proferido no Recurso Especial n.º 1.193.764/SP[544], também diferencia provedores de informação de provedores de conteúdo, ressaltando que aqueles "produzem as informações divulgadas na *internet*", ao passo que estes "disponibilizam na rede as informações criadas ou desenvolvidas pelos provedores de informação".

Em alguns casos, o serviço de provedor de hospedagem é oferecido pela própria empresa que executa o serviço de provedor de conteúdo, contudo isso não afasta a constatação de que o serviço de provedor de conteúdo é diferente do serviço de provedor de hospedagem.

Frise-se, por relevante, que nem o provedor de informações nem o provedor de conteúdo tem como atividades-fim implementar fases do processo comunicacional. Com efeito, o provedor de informações é o detentor de dados que serão disponibilizados na Internet - é a pessoa ou empresa que vai disponibilizar informações, textos, imagens, fotos e vídeos por meio da Internet. Para tanto ela utiliza os serviços dos provedores de conteúdo. Estes, por sua vez, são usuários dos serviços dos provedores de hospedagem, que armazenam os dados relacionados aos provedores de conteúdo em seus servidores. Porém, a atividade de movimentação de informações entre o provedor de conteúdo e o provedor de hospedagem é executada pelos provedores de acesso. É, portanto, somente sobre a prestação de serviços efetuada por esta última espécie de provedor que irá incidir ICMS.

Poder-se-ia argumentar que as atividades de criação dos dados que serão disponibilizados pela Internet pelo provedor de informação e de organização de tais dados pelo provedor de conteúdo corresponderiam à etapa de "geração" de comunicação, para a qual

---

[542] MOREIRA, André Mendes. Op. cit. p. 151-152.

[543] LEONARDI,Marcel. **Responsabilidade Civil dos Provedores de Serviços de Internet**. 1 ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2005. p. 30.

[544] Recurso Especial n.º1.193.764/SP, Relatora Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, DJe 08.08.2011.

há menção expressa no artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96, que dispõe que o ICMS incidirá 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".[545]

Com base numa interpretação restritiva, poder-se-ia contra-argumentar que a *geração* de comunicação deve corresponder à transformação da mensagem em uma espécie física de sinal adequada à sua transmissão através do canal, de modo que ela não abrangeria a mera criação das informações que serão divulgadas pela Internet (atividade realizada pelos provedores de informação) ou à organização de tais informações (serviço prestado pelos provedores de conteúdo).

De outra banda, com base na tese defendida no presente estudo, pode-se contra-argumentar que o ICMS-Comunicação terá um caráter residual em relação ao ISS, de modo que aquele somente incidirá quando não houver previsão de incidência deste pela Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003.

Quando um provedor de informações realiza onerosamente a atividade de criação ou coleta de informações para outrem (por exemplo, para o próprio provedor de conteúdo), esta atividade subsume-se a um dos itens da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003 - entre outros, por exemplo, ao item 13 – "serviços relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia"; ao item 17.01 – "assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares"; ao item 17.02 – "datilografia, digitação, estenografia, expediente, secretaria em geral, resposta audível, redação, edição, interpretação, revisão, tradução, apoio e infra-estrutura administrativa e congêneres"; ao item 23.01 – "serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres"; ou ao item35.01 - "serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas".

Consequentemente, se o provedor de informações estiver prestando serviços onerosamente para outrem, sobre tal prestação incidirá ISS, e não ICMS.

Por sua vez, o serviço prestado pelo provedor de conteúdo enquadra-se no item 1.08 da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003 – "planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas", de modo que tal prestação também estará sujeita à incidência de ISS, e não de ICMS.

---

[545] Grifo nosso.

6.5.5 Serviços de disponibilização de filmes pela Internet (serviços de *streaming*)

Atualmente, estão em expansão empresas que, de forma onerosa, disponibilizam aos usuários, por meio da Internet, a exibição de filmes e séries de televisão. Tal serviço é denominado de *streaming* e é fornecido, no Brasil, por empresas como a Netflix, a Vivo Play, a Claro Vídeo, a Net Movies e a Totalmovie.

Caso o serviço de *streaming* seja realizado sem que a própria empresa preste o serviço de provedor de acesso, em outras palavras, se a empresa fornecedora do serviço de *streaming* funcionar apenas como um provedor de conteúdo ou como um provedor de hospedagem, não se configurará, como exposto nas seções anteriores, uma prestação de serviços de comunicação e, portanto, não haverá incidência de ICMS.

6.6 **Serviços de telefonia IP**

O Sistema de Telefonia Fixa Comutada (STFC) consiste no sistema público convencional de comunicação de voz. Sobre tal espécie de prestação de serviços inexistem dúvidas de que deva incidir ICMS-Comunicação. Entretanto, dia a dia, vem ganhando espaço uma nova forma de comunicação telefônica - a telefonia IP.

VoIP, *Voice Over IP* ou Voz Sobre IP consiste numa tecnologia que torna possível a comunicação entre duas pessoas, de forma interativa, por meio de redes de dados que utilizam protocolos IP (dentre elas a Internet) para a emissão, a transmissão e a recepção de sinais de voz em tempo real na forma de pacotes de dados. A tecnologia VoIP transforma os sinais de voz em pacotes digitais para transmissão por meio de uma rede. Tais pacotes são compactados e transmitidos através da referida rede até atingirem o computador ou outro equipamento do receptor, no qual os pacotes são descompactados e transformados em som analógico, audível pelo receptor.

Demócrito REINALDO FILHO descreve as diferenças entre a transmissão de sinais de voz por meio da tecnologia VoIP e a transmissão desses sinais por meio do sistema de telefonia tradicional:

> Como o próprio nome sugere, a telefonia na Internet ou VoIP (*Voice over IP*), ou ainda VON (*Voiceonthe Net*), envolve o uso da rede Internet para a transmissão em tempo real de sons (arquivos de áudio) de um computador para outro ou, em alguns casos, de um computador para um aparelho de telefone.
> O processo de transmissão de voz sobre a Internet ocorre da seguinte maneira: o arquivo de áudio é comprimido e dividido em pedaços (pacotes) de informação que,

> assim, trafegam sobre a rede até chegar ao local do destinatário final da mensagem, onde são reagrupados. Na telefonia tradicional, formada pelas redes convencionais de circuitos comutados, uma banda fixa (ou circuito, em outras palavras) entre as duas extremidades das pessoas que se comunicam fica disponibilizada somente para aquela comunicação, com a banda ficando inutilizada durante os minutos de silêncio ou intervalos da conversa. Por isso, a faixa de banda de comunicação utilizada fica indisponível para outras chamadas. Na telefonia que se baseia numa rede de protocolo IP, todos os elementos da comunicação (sejam textos, gráficos ou arquivos de áudio) são comprimidos e quebrados em pequenos pedaços ("pacotes" de informação), assim transitando até atingir o receptor da mensagem. O canal ou banda de comunicação que está sendo utilizado, por esse motivo, pode ser recuperada e ficar disponível para outros usuários durante os momentos de silêncio que ocorrem na conversação originária.
> A grande vantagem da VoIP é que, se utilizando da rede mundial de comunicação (a Internet), os usuários podem fazer ligações de longa distância sem qualquer custo ou a um custo bem abaixo dos valores cobrados pelas companhias telefônicas tradicionais.[546]

A evolução da tecnologia VoIP, por sua vez, levou ao surgimento da telefonia IP, que consiste na prestação de serviços de telefonia por meio de redes IP. Em tais redes são utilizados protocolos adicionais de sinalização de chamadas e transporte de voz que possibilitam a comunicação com qualidade próxima à das redes convencionais de telefonia comutada ou de telefonia móvel.

A telefonia IP pode se dar de três formas:

1) de "computador para computador" (*PC-to-PC*);

2) de "computador para telefone" (*PC-to-phone*); e

3) de "telefone para telefone" (*phone-to-phone*).

Demócrito REINALDO FILHO aborda o funcionamento de cada uma dessas formas de telefonia IP:

> As duas primeiras modalidades da telefonia Internet seriam aquelas que permitem a realização de ligações de "computador para computador" (*PC-to-PC*) ou de "computador para telefone" (*PC-to-phone*). A terceira geração seria a que possibilita a realização de uma conversa em tempo real entre duas pessoas, utilizando-se ambas de aparelhos de telefone (*phone-to-phone*), ao invés de computadores.
> As duas primeiras modalidades estão essencialmente vinculadas à utilização de um computador pessoal (PC), pelo menos em uma das extremidades. Um dos atores dessas modalidades de comunicação participa fazendo uso de um computador. Ele se conecta à Internet e, através da utilização de um programa específico, realiza uma "ligação" para o computador ou aparelho telefônico da outra. A terceira espécie de telefonia VoIP, considerada a modalidade de telefonia pura via Internet (em contraposição às duas outras espécies, que seriam modalidades "híbridas" de telefonia), é aquela pela qual as pessoas tanto fazem como recebem chamadas de qualquer aparelho telefônico comum, por meio de um acessório denominado ATA (adaptador de telefone analógico). Nessa terceira modalidade, os usuários não se utilizam de computador.
> Numa ligação "de telefone para telefone" via Internet, o usuário se utiliza de um aparelho telefônico comum (com o adaptador conectado à entrada da conexão de Internet banda larga) para fazer a chamada, que é feita para um número de telefone

[546] REINALDO FILHO, Demócrito.**Aspectos Jurídicos da VoIP - As dificuldades para sua regulamentação**. Disponível em <http://www.ibdi.org.br/site/artigos.php?id=55>. Acesso em 23 abr. 2014.

> de acordo com o sistema de distribuição de números da telefonia tradicional (que obedece a planos de outorga dentro do território nacional e, no que diz respeito aos códigos dos países, a tratados e convenções internacionais). Do ponto de vista técnico, a realização de uma chamada de um telefone para outro via Internet funciona assim: o usuário faz a ligação através de um aparelho telefônico comum, discando para o número desejado. O adaptador, que trabalha como uma porta de entrada ("gateway") para a rede Internet, converte os sinais de áudio (voz) para arquivos de dados ("pacotes" de informação) compatíveis com o protocolo IP, que trafegam desse modo na rede até chegar ao ponto de destino, onde são decodificados e transformados novamente em voz.
> A grande desvantagem dos serviços de telefonia VoIP pura é que o usuário necessita trocar de número telefônico e (em algumas modalidades do serviço) ter que manter uma conta de acesso (banda larga) à Internet. A vantagem, além da economia dos custos com as ligações, está na mobilidade que algumas soluções desse tipo de serviço proporciona. Não é uma comodidade que se compare aos telefones celulares, mas quando vai de um lugar a outro e disponha de um ponto de conexão (banda larga) à Internet, o usuário vai poder utilizar o serviço VoIP como se estivesse em casa, bastando carregar consigo o adaptador.[547]

No ano de 2001, diante do contínuo desenvolvimento tecnológico das plataformas que suportavam a prestação dos serviços de telecomunicações, da possibilidade da prestação de serviços multimídia em banda larga pelos operadores de telecomunicações e da necessidade de regulamentação de um serviço que materializasse a convergência tecnológica, a Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel) expediu a Resolução n.º 272, aprovando o Regulamento do Serviço de Comunicação Multimídia (que posteriormente seria substituído pelo regulamento aprovado pela Resolução n.º 614, de 28 de maio de 2013).[548]

O conceito de Serviço de Comunicação Multimídia foi criado para atender uma gama bastante grande de serviços de telecomunicações, desde comunicação por voz até a transmissão de dados, por meio de fios, fibras ópticas, rádio ou satélite.[549]

Informação multimídia é definida como "sinais de áudio, vídeo, dados, voz e outros sons, imagens, textos e outras informações de qualquer natureza".[550] Por sua vez, *Serviço de Comunicação Multimídia* (SCM) é definido como um serviço fixo de telecomunicações de interesse coletivo, prestado em regime privado, que possibilita a oferta de capacidade de transmissão, emissão e recepção de informações multimídia, permitindo inclusive o

---

[547] Loc. cit.

[548] O Regulamento do Serviço de Comunicação Multimídia aprovado pela Resolução n.º 614 permitiu que as autorizadas do Serviço de Comunicação Multimídia (SCM) passassem a incorporar as atividades de conexão à Internet, ficando, portando, dispensadas da contratação de provedores autônomos, como já acontecia com as operadoras móveis e as de televisão por assinatura.

[549] FRIGERI, Nurimar Elias. **SCM – Conceitos, Conflitos e sua Aplicação para VoIP**. Disponível em <http://www.teleco.com.br/tutoriais/tutorialscm/>. Acesso em 24 abr. 2014.

[550] Artigo 4º, inciso VII,do Regulamento do Serviço de Comunicação Multimídia, aprovado pela Resolução n.º 614, de 28 de maio de 2013.

provimento de conexão à Internet, utilizando quaisquer meios, a assinantes dentro de uma área de prestação de serviço.[551]

O fato de as *informações multimídia* corresponderem a sinais de telecomunicações de qualquer natureza traz a necessidade de distinguir o SCM de outros serviços de telecomunicações. Dessa forma, o Regulamento do Serviço de Comunicação Multimídia dispõe que a prestação de SCM não admite a transmissão, emissão e recepção de informações que possam configurar prestação de serviços de radiodifusão, de televisão por assinatura ou de acesso condicionado, assim como o fornecimento de sinais de vídeos e áudio, de forma irrestrita e simultânea, para os assinantes, na forma e condições previstas na regulamentação dos citados serviços.[552] O regulamento dispõe, ainda, que tampouco é permitida, na prestação de SCM, a oferta de serviço com as características do Serviço Telefônico Fixo Comutado destinado ao uso do público em geral (STFC), em especial o encaminhamento de tráfego telefônico por meio da rede de SCM simultaneamente originado e terminado nas redes do STFC.[553]

É de ressaltar que, pelo novo Regulamento do Serviço de Comunicação Multimídia, aprovado pela Resolução n.º 614/2013, o serviço prestado pelos provedores de acesso à Internet (Prestação de Serviços de Conexão à Internet - PSCI) caracteriza-se como uma *espécie* do gênero SCM.[554]

É de ressaltar, ainda, que o SCM não está sujeito às obrigações de universalização, continuidade e de prestação assegurada pela União, o que acontece apenas nos serviços prestados em regime público, cujo único exemplo atualmente no Brasil são as concessões de telefonia fixa (STFC).[555]

---

[551] Artigo 3º, *caput,*do Regulamento do Serviço de Comunicação Multimídia, aprovado pela Resolução n.º 614/ 2013.

[552] Artigo 3º, parágrafo 1º, do Regulamento do Serviço de Comunicação Multimídia, aprovado pela Resolução n.º 614/2013.

[553] Artigo 3º, parágrafo 2º, do Regulamento do Serviço de Comunicação Multimídia, aprovado pela Resolução n.º 614/2013.

[554] Artigo 3º do Regulamento do Serviço de Comunicação Multimídia, aprovado pela Resolução n.º 614/ 2013: "O SCM é um serviço fixo de telecomunicações de interesse coletivo, prestado em âmbito nacional e internacional, no regime privado, que possibilita a oferta de capacidade de transmissão, emissão e recepção de informações multimídia, permitindo inclusive o provimento de conexão à internet, utilizando quaisquer meios, a Assinantes dentro de uma Área de Prestação de Serviço."
Artigo 64 do Regulamento do Serviço de Comunicação Multimídia, aprovado pela Resolução n.º 614/ 2013:"A Prestadora do SCM que oferte Planos para conexão à internet por meio de um Provedor de Serviço de Conexão à Internet (PSCI) que integre seu Grupo Econômico deverá garantir em todas as ofertas a gratuidade pela conexão à internet. § 1º É assegurado a qualquer Provedor de Serviço de Conexão à Internet (PSCI) a oferta de conexão gratuita à internet de que trata o caput nas mesmas condições do PSCI que integre o Grupo Econômico, mediante definição de critérios isonômicos e não discriminatórios de escolha. § 2º A exigência contida neste artigo não se aplica às Prestadoras de Pequeno Porte."

[555] FRIGERI, Nurimar Elias. **SCM – Conceitos, Conflitos e sua Aplicação para VoIP**. Disponível em <http://www.teleco.com.br/tutoriais/tutorialscm/>. Acesso em 24 abr. 2014.

Em 09 de novembro de 2005, a Anatel (Agência Nacional de Telecomunicações) expediu esclarecimento ressaltando que "VoIP não é serviço, mas sim uma tecnologia, e, como Órgão Regulador, a Anatel tem por diretriz não regulamentar tecnologias utilizadas na prestação de serviço".[556] No citado esclarecimento a Anatel elucidou que não há restrição regulamentar que impeça uma prestadora de Serviço de Comunicação Multimídia (SCM) usar a tecnologia VoIP no provimento de comunicação de voz. Entretanto, salientou que as prestadoras de Serviço de Comunicação Multimídia *não* podem ofertar serviços com características do Serviço Telefônico Fixo Comutado (STFC) e que a exploração de serviço de telecomunicações depende de sua prévia autorização, sendo a atividade de telecomunicações desenvolvida sem autorização de serviço considerada clandestina e estando sujeita às sanções previstas no artigo 183 da Lei n.º9.472/97.[557] Confira-se trecho do referido esclarecimento:

> Do ponto de vista regulamentar, um assinante do SCM pode se comunicar com um assinante do Serviço Telefônico Fixo Comutado destinado ao uso do público em geral (STFC), assim como de qualquer outro serviço. O Regulamento do SCM estabelece, no entanto, que, na prestação do serviço não é permitida a oferta de serviço com características do Serviço Telefônico Fixo Comutado (STFC, a telefonia fixa convencional), em especial o encaminhamento, por meio da rede de SCM, de tráfego telefônico simultaneamente originado e terminado nas redes do STFC.
>
> Assim, uma comunicação iniciada por um assinante do STFC e dirigida a outro assinante do STFC não pode nem deve trafegar pela rede do SCM. O "acesso ADSL" - assim denominada uma determinada aplicação provida no âmbito do SCM - se caracteriza pela oferta de meio de transmissão com o uso do Protocolo Internet (IP), para obtenção de acesso ao *backbone*da rede mundial. O serviço de suporte ao acesso à Internet oferecido pelas prestadoras, de forma geral, se insere no contexto do SCM.
>
> O ADSL é uma tecnologia que associada a um serviço de telecomunicações dá suporte ao acesso à Internet em alta velocidade. Cumpre observar que por suas características técnicas, a tecnologia ADSL permite que numa mesma linha telefônica sejam oferecidos dois serviços: o STFC e o SCM. O uso da tecnologia ADSL para a oferta de SCM permite, então, o provimento de meio dedicado para transmissão de sinais e conexão à Internet.

---

[556] ANATEL - Agência Nacional de Telecomunicações. **Anatel esclarece uso de VoIP para oferta de serviço de voz**. Disponível em <http://www.anatel.gov.br/Portal/verificaDocumentos/documento.asp?numeroPublicacao=114665&assuntoPublicacao=Anatel%20esclarece%20uso%20%20de%20VoIP%20para%20oferta%20%20de%20serviços%20de%20voz%20&caminhoRel=null&filtro=1&documentoPath=biblioteca/releases/2005/release_09_11_2005ad(1).pdf>. Acesso em 23 abr. 2014.

[557] Nesse sentido, confira-se a seguinte notícia: "Além de ser acusada, pelo Ministério Público do Acre, de operar por meio de pirâmide financeira, a TelexFREE enfrentou outro processo recentemente: o de prestação de serviço clandestino e chegou a ser autuada pela Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel) por ilegalidade. O processo foi aberto sob o número 53.512.0011.05.2013. Segundo informações da Anatel, o VoIP, sistema de telefonia por internet usado pela TelexFREE, é considerado serviço de telecomunicação e precisava de licença para funcionar no mercado brasileiro. A companhia pagou multa de pouco mais de 4.000 reais à agência pela irregularidade, mas ainda segue sem a devida autorização para operar. Além do processo da Anatel, a TelexFREE foi denunciada pela agência ao Ministério Publico, uma vez que prestação de serviço clandestino também é considerado crime, com pena de até quatro anos de prisão e multa de 10.000 reais." Disponível em <http://exame.abril.com.br/negocios/noticias/telexfree-e-processada-pela-anatel-por-operacao-clandestina>. Acesso em 23 abr. 2014.

> Nesse contexto, cabe enfatizar que, na oferta do SCM com tecnologia ADSL não é permitido o tráfego de voz que possa se confundir com o STFC, haja vista ser esta uma restrição regulamentar para a prestação do serviço.
> Tecnologia VoIP – O uso da tecnologia de VoIP pode ser considerado sob três aspectos principais:
> a) comunicação de voz efetuada entre dois computadores pessoais, utilizando programa específico e recursos de áudio do próprio computador e com acesso limitado a usuários que possuam tal programa. Este caso, conforme considerado internacionalmente, não constitui serviço de telecomunicações, mas Serviço de Valor Adicionado (SVA);
> b) comunicação de voz no âmbito restrito de uma rede corporativa ou na rede de uma prestadora de serviços de telecomunicações, de forma transparente para o assinante, efetuada entre equipamentos que podem incluir o aparelho telefônico. Este caso é caracterizado como serviço de telecomunicações e é exigida a autorização para exploração de serviço de telecomunicações, para uso próprio ou para prestação a terceiros;
> c) comunicação de voz de forma irrestrita com acesso a usuários de outros serviços de telecomunicações e numeração específica, recurso este objeto de controle pelo órgão regulador. Estas são, sem qualquer margem de dúvida, características de serviço de telecomunicações de interesse coletivo para o qual é imprescindível uma autorização da Agência e cuja prestação deve estar em conformidade com a regulamentação.[558]

Veja-se que, dentre as três modalidades de uso da tecnologia VoIP - "computador para computador" (*PC-to-PC*), "computador para telefone" (*PC-to-phone*) e "telefone para telefone" (*phone-to-phone*) – apenas a primeira não se submete à autorização perante a Anatel. Confira-se, nesse sentido, a explanação de Nurimar Elias FRIGERI:

> VoIP (Voz sobre Protocolo IP) é caracterizada pela combinação de comunicações de voz, vídeo e dados através do uso da rede Internet com transmissão em tempo real, que possibilita o aumento da produtividade e eficiência operacional da empresa, além de reduzir custos.
> No Brasil, a VoIP é vista como uma tecnologia pela qual o usuário pode realizar a comunicação de diferentes formas. Em regra, existem três modalidades de VoIP:
> Comunicação computador a computador – Exemplo: Skype, MSN Messenger e outros comunicadores instantâneos através dos quais os interlocutores necessitam de um computador conectado à Internet para que a comunicação seja estabelecida.
> Comunicação computador a telefones (fixos ou móveis) – Exemplo: SkypeOut, UOL Fone e outros serviços em que uma das pontas utiliza o VoIP para estabelecer uma comunicação com um telefone regular fixo ou móvel.
> Comunicação VoIP Irrestrita – Serviços fornecidos por prestadoras de serviços de telecomunicações através da qual os interlocutores ficam dispensados do uso do computador, recebendo e originando chamadas de/para rede pública de telefonia, por meio de equipamento conectado ao terminal do usuário (ATA - adaptador de telefone analógico).
> Dependendo da forma utilizada - se através de um telefone IP, um adaptador IP para um telefone convencional ou ainda um computador com programa especial para esse fim, e uma conexão IP de banda larga ou um acesso discado da rede do STFC, para se terminar a chamada dentro ou fora da Internet - será ou não necessária a obtenção de autorização de determinado serviço de telecomunicações perante a Anatel.
> Nesse sentido, quando a chamada se der tão somente entre usuários na Internet, não será necessária uma autorização de serviço de telecomunicações para exploração da

[558] ANATEL - Agência Nacional de Telecomunicações. **Anatel esclarece uso de VoIP para oferta de serviço de voz**. Disponível em <http://www.anatel.gov.br/Portal/verificaDocumentos/documento.asp?numeroPublicacao=114665&assuntoPublicacao=Anatel%20esclarece%20uso%20%20de%20VoIP%20para%20oferta%20%20de%20serviços%20de%20voz%20&caminhoRel=null&filtro=1&documentoPath=biblioteca/releases/2005/release_09_11_2005ad(1).pdf>. Acesso em 23 abr. 2014.

> VoIP, por se caracterizar um Serviço de Valor Adicionado, nos termos do art. 61 da LGT:
> "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."
> Dessa forma, a utilização da VoIP através da modalidade computador a computador, apesar de limitar a comunicação dentro da rede IP, sem contato com a rede pública de telefonia, tem a vantagem do prestador não ser obrigado a possuir uma licença de serviço de telecomunicações, o que, para algumas empresas, pode ser visto como um mercado satisfatório para seus investimentos.
> Por outro lado, caso seja oferecido ao usuário de VoIP a possibilidade de terminar a chamada fora da Internet (e.g. na rede do STFC ou de determinado serviço Móvel), será necessária a obtenção de prévia autorização de serviço de telecomunicações perante a Anatel, que poderá ser de STFC ou de SCM, dependendo do objetivo do negócio pretendido.
> Importante relembrar que, caso empresa exploradora de VoIP pretenda originar e terminar simultaneamente sua comunicação na rede pública de telefonia, deverá obrigatoriamente possuir uma licença de STFC, por força da vedação contida no artigo 66 do Regulamento do SCM.[559]

Coloca-se, então, a questão: incide ICMS sobre a prestação de serviços de telefonia IP?

Por meio do Convênio n.º55, celebrado em 1º de julho de 2005, o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ entendeu que incidiria ICMS sobre a referida prestação de serviços.[560] Todavia, a questão deve ser analisada mais a fundo, uma vez que a prestação de serviços de telefonia IP pode dar-se por diferentes maneiras, de modo que a incidência, ou não, do ICMS sobre tal prestação vai depender da natureza específica de cada uma das formas de implementá-la.

Inicialmente, deve salientar-se que se a prestação de serviços de telefonia IP for gratuita sobre ela não incidirá ICMS por faltar um dos requisitos exigidos pelo artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96 para a configuração da incidência do referido imposto - a onerosidade.

Como exposto anteriormente, a telefonia IP pode se dar de três formas:

1) de "computador para computador" (*PC-to-PC*);

2) de "computador para telefone" (*PC-to-phone*); e

---

[559] FRIGERI, Nurimar Elias. **SCM – Conceitos, Conflitos e sua Aplicação para VoIP**. Disponível em <http://www.teleco.com.br/tutoriais/tutorialscm/pagina_3.asp>. Acesso em 24 abr. 2014.

[560] Convênio n.º 55/05: "Cláusula primeira Relativamente às modalidades pré-pagas de prestações de serviços de telefonia fixa, telefonia móvel celular e de telefonia com base em voz sobre Protocolo Internet (VoIP), disponibilizados por fichas, cartões ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, será emitida Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicação - Modelo 22 (NFST), com destaque do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente, na hipótese de disponibilização: I - para utilização exclusivamente em terminais de uso público em geral, por ocasião de seu fornecimento a usuário ou a terceiro intermediário para fornecimento a usuário, cabendo o imposto à unidade federada onde se der o fornecimento; II - de créditos passíveis de utilização em terminal de uso particular, por ocasião da sua disponibilização, cabendo o imposto à unidade federada onde o terminal estiver habilitado."

3) de "telefone para telefone" (*phone-to-phone*).

Vamos analisar o caso em que uma empresa “A” disponibilize a seus clientes, mediante o pagamento de determinado valor mensal, um programa de computador. Tal programa realiza a digitalização da voz do usuário, transformando-a em dados em formato adequado para a transmissão pela Internet, permitindo a transmissão desses dados a outro usuário que disponha do programa. Quando tais dados são recebidos pelo computador do usuário destinatário, o programa reconverte-os para um sinal sonoro audível. No caso em análise, a comunicação de voz é efetuada entre dois computadores pessoais, utilizando um programa específico e recursos de áudio do próprio computador, sendo o acesso limitado a usuários que possuam o referido programa. Nesse caso, a implementação de etapas do processo comunicacional é feita não pela empresa “A”, mas sim pelo provedor de acesso à Internet, e corresponde a relações jurídicas distintas, das quais a empresa “A” não participa, quais sejam, as relações entre os usuários e seus respectivos provedores de acesso à Internet. É de ressaltar que a relação jurídica entre a empresa “A” e os usuários do seu programa é abrangida por um dos itens da Lista de Serviços do ISS, o item 1.05 – “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”, o que afasta a incidência de ICMS sobre a relação em tela. Dessa forma, se a prestação se limitar a uma mera cessão de um programa de computador e a uma mera locação de equipamentos, sendo a emissão, a transmissão e a recepção de dados realizadas por outras prestadoras de serviços, não há que se falar em incidência de ICMS.

Vamos analisar, agora, o caso no qual a empresa “A”, além de disponibilizar um programa que possibilite a telefonia IP de “computador para computador”, preste conjuntamente, de forma onerosa, o serviço de provedor de acesso à Internet a seus usuários, especificamente para possibilitar a referida comunicação por telefonia IP entre eles. Nesse caso, como defendido na Seção 6.5.3, a prestação terá por *atividade-fim* a implementação de etapas do processo comunicacional e, por consequência, conforme o modelo proposto no presente estudo para dilucidar a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, sobre ela vai incidir o referido imposto.

Se a prestação de serviços de telefonia IP envolver atividades que possibilitem a implementação de uma “ponte”, de uma “interface” entre a Internet e a rede de telefonia convencional (ou seja, o Serviço Telefônico Fixo Comutado - STFC), caracterizando-se, assim, como uma prestação de serviços de telefonia de "computador para telefone" (*PC-to-phone*) ou de “telefone para telefone" (*phone-to-phone*), ela estará implementando a etapa de *retransmissão* de comunicação, uma vez que estará retransmitindo sinal de uma rede para

outra (da rede da Internet para a rede telefônica convencional, ou vice-versa). Como a *retransmissão* está expressamente elencada como fato gerador do ICMS pelo artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96, uma vez que este dispositivo estabelece que aquele 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"[561], a espécie de prestação de serviços de telefonia IP em análise estará, por consequência, sujeita à incidência de ICMS.

Nesse sentido, o anteriormente citado esclarecimento da Anatel, expedido em 09 de novembro de 2005, caracteriza a comunicação de voz de forma irrestrita com acesso a usuários de outros serviços de telecomunicações e numeração específica como *serviços de telecomunicação*:

> c) comunicação de voz de forma irrestrita com acesso a usuários de outros serviços de telecomunicações e numeração específica, recurso este objeto de controle pelo órgão regulador. Estas são, sem qualquer margem de dúvida, características de serviço de telecomunicações de interesse coletivo para o qual é imprescindível uma autorização da Agência e cuja prestação deve estar em conformidade com a regulamentação.[562]

Do exposto, conclui-se que a incidência, ou não, do ICMS sobre a prestação de serviço de telefonia IP dependerá da maneira como tal serviço é executado. Se a prestação limitar-se a um mera cessão de um programa de computador e a uma mera locação de equipamentos, sendo a emissão, a transmissão e a recepção de dados realizadas por outras prestadoras de serviços, não se configurará a incidência de ICMS. Por outro lado, se a prestação for onerosa e promover a emissão, transmissão, recepção ou retransmissão de dados, sobre ela incidirá o imposto em tela.

6.7 **Prestação de Serviços de Veiculação de Publicidade**

6.7.1 Diferenciação entre prestação de serviços de publicidade e prestação de serviços de veiculação de publicidade

Os Estados detêm, por força do artigo 155, inciso II, da Constituição Federal a competência para instituir impostos sobre a prestação de serviços de comunicação - o ICMS-

---

[561] Grifo nosso.

[562] ANATEL - Agência Nacional de Telecomunicações. **Anatel esclarece uso de VoIP para oferta de serviço de voz**. Disponível em <http://www.anatel.gov.br/Portal/verificaDocumentos/documento.asp?numeroPublicacao=114665&assuntoPublicacao=Anatel%20esclarece%20uso%20%20de%20VoIP%20para%20oferta%20%20de%20serviços%20de%20voz%20&caminhoRel=null&filtro=1&documentoPath=biblioteca/releases/2005/release_09_11_2005ad(1).pdf>. Acesso em 23 abr. 2014.

Comunicação. Por sua vez, os Municípios detêm, por força do artigo 156, inciso III, também da Constituição, a competência para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no citado artigo 155, inciso II, definidos em lei complementar - o ISS.

Com a promulgação da Constituição de 1988, foi recepcionado o Decreto-lei n.º 406/1968, que trazia em se bojo uma lista enumerando os serviços sobre os quais incidia ISS. Tal lista trazia a previsão de incidência do citado imposto sobre serviços de propaganda e publicidade (item 85), bem como sobre a veiculação e divulgação de materiais de publicidade (item 86). Confira-se o teor de tais dispositivos[563]:

> 85. Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais matérias publicitárias (exceto sua impressão, reprodução e fabricação).
>
> 86. Veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade, por qualquer meio (exceto jornais, periódicos, rádio e televisão).

A partir do teor de tais dispositivos, Paulo Enrique Mainier de OLIVEIRA diferencia os serviços de publicidade dos serviços de veiculação de publicidade da seguinte maneira:

> Como se vê, o serviço de publicidade é a atividade de criação da peça publicitária, normalmente executada por uma agência de propaganda, que estuda, planeja e concebe a propaganda. Em regra, tal atividade envolve o desenvolvimento de logotipo, desenho gráfico, fotografia, texto (*slogans* e frases), vídeo e fonograma (*jingle*, *spots*, vinhetas e trilhas sonoras), etc. Esse serviço não se confunde com o de confecção de placas, *banners*, adesivos e congêneres, sejam eles personalizados ou não para uso exclusivo do encomendante.
> Já o serviço de veiculação de publicidade pode ser descrito como a transmissão ao público de mensagens de propaganda ou publicidade em geral, por conta e ordem do anunciante, efetuada através de quaisquer meios de comunicação visual. Entre os veículos de divulgação de publicidade podemos citar, por exemplo, os *outdoors*, *busdoors*, *taxidoors*, painéis (eletrônicos ou não), faixas, placas, *frontlights*, *backlights*, letreiros, cinemas, telões, terminais televisivos, carros de som, rádios, jornais, periódicos ou páginas da internet, em que os anunciantes buscam transmitir, difundir, propagar ou divulgar sua peça publicitária ou produto para o maior número de pessoas possíveis, com a expectativa de que as pessoas tenham conhecimento sobre aquele material divulgado.[564]

A diferenciação entre os *serviços de publicidade* e os *serviços de veiculação de publicidade* feita pelo Decreto-lei n.º 406/1968coadunava-se com o teor da Lei de Publicidade e Propaganda (Lei n.º 4.680/65), ainda em vigor, que diferencia as *agências de propaganda* dos *veículos de divulgação*, utilizando, como critério de distinção, a natureza dos serviços executados por tais prestadores. Com efeito, o artigo 3º da referida lei conceitua a *agência de propaganda* como a pessoa jurídica "especializada na arte e técnica publicitária, que, através de especialistas, estuda, concebe, executa e distribui propaganda aos veículos de divulgação, por ordem e conta de clientes anunciantes", tendo como objetivo "promover a venda de

---

[563] Com a redação dada pela Lei Complementar n.º 56/1987.
[564] OLIVEIRA, Paulo Enrique Mainier de. Op. cit. p. 118.

produtos e serviços, difundir idéias ou informar o público a respeito de organizações ou instituições colocadas a serviço dêsse mesmo público".[565] Por sua vez, o artigo 4º da citada lei conceitua os *veículos de divulgação* como "quaisquer meios de comunicação visual ou auditiva capazes de transmitir mensagens de propaganda ao público, desde que reconhecidos pelas entidades e órgãos de classe, assim considerados as associações civis locais e regionais de propaganda bem como os sindicatos de publicitários."

Como se vê, tanto a *prestação de serviços de publicidade* quanto a *prestação de serviços de veiculação de publicidade* têm, por *atividade-fim*, a implantação de etapas do processo comunicacional. Com efeito, a *prestação de serviço de publicidade* está ligada à fase de *criação*, à etapa de *geração* da mensagem publicitária e, por sua vez, a *prestação de serviços de veiculação de publicidade* está ligada à etapa de emissão e transmissão da referida mensagem publicitária.

Pelo modelo proposto no presente estudo para dilucidar o conteúdo e o alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, este detém um caráter residual em relação ao ISS nas situações em que a prestação de serviços em análise encontre-se no *halo* do conceito *prestação de serviços de comunicação*, uma vez que a incidência do ICMS se dará quando houver a prestação onerosa de um serviço cuja *atividade-fim* seja a de implementar uma etapa do processo comunicacional e *desde que tal prestação não conste da Lista de Serviços do ISS*, ou seja, não esteja, com um alto grau de certeza, abrangida por um dos itens da referida lista

---

[565] Praticamente repetindo a definição do artigo 3º da Lei n.º 4.680/65, o artigo 6º do Regulamento para Execução da Lei n.º 4.680, de 18 de junho de 1965, aprovado pelo Decreto n.º 57.690/66, conceitua agência de propaganda como a "pessoa jurídica especializada nos métodos, na arte e na técnica publicitários, que, através de profissionais a seu serviço, estuda, concebe, executa e distribui propaganda aos Veículos de Divulgação, por ordem e conta de clientes anunciantes, com o objetivo de promover a venda de mercadorias, produtos e serviços, difundir idéias ou informar o público a respeito de organizações ou instituições a que servem." Por sua vez, o artigo 7º do referido regulamento dispõe que os serviços de propaganda serão prestados pela agência "mediante contratação, verbal ou escrita, de honorários e *reembolso das despesas previamente autorizadas*". Nessa toada, o parágrafo único do artigo 27 do Código Tributário Municipal do Rio de Janeiro permite que a agência de publicidade exclua, da base de cálculo do ISS incidente sobre os serviços por ela prestados, os valores referentes à aquisição de bens e serviços de terceiros por conta e ordem dos tomadores de serviços (os clientes da agência de publicidade): "art. 27 – Nos serviços de propaganda e publicidade, a base de cálculo compreenderá: I – o preço dos serviços próprios de concepção, redação, produção, planejamento de campanhas ou sistema de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários e sua divulgação por qualquer meio;II – o valor das comissões ou dos honorários relativos à veiculação em geral, realizada por ordem e conta do cliente; III – o valor das comissões ou dos honorários cobrados sobre o preço dos serviços relacionados no inciso I deste artigo, quando executados por terceiros, por ordem e conta do cliente; IV – o valor das comissões ou dos honorários cobrados sobre a aquisição de bens ou contratação de serviços por ordem e conta do cliente; V – o preço dos serviços próprios de pesquisa de mercado, promoção de vendas, relações públicas e outros ligados às suas atividades; VI – o valor das comissões ou dos honorários cobrados sobre reembolso de despesas decorrentes de pesquisas de mercado, promoção de vendas, relações públicas, viagens, estadas, representação e outros dispêndios feitos por ordem e conta do cliente. Parágrafo Único – A aquisição de bens e os serviços de terceiros serão individualizados e inequivocamente demonstrados ao cliente por ordem e conta de quem foram efetuadas despesas, mediante documentação hábil e idônea, sob pena de integrar-se à base de cálculo."

(Seção 3.14).[566] Por consequência, enquanto vigorava a lista prevista no Decreto-lei n.º 406/1968, tanto a *pr*estação *de serviços de publicidade* quanto a *prestação de serviços de veiculação de publicidade*, que estavam expressamente previstas na Lista de Serviços do ISS, sujeitavam-se à incidência deste imposto, e não do ICMS.

Entretanto, no que concerne à Lista de Serviços, o Decreto-lei n.º 406/1968 foi derrogado pela Lei Complementar n.º 116/03.[567]

Como explica Paulo Enrique Mainier de OLIVEIRA, o "projeto que deu origem à atual Lei Complementar n.º 116/2003 também pretendeu incluir dentro do campo de incidência do ISS, o serviço de veiculação de publicidade". Porém, "ao contrário do próprio serviço de criação de publicidade (antigo item 85), que permaneceu sob a influência do imposto municipal e está expressamente previsto no item 17.06 da atual lista de atividades tributadas pelo ISS", o item referente ao *serviço de veiculação de publicidade* "foi expressamente excluído do campo do ISS, ao ser vetado pela Presidência da República, sob o argumento de que, quando ocorrida em mídia impressa, o serviço gozaria de imunidade".[568]

Transcreve-se, a seguir, as razões do veto ao item 17.07 – "veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio" do projeto de lei complementar que deu origem à atual Lei Complementar n.º 116/2003:

> O dispositivo em causa, por sua generalidade, permite, no limite, a incidência do ISS sobre, por exemplo, mídia impressa, que goza de imunidade constitucional (cf. alínea "d" do inciso VI do art. 150 da Constituição de 1988). Vale destacar que a legislação vigente excepciona - da incidência do ISS - a veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade por meio de jornais, periódicos, rádio e televisão (cf. item 86 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987), o que sugere ser vontade do projeto permitir uma hipótese de incidência inconstitucional. Assim, ter-se-ia, *in casu*, hipótese de incidência tributária inconstitucional. Ademais, o ISS incidente sobre serviços de comunicação colhe serviços que, em geral, perpassam as fronteiras de um único município. Surge, então, competência tributária da União, a teor da jurisprudência do STF, RE nº 90.749-1/BA, Primeira Turma, Rel.: Min. Cunha Peixoto, DJ de 03.07.1979, ainda

---

[566] Relembrando que este é um entendimento, de certo modo, contrário ao de autores como Ricardo Lobo TORRES, que sustentam que o ISS é um imposto residual em relação aos demais impostos sobre a circulação. No presente estudo, defendemos que, na zona cinzenta, ou seja, na região de incertezas, no halo do conceito constitucional *prestação de serviços de comunicação*,o ICMS-Comunicação é que será um imposto residual em relação ao ISS, quando a prestação de serviços puder ser enquadrada, com um grau de certeza elevado, dentro de um dos itens da Lista de Serviços do ISS.

[567] É de ressaltar que, segundo o Superior Tribunal de Justiça, o Decreto Lei n.º 406/68 não foi ab-rogado, mas sim derrogado, subsistindo ainda alguns de seus artigos, como, por exemplo, o artigo 9º, que, no que toca ao ISS, dispensa tratamento diferenciado às sociedades profissionais, entendimento este consubstanciado, entre outros, nos seguintes julgados: AgRg no Ag n.º 1.229.678/MG, Segunda Turma, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 28.09.2010; REsp n.º 1.184.606/MT, Segunda Turma, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJe 01.07.2010; REsp n.º 1.052.897/MG, Primeira Turma, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, DJe 16.04.2009; e REsp 1.016.688/RS, Primeira Turma, Rel. Ministro José Delgado, DJe 05.06.2008.

[568] OLIVEIRA, Paulo Enrique Mainier de. Op. cit. p. 119.

> aplicável a teor do inciso II do art. 155 da Constituição de 1988, com a redação da Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993.[569]

Voltemos ao modelo construído neste estudo para dilucidar a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, segundo o qual tal imposto irá incidir quando houver *o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, que não esteja previsto na Lista de Serviços do ISS e cuja atividade-fim seja implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional, com exceção das prestações que envolvam processo comunicacional de curta distância e que, adicionalmente, não tenham por finalidade última implementar uma etapa de tal processo*.

A *prestação de serviços de publicidade*, apesar de ter como *atividade-fim* a implementação de uma das etapas do processo comunicacional, qual seja, a da *geração* da mensagem publicitária, permanece, sob a égide da Lei Complementar n.º 116/03, prevista na Lista de Serviços do ISS, mais especificamente no item 17.06 - "propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários", de modo que, dado o caráter residual do ICMS-Comunicação em relação ao ISS, tal prestação continua sujeita a este imposto, e não àquele.

Todavia, no que concerne à *prestação de serviços de veiculação de publicidade*, tal prestação, por força do supracitado veto presidencial, deixou de ser englobada por um dos itens da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03. Ora, a prestação em tela tem por *atividade-fim* a implementação de etapas do processo comunicacional, quais sejam a *emissão* e a *transmissão* de mensagens (mensagens essas que, segundo o teor do artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96, podem ser de "qualquer natureza", estando, portando, englobadas por esse conceito as mensagens publicitárias). É certo que a veiculação de publicidade não tem por *finalidade última* a implementação de etapas do processo comunicacional, mas sim a de influenciar os receptores da mensagem publicitária a adquirir determinado serviço, a comprar determinado bem, a participar de determinada campanha ou a adotar determinado comportamento, de modo que se a prestação de serviços envolver *curta*

[569] Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/Mensagem_Veto/2003/Mv362-03.htm>. Acesso em 12 abr. 2014. Veja-se que há um equívoco nas razões do veto quando se afirma que "o ISS incidente sobre serviços de comunicação colhe serviços que, em geral, perpassam as fronteiras de um único município. Surge, então, competência tributária da União". Isso porque, com a Constituição de 1988, houve a unificação, sob a competência dos Estados e do Distrito Federal, dos antigos impostos municipal sobre comunicações e federal sobre comunicações, vigentes sob a égide da Constituição anterior.

distância[570] sobre ela não incidirá ICMS (e nem ISS, por falta de previsão legal). Porém, se a prestação envolver processos comunicacional em distâncias que superem o conceito de *curta distância*, sobre ela incidirá, sim, ICMS-Comunicação.

Uma objeção a tal entendimento seria o posicionamento de Humberto Bergmann ÁVILA, segundo o qual a retirada dos serviços de veiculação de publicidade da Lista de Serviços do ISS, efetuada pela Lei Complementar n.º 116/03, não teria trazido qualquer repercussão para a competência dos Estados. Confira-se:

> Ao atribuir para os Estados tributarem os serviços de comunicação, a CF/88 pré-exclui esse mesmo poder dos Municípios. Assim, não são os Estados que podem tributar todos os serviços não reservados à tributação dos Municípios, mas são os Municípios que podem tributar todos os serviços não reservados à tributação dos Estados. (...). Isso significa precisamente, que a retirada dos serviços de veiculação e divulgação de matérias de publicidade da lista de serviços tributáveis pelos Municípios não tem repercussão alguma para a competência dos Estados.[571]

A posição de ÁVILA parte da premissa de que as expressões utilizadas pela Constituição Federal para atribuir competências tributária deteriam um fechamento semântico bastante elevado. O entendimento de Humberto ÁVILA sobre o tema coaduna-se, de certa forma, com o de Roque Antonio CARRAZZA, segundo o qual as "competências tributárias das pessoas políticas foram desenhadas, com retoques à perfeição, por grande messe de normas constitucionais", bem como segundo o qual o "Código Magno, ao conferir, às pessoas políticas, competências tributárias, teve o cuidado de gizar-lhe todos os contornos."[572]

Tais entendimentos, entretanto, não se coadunam com de Luís Eduardo SCHOUERI, segundo o qual o constituinte de 1988, ao enumerar as competências tributárias dos diferentes entes federativos, "não tinha a ilusão de que aquele elenco apresentasse limites rígidos. Ao contrário, sabia ele que se tratava de expressões fluidas, que por vezes implicariam uma interpenetração, possibilitando até mesmo, o nascimento de conflitos de competência."[573]

Com quem está razão? Conforme exposto nas Seções 3.7 e 3.8, a razão parece estar com SCHOUERI. Ainda que, em homenagem à segurança jurídica, a expressões constitucionais de atribuição de competência detenham um fechamento semântico

---

[570] Como exposto na Seção 4.15, o conceito de *curta distância* para fins da não incidência do ICMS-Comunicação sobre as prestações de serviços que visem implementar etapas do processo comunicacional, porém que não tenham por *finalidade última* tal implementação, corresponde à distância das comunicações humanas *naturais*, ou seja, distâncias nas quais a comunicação pode ser captada pelos sentidos de um ser humano médio, ainda que com a necessidade de ajuda de aparelhos de amplificação (óculos, telões, alto-falantes, microfones).

[571] ÁVILA, Humberto Bergmann. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação. Conceitos de Prestação de Serviço de Comunicação. Intributabilidade das atividades de veiculação de publicidade em painéis e placas. Inexigibilidade de Multa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 143, p. 116-129, ago. 2007. p 125.

[572] CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit. p. 34-36.

[573] SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. p. 262-264.

relativamente maior do que o de outras normas constitucionais, tal fechamento não é absoluto, de forma que a norma constitucional atributiva de competência tributária é permeável à densificação por meio de lei complementar. Na moderna economia, as prestações de serviços sofrem os influxos da evolução tecnológica, tornando-se assim cambiantes e dinâmicas, e isso de uma maneira ainda mais intensa no campo das comunicações - a velocidade de surgimento de novas espécies de prestações de serviços nesse campo é espantosa. Não parece que o constituinte tenha exaurido o tema ao dispor, no artigo 155, inciso II, da Constituição, que compete aos Estados instituir impostos sobre prestação de serviços de comunicação, sem tecer maiores detalhes do que seria "prestação de serviços", ou do que seria "comunicação", e ao dispor, no artigo 156, inciso III, da Constituição, que compete aos Municípios instituir impostos sobre "serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar". Não parece que, em um tema tão complexo e dinâmico como o das prestações de serviços que envolvem comunicações, tenha o constituinte conseguido, com apenas um punhado de palavras, traçar as fronteiras entre as competências dos Estados e dos Municípios, nos dizeres de CARRAZZA, "com retoques à perfeição", gizando-lhe "todos os contornos". Tanto é assim, que o constituinte fez expressa remissão à lei complementar para definir as prestações de serviços que seriam objeto do ISS. Em verdade, "o constituinte de 1988 não tinha a ilusão de que aquele elenco apresentasse limites rígidos. Ao contrário, sabia ele que se tratava de expressões fluidas, que por vezes implicariam uma interpenetração, possibilitando até mesmo, o nascimento de conflitos de competência", bem como que seria necessária "a criação, pelo legislador complementar, de definições das realidades contempladas".[574]

A hermenêutica é viva e dinâmica, e não estática e petrificada. A norma constitucional atributiva de competência tributária não apresenta um fechamento semântico absoluto e é permeável à densificação pela lei complementar. Por consequência, as fronteiras entre as competências tributárias dos diferentes entes federativos podem, sim, sofre algumas pequenas oscilações como resultado de dramáticas e radicais mudanças operadas na lei complementar. E foi exatamente isso que ocorreu quando a prestação de serviços de veiculação de publicidade foi arrancada da Lista de Serviços do ISS, por força da derrogação da quase totalidade do Decreto-Lei n.º 406/68 pela Lei Complementar n.º 116/03.

A possibilidade de as fronteiras entre as competências tributárias dos diferentes entes federativos sofrerem oscilações em razão de mudanças operadas na lei complementar é

[574] SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. p. 262-264.

exemplificada, por exemplo, pelo disposto no artigo 155, parágrafo 2º, inciso IX, "b" da Constituição, que trata da base de cálculo do ICMS. Confira-se:

> § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
> (...)
> IX - incidirá também:
> (...)
> b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

Vamos supor que determinada operação de circulação de mercadoria é fornecido com um serviço previsto na Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003, havendo uma relação de interdependência entre a prestação do citado serviço e o fornecimento de mercadorias. A parte do preço correspondente à prestação de tal serviço não será incluída na base de cálculo do ICMS, porque sobre ela incidirá ISS. Agora vamos supor que uma alteração na lei complementar n.º 116/2003 retire tal prestação de serviços da Lista Anexa. Para fatos geradores referentes à mesma espécie de operação fornecida com a mesma espécie de serviço, ocorridos após o início da vigência dessa alteração legislativa (e dos prazos referente ao princípio da anterioridade), a base de cálculo do ICMS passará a incluir a parte do preço referente à prestação do serviço. Veja-se que houve, assim, uma oscilação nas fronteiras entre as competências tributárias dos Estados e Municípios por conta de uma alteração realizada na lei complementar.

Além disso, o princípio da capacidade contributiva deve também ser levado em conta na exegese de normas atributivas de competência tributária. Como exposto na Seção 3.6, uma vez detectada capacidade contributiva, dentro dos limites semânticos possíveis de uma norma impositiva de impostos, o poder de tributar deverá ser exercido no sentido de alcançá-la, a não ser que haja razões substanciais alicerçadas em elementos de interpretação sistêmicos ou históricos ou em jurisprudência consolidada que embasem o entendimento em sentido contrário. E, no caso em estudo, não há razões substanciais para, de plano, deixar a salvo da incidência de impostos sobre a circulação toda e qualquer prestação de serviços de veiculação de publicidade, sem que haja uma investigação mais aprofundada sobre cada uma de suas espécies.[575]

---

[575]Nesse sentido é, também, a conclusão de Paulo Enrique Mainier de OLIVEIRA: "A supressão da competência dos municípios não conduziu à atribuição automática de competência à União, nem a uma não incidência tributária. Em que pese a outra parte do veto presidencial ter sido estruturada em argumentos eficazes somente até a promulgação da CRFB/1988 (quando a competência para cobrar impostos sobre os serviços de comunicação, que era dividida entre a União e os municípios, passou a ser do Estado e do Distrito Federal), o veto ao dispositivo do projeto da Lei Complementar n.º 116/2003 teve o mérito de enquadrar a atividade de veiculação de publicidade como comunicação e de afastar, por inconstitucionalidade, a competência

É de se ressaltar que, em 18 de abril de 2012, a Câmara dos Deputados aprovou o Projeto de Lei n.º 32, que permitia a tributação, por ISS, da inserção de textos, desenhos e outros materiais de publicidade em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos, rádio e televisão). De acordo com o autor do texto aprovado, deputado Odair Cunha, a medida era uma forma de proteger as empresas que realizam este tipo de serviço: "O objetivo é garantir que o serviço de publicidade seja tributado pelos municípios, porque hoje existe um limbo. E como há esse limbo, há um movimento, em alguns estados, para se cobrar deles ICMS, que é maior. Então é melhor resolver, regulamentar a atividade e não ter dúvida jurídica."[576]

O projeto de Lei tinha o seguinte teor:

> Art. 1º O § 2º do art. 7º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar acrescido do seguinte inciso III:
> "Art. 7º.....
> .....
> § 2º.....
> .....
> III – os valores referentes à locação dos espaços efetivamente utilizados na inserção de textos, desenhos e outros materiais de publicidade e os descontos legais em favor de agências de publicidade, no caso da prestação dos serviços descritos no subitem 17.25 da Lista de serviços anexa a esta Lei Complementar.
> ....."(NR)
> Art. 2º O item 17 da Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar acrescido do seguinte subitem 17.25:
> "Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.
> .....
> 17.....
> .....
> 17.25 - Inserção de textos, desenhos e outros materiais de publicidade em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos, rádio e televisão).
> ..... "
>
> Art. 3º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.

O projeto foi encaminhado ao Senado Federal, onde foi objeto do Parecer n.º 1.353/2012, de relatoria do Senador Francisco Dornelles, do qual se destaca o seguinte trecho:

> Calcada em boa técnica legislativa, a proposição não só delimita corretamente a hipótese de incidência do ISS sobre os serviços de publicidade, como é prudente ao excluir, de forma explícita, os livros, jornais e periódicos dos meios hábeis de veiculação, por se tratar de objeto já protegido pelo instituto da imunidade previsto na Constituição Federal. Além desses meios de veiculação listados na Carta Maior, o Autor optou por excepcionar também as mídias rádio e televisão.
> Resta claro, ademais, que a expressão "qualquer meio" utilizada no texto do projeto quer ser referir tanto a espaços físicos dos tipos *outdoors* e placas publicitárias, por exemplo, como a locações virtuais disponíveis na internet. Portanto, as únicas

---

municipal para instituir imposto sobre tal espécie de serviço, apesar de alguns municípios continuarem cobrando, injustificadamente, o imposto municipal" (OLIVEIRA. Paulo Enrique Mainier de. Op. cit. p. 119).

[576] <http://g1.globo.com/economia/noticia/2012/04/camara-aprova-cobranca-de-imposto-sobre-publicidade-na-internet.html>. Acesso em 16 abr. 2014.

> exceções possíveis são as descritas de forma expressa no PLC, quais sejam os livros, jornais, periódicos, rádio e televisão.
> Acrescente-se que o projeto resgata a antiga redação do Decreto- Lei nº 406, de 31de dezembro de 1968, tratando a matéria não como serviço de comunicação, mas como serviço de publicidade e respeitando as imunidades constitucionais acerca do assunto, consoante o entendimento da doutrina e jurisprudência.
> Dessa maneira, o projeto assume um caráter residual. Com efeito, ele não alcança os serviços veiculados em jornais, periódicos, rádio e televisão e determina a exclusão da base de cálculo do valor da locação do espaço publicitário e dos descontos legais concedidos às agências de publicidade, os quais já são tributados pelo ISS. Seriam taxados, portanto, apenas os serviços de veiculação ainda não sujeitos a tributação.
> Em princípio, amplia-se a base de incidência do imposto municipal. Ainda que se possa produzir eventual majoração nos preços finais de serviços, é muito provável que o efeito negativo sobre a demanda por itens já incluídos na lista de serviços seja insignificante. Desse modo, as medidas propostas terão efeito líquido positivo sobre as finanças municipais.
> Exatamente por aumentar a base de incidência dos tributos municipais, o projeto é meritório. Nos últimos anos, a arrecadação tributária vem se concentrando no Poder Central, em que pesem às políticas de repartição e transferência de receitas tributárias. Nesse contexto, entendo que é correto dotar os municípios de maiores possibilidades de arrecadação tributária, o que, certamente, fortalecerá o poder e a autonomia deles.
> Apesar de todas essas virtudes, penso que a proposição pode ser aperfeiçoada quanto aos seus aspectos formais. Em rigor, o atual art. 2º do projeto deveria ser o 1º, pois é nesse dispositivo que se anuncia, para o leitor, a inclusão do item 17.25 na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003. O conteúdo do atual art. 1º faz referência ao item 17.25 como já existente na lista, motivo pelo qual deve ser deslocado para uma posição posterior, de forma a garantir uma sequência lógica e coerente do texto.
> Resolvi, portanto, apresentar emenda que adota esse procedimento, sem, no entanto, alterar o mérito da matéria.

No Senado Federal, o Projeto de Lei da Câmara n.º 32 de 2012 foi aprovado, somente tendo se invertido a numeração dos arts. 1º e 2º. Entretanto, o citado projeto foi vetado integralmente pela Presidência da República. Confiram-se as razões do veto:

> Senhor Presidente do Senado Federal,
> Comunico a Vossa Excelência que, nos termos do § 1º do art. 66 da Constituição, decidi vetar integralmente, por contrariedade ao interesse público, o Projeto de Lei nº 32, de 2012 - Complementar (nº 230/04 - Complementar na Câmara dos Deputados), que "Acrescenta subitem ao item 17 da lista de serviços tributáveis pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, e acrescenta inciso III ao § 2º do art. 7º da mesma Lei Complementar".
> Ouvido, o Ministério da Fazenda manifestou-se pelo veto ao projeto de lei complementar pela seguinte razão:
> "A redação proposta ao dispositivo que seria adicionado à lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, deixa dúvidas acerca do exato enquadramento tributário do serviço, o que gera insegurança jurídica diante do regime dispensado à prestação de serviços de comunicação. Ademais, faz-se imperioso o veto, por decorrência lógica, à nova hipótese de não inclusão na base de cálculo do ISS de que trata o projeto."
> Essa, Senhor Presidente, a razão que me levou a vetar o projeto em causa, a qual ora submeto à elevada apreciação dos Senhores Membros do Congresso Nacional.[577]

[577] Mensagem n.º 523, de 30 de novembro de 2012, publicada no Diário Oficial da União de 03 de dezembro de 2012, p. 09.

As razões do veto ao Projeto de Lei da Câmara n.º32 de 2012, ao fundamento de que a redação proposta ao dispositivo que seria adicionado à lista de serviços anexa à Lei Complementar n.º116, de 31 de julho de 2003, geraria insegurança jurídica diante do regime dispensado à prestação de serviços de comunicação reforça a tese de que algumas das espécies de prestações de serviços de veiculação de publicidade podem, sim, ser submetidas à incidência do ICMS. Não há no caso em estudo - repita-se -, razões substanciais para, de plano, deixar à salvo da incidência de ICMS toda e qualquer prestação de serviços de veiculação de publicidade, sem que haja uma investigação mais aprofundada sobre cada uma de suas espécies.

Assentadas essas premissas, passaremos a analisar a incidência, ou não, ICMS sobre as seguintes modalidades de prestação de serviços de veiculação de publicidade:

a) prestação de serviços de veiculação de publicidade por meio de jornais e revistas;

b) prestação de serviços de veiculação de publicidade por meio de radiodifusão sonora de sons e imagens;

c) prestação de serviços de veiculação de publicidade por meio de televisão por assinatura;

d) prestação de serviços de veiculação de publicidade por meio de páginas de Internet;

e) prestação de serviços veiculação de publicidade por *outdoors*; e

f) prestação de serviços de veiculação de publicidade por meio de entrega de panfletos.

6.7.2 Prestação de serviços de veiculação de publicidade por meio de jornais e revistas

O artigo 150, inciso VI, "d", da Constituição Federal estabelece a imunidade de livros, jornais e revistas, vedando que, sobre eles, sejam instituídos impostos. A questão que se coloca é se tal imunidade irradiaria seus efeitos sobre as receitas auferidas em virtude da veiculação de publicidade em jornais e periódicos.

Posicionando-se pela possibilidade de extensão da imunidade à prestação de serviços de veiculação de publicidade por meio de periódicos e jornais, Aliomar BALEEIRO assim se manifesta:

> Concede-se que os jornais, os periódicos e até mesmo os livros possam conter anúncios, que lhes possibilitem a sobrevivência ou lhe diminuam o preço. Sem publicidade comercial, os jornais não poderia custear o volume de informações

> prestadas ao público, pois, não raro, a venda dum exemplar não cobre, sequer, o valor do papel empregado.
> É admissível que, por exceção, a publicação com objetivo de propaganda comercial, discretamente manifestada, goze de imunidade se, afinal, exercita efetiva e eficientemente aqueles fins de divulgação de conhecimentos, idéias, informações de interesse geral. Se, por exemplo, uma empresa fornece gratuitamente ao Estado, ou mesmo diretamente ao público, cartilhas didáticas, com a simples e discreta menção de que é uma "cortesia" ou "colaboração" do Banco X, ou da Cia Y, parece-nos admissível que tais publicações se enquadrem no conceito de livros, para efeitos de imunidade do papel utilizado.
> Mas não é livro, jornal ou periódico, para esse efeito jurídico, o catálogo impresso de mercadorias, os almanaques, boletins, estatutos, cartazes, "posters", avulsos, etc. que as firmas industriais ou comerciais distribuem quer entre seus subordinados, quer ao público.[578]

Contrariamente, posicionando-se pela impossibilidade de extensão da imunidade à prestação de serviços de veiculação de publicidade por meio de periódicos e jornais, Bernardo Ribeiro de MORAES aduz:

> Embora a Constituição tenha ampliado a vedação constitucional, em relação à Carta Política anterior, procurando compensar a empresa jornalística do aumento do custo de produção do jornal ocasionado pelo encarecimento do papel, motivado pela retirada da subvenção oficial, o certo é que essa imunidade do jornal não alcança a atividade deles relativa à exploração de propaganda.[579]

Paulo Enrique Mainier de OLIVEIRA, fazendo menção à decisão prolatada pelo Supremo Tribunal Federal em 1978, no Recurso Extraordinário n.º 87.049/SP, assim se posiciona sobre o tema:

> Os jornais e periódicos designam e sempre designaram publicações periódicas que circulam em grande número, com notícias, comentários, informações, entrevistas etc. Porém, no bojo dos jornais e periódicos, quase sempre, estão inseridos em cadernos ou seções, espaços dedicados à veiculação de publicidade, propaganda, anúncios, bem como os editais de utilidade pública, e nessa parte específica passariam a ser veículos de divulgação de publicidade. Neste momento, os editores desses jornais e periódicos prestam serviços de veiculação de publicidade, cobrando por tal prestação, diretamente ao anunciante ou à agência de publicidade contratada por este.
> Com ou sem veiculação de publicidade, são estes tipos de publicações a que o artigo 150, VI, "d" da Constituição está se referindo. A imunidade prevista na CFRB/1998 abrange os jornais e periódicos como um todo. Não há referência a um fato gerador, mas ao objeto. Então, todos os fatos que tenham pertinência direta com esse objeto são imunes. Assim sendo, no esteio das decisões da Suprema Corte sobre listas telefônicas, é possível concluir que a imunidade abrange tanto as operações relativas à circulação de mercadorias pela venda destes jornais e periódicos, quanto à prestação de serviços de comunicação pela veiculação de anúncios.
> Especificamente sobre o tema, vale registrar que o Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário n.º 87.049/SP, decidiu em 13 de abril de 1978, no voto do Ministro Xavier de Albuquerque que a "imunidade estabelecida na Constituição é ampla, abrangendo os serviços prestados pelas empresas jornalísticas na transmissão de anúncios e de propaganda, posição seguida pelos demais e, posteriormente, em 4 de novembro de1980, mantida quando no julgamento do Recurso Extraordinário n.º

[578] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980. p. 199.
[579] MORAES, Bernardo Ribeiro. **Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975. p. 324.

> 91.662-8, de que foi relator o Ministro Décio Miranda, o STF decidiu: "Tributário. Imposto sobre Serviços. Não incidência sobre anúncios e publicidade em jornal. Precedente: RE 87.049. Pleno de 13.04.78"[580]

O referido autor cita a fundamentação dada por diversos Ministros do Supremo Tribunal Federal, durante o julgamento do Recurso Extraordinário n.º 87.049/SP, para estenderem a imunidade dos livros, jornais e periódicos à veiculação de publicidade em seu bojo:

> "(...) nenhum jornal pode viver sem anúncio. Então se tributarmos os anúncios tornaremos letra morta o dispositivo constitucional" (Min. Cunha Peixoto); "é notório que os jornais somente podem ser vendidos pelos preços por que o são, em virtude de terem a sua manutenção derivada, precipuamente, da propaganda estampada em suas folhas. Não fora isso, o mister seria o encarecimento sensível de seu preço de venda. Daí a razão por que a propaganda divulgada pelos jornais - e isso a par da circunstância de que não deixa ela de ser uma informação aos leitores - se tornou atividade indispensável a eles. Passou a ser serviço que lhes é ínsito, ao lado da comunicação das notícias e da divulgação de comentários, críticas e trabalhos culturais de toda ordem. Se o objetivo da norma constitucional é (...) facilitar a circulação dos jornais, dentro nele se insere o da imunidade de tributo sobre a prestação de serviço que integra a natureza desse veículo de comunicação" (Min. Moreira Alves); "a imunidade é amplíssima e, em conseqüência afasta qualquer pretensão à cobrança do Imposto sobre Serviços" (Min. Cordeiro Guerra); "considerando como ínsita na atividade jornalística a da transmissão de anúncios e de propaganda e, portanto, abrangida, também esta atividade, na imunidade tributária assegurada na Constituição " (Min. Rodrigues Alckmin); "anúncio constitui base segura para a redução dos custos, o que importa na mitigação dos preços. Tributá-los não poderia estar na cogitação do princípio" (Min. Carlos Thompsin Flores).[581]

Com base na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, Mainier de OLIVEIRA conclui que negar a extensão da imunidade dos livros, periódicos e jornais à prestação de serviços de veiculação de publicidade pelos jornais e periódicos implica esvaziar gravemente aquela imunidade:

> Desse modo, a análise da jurisprudência atual leva-nos a crer que, em relação à competência estadual, não só a operação relativa à circulação (venda) dos jornais e periódicos como também a prestação de serviços de comunicação através da veiculação de publicidade, propaganda, anúncios ou editais (venda de espaço no jornal) estão imunes à tributação pelo ICMS. Ora, a imunidade está proibindo tanto a tributação da venda que tenha por objeto os jornais, livros e periódicos, quanto a prestação de veiculação de publicidade que os tenham como instrumento de comunicação.
> Negar este alcance ao texto constitucional é esvaziar gravemente a imunidade que ela determina, pois excluir a imunidade o serviço de veiculação de publicidade poderia dificultar muito a produção e a venda de jornais.[582]

---

[580] OLIVEIRA, Paulo Enrique Mainier de. Op. cit. p. 132-133. Complemente-se que o posicionamento também foi seguido no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 111.228: "Jornais e periódicos. ISS. Imunidade tributária. A imunidade estabelecida na Constituição é ampla, abrangendo os serviços prestados pela empresa jornalística na transmissão de anúncios de propaganda. Precedente do Pleno: RE 87.049-1-SP. RE Reconhecido e provido" (2ª Turma, RTJ 122, p. 1.127).

[581] Loc. cit.

[582] Loc. cit.

Concordamos com Mainier de OLIVEIRA. De modo geral, o Supremo Tribunal Federal tem dado um alcance amplo às imunidades, como se percebe, por exemplo, no entendimento manifestado pelo Enunciado n.º 724 da súmula de jurisprudência dominante daquele Tribunal.[583] Em consonância com a postura que o Supremo Tribunal Federal vem adotando diante das imunidades, também se deve dar uma interpretação extensiva à imunidade dos livros, jornais e periódicos, de modo que ela abranja as receitas auferidas por meio da prestação de serviços de veiculação de publicidade no bojo daquelas publicações.

Entretanto, ressalte-se, a veiculação da publicidade deve ser feita no corpo das publicações. Encartes que contenham exclusivamente anúncios publicitários deixam deter a proteção da imunidade, uma vez perdem a natureza de "periódico", ou de "jornal". Confira-se, nesse sentido, a posição de Oswaldo Othon de Pontes SARAIVA FILHO:

> Enfatize-se, contudo, que se excluem do merecimento da imunidade os veículos, mesmo impressos em papel e com formato convencional, que servem, exclusiva ou preponderantemente, a outros fins que não os alvejados e protegidos pela Constituição, como os calendários, catálogos ou papéis impressos de propaganda mercantil, industrial ou profissional que as empresas e profissionais imprimem e distribuem, com certa periodicidade, entre os seus servidores e clientela potencial e o público em geral, não para informá-los, mas para incrementar os negócios, ou a agenda de anotações, que só contêm algumas informações, para dar-lhe maior interesse e facilitar-lhe a comercialização.[584]

Nesse sentido é, também, a posição do Supremo Tribunal Federal:

> "Encartes de propaganda distribuídos com jornais e periódicos. ISS. Art. 150, VI, *d*, da Constituição. Veículo publicitário que, em face de sua natureza propagandística, de exclusiva índole comercial, não pode ser considerado como destinado à cultura e à educação, razão pela qual não está abrangido pela imunidade de impostos prevista no dispositivo constitucional sob referência, a qual, ademais, não se estenderia, de qualquer forma, às empresas por eles responsáveis, no que concerne à renda bruta auferida pelo serviço prestado e ao lucro líquido obtido". (Recurso Extraordinário n.º 213.094, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 15.10.99, p. 23).

6.7.3 Prestação de serviços de veiculação de publicidade por meio de radiodifusão sonora de sons e imagens

A Emenda Constitucional n.º 42, de 19 de dezembro de 2013, introduziu a alínea "d" ao inciso X do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal, estatuindo uma *hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada* sobre a prestação de serviços de comunicação

---

[583] Enunciado n.º 724 da súmula de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal: "Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades."

[584] SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado a sua impressão. **Revista do Mestrado em Direito**, Brasília, v. 7, n. 1, p. 92-149, jan./jun., 2013. p. 115.

na *modalidade* de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita, *in verbis*:

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
> (...)
> II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior
> (...)
> § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
> (...)
> X - não incidirá:
> (...)
> d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

Em que pese o fato, salientado na Seção 4.3, de a não incidência constitucionalmente qualificada não desnaturar, não desqualificar a prestação de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita como uma prestação de serviços de comunicação, sobre ela *não* incidirá ICMS. E, por consequência, a veiculação de publicidade por meio de tal espécie de prestação também não sofrerá a incidência de ICMS.

Com efeito, como a fonte de recursos primordial das emissoras de radiodifusão sonora e de sons e imagens (as emissoras de rádio e televisão abertas) é a prestação de serviços de veiculação de publicidade, o dispositivo em tela somente fará sentido se for interpretado como abrangendo tal prestação.

6.7.4 Prestação de serviços de veiculação de publicidade por meio de televisão por assinatura

Incide ICMS sobre a prestação de serviços de veiculação de publicidade por meio de televisão por assinatura?

Uma dificuldade para responder a tal indagação é que a televisão por assinatura não envolve, tão somente, a *distribuição* dos sinais, mas também as atividades de *produção* do conteúdo audiovisual, de *programação* de canais de conteúdo e de *empacotamento* de pacotes de canais. Ademais a veiculação de publicidade vai envolver, de um lado, *agências de publicidade* e, de outro, *veículos de divulgação*.

Como exposto na Seção 6.4, a *comunicação audiovisual de acesso condicionado* consiste no complexo de atividades que permite a emissão, a transmissão e a recepção, por quaisquer meios eletrônicos, de imagens, acompanhadas ou não de sons, que resulta na

entrega de *conteúdo audiovisual* exclusivamente a assinantes.[585] Tal complexo de atividades pode ser subdividido em *produção*, *programação*, *empacotamento* e *distribuição*.[586]

A *produção* corresponde à atividade de elaboração, composição, constituição ou criação de *conteúdos audiovisuais* em qualquer meio de suporte.[587] O resultado de tal atividade é o *conteúdo audiovisual*, que consiste na fixação ou na transmissão de imagens, acompanhadas ou não de som, que tenha a finalidade de criar a impressão de movimento.[588]

A *programação* traduz-se na atividade de seleção, organização ou formatação de *conteúdos audiovisuais* apresentados na forma de *canais de programação*.[589] O resultado da referida atividade é o *canal de programação*, definido como o arranjo de conteúdos audiovisuais organizados em sequência linear temporal com horários predeterminados.[590]

Por seu turno, *empacotamento* corresponde à atividade de organização, em última instância, de *canais de programação*.[591] O resultado da citada atividade é o *pacote*, que consiste no agrupamento de *canais de programação* ofertados pelas empacotadoras às distribuidoras, e por estas aos assinantes, excluídos os canais de distribuição obrigatória.[592]

Finalmente, *distribuição* consiste nas atividades de entrega, de transmissão, de veiculação, de difusão ou de provimento de *pacotes* ou conteúdos audiovisuais a assinantes por intermédio de meios eletrônicos quaisquer, próprios ou de terceiros. Cabe ao distribuidor a responsabilidade final pelas atividades complementares de comercialização, atendimento ao assinante, faturamento, cobrança, instalação e manutenção de dispositivos, entre outras.[593]

A atuação em uma das supracitada atividades não implica, de modo geral, restrição de atuação nas demais.[594]

De outra banda, a Lei de Publicidade e Propaganda (Lei n.º 4.680/65) diferencia as *agências de propaganda* dos *veículos de divulgação*. O artigo 3º da citada lei define a *agência de propaganda* como a pessoa jurídica especializada na arte e técnica publicitária, que, por meio de especialistas, estuda, concebe, executa e distribui propaganda aos veículos de divulgação, por ordem e conta de clientes anunciantes.[595] Por sua vez, o artigo 4º da citada lei

---

[585] Artigo 2º, inciso VI, da Lei n.º 12.485/11.
[586] Artigo 4º da Lei n.º 12.485/11.
[587] Artigo 2º, inciso XVII, da Lei n.º 12.485/11.
[588] Artigo 2º, inciso VII, da Lei n.º 12.485/11.
[589] Artigo 2º, inciso XX, da Lei n.º 12.485/11.
[590] Artigo 2º, inciso IV, da Lei n.º 12.485/11.
[591] Artigo 2º, inciso XI, da Lei n.º 12.485/11.
[592] Artigo 2º, inciso XVI, da Lei n.º 12.485/11.
[593] Artigo 2º, inciso X, da Lei n.º 12.485/11.
[594] Artigo 4º, parágrafo único, da Lei n.º 12.485/11.
[595] Como exposto anteriormente, o artigo 7º do Regulamento para Execução da Lei n.º 4.680, de 18 de junho de 1965, aprovado pelo Decreto n.º 57.690/66, dispõe que os serviços de propaganda serão prestados pela

conceitua os *veículos de divulgação* como quaisquer meios de comunicação visual ou auditiva capazes de transmitir mensagens de propaganda ao público, desde que reconhecidos pelas entidades e órgãos de classe.

Pois bem. Vamos supor que uma indústria "A" vai lançar um novo produto e pretende fazer a divulgação da campanha publicitária em canais de televisão por assinatura. Para tanto, ela contrata a agência de propaganda "B". Tal agência elabora o projeto publicitário e subcontrata, por sua vez, a produtora "C" para filmar e formatar o filme publicitário e a prestadora de serviços de televisão por assinatura "D" (ou de serviços de acesso condicionado, utilizando-se a nomenclatura da Lei n.º 12.485/11), que executa, ela mesma, as atividades de *produção*, *programação* e *empacotamento* de seu *conteúdo audiovisual*, para veicular o filme publicitário durante os intervalos comerciais de seus *canais de programação*.

No exemplo, a prestação de serviços que a agência de propaganda "B" presta para a empresa "A" corresponde a uma prestação de serviços de publicidade, prevista no item 17.06 da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03[596], sujeita, portanto, à incidência do ISS.

Por sua vez, a prestação que a produtora "C" presta para a agência de propaganda "B" corresponde a um serviço de cinematografia, prevista no item 13.03 da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03[597], também sendo sujeita, assim, à incidência de ISS.

Por fim, a prestação de serviços efetuada pela prestadora de serviços de televisão por assinatura "D" corresponde, efetivamente, a uma prestação de serviços de comunicação sujeita à incidência de ICMS-Comunicação. Com efeito, na referida prestação está ocorrendo

---

agência de propaganda "mediante contratação, verbal ou escrita, de honorários e *reembolso das despesas previamente autorizadas*". Em harmonia com o disposto no citado regulamento, o parágrafo único do artigo 27 do Código Tributário Municipal do Rio de Janeiro permite que a agência de publicidade exclua, da base de cálculo do ISS incidente sobre os serviços por ela prestados, os valores referentes à aquisição de bens e serviços de terceiros por conta e ordem dos tomadores de serviços (os clientes da agência de publicidade): "art. 27 – Nos serviços de propaganda e publicidade, a base de cálculo compreenderá: I – o preço dos serviços próprios de concepção, redação, produção, planejamento de campanhas ou sistema de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários e sua divulgação por qualquer meio;II – o valor das comissões ou dos honorários relativos à veiculação em geral, realizada por ordem e conta do cliente; III – o valor das comissões ou dos honorários cobrados sobre o preço dos serviços relacionados no inciso I deste artigo, quando executados por terceiros, por ordem e conta do cliente; IV – o valor das comissões ou dos honorários cobrados sobre a aquisição de bens ou contratação de serviços por ordem e conta do cliente; V – o preço dos serviços próprios de pesquisa de mercado, promoção de vendas, relações públicas e outros ligados às suas atividades; VI – o valor das comissões ou dos honorários cobrados sobre reembolso de despesas decorrentes de pesquisas de mercado, promoção de vendas, relações públicas, viagens, estadas, representação e outros dispêndios feitos por ordem e conta do cliente. Parágrafo Único – A aquisição de bens e os serviços de terceiros serão individualizados e inequivocamente demonstrados ao cliente por ordem e conta de quem foram efetuadas despesas, mediante documentação hábil e idônea, sob pena de integrar-se à base de cálculo."

[596] Item 17.06 da Lista de Serviços do ISS – "Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários."

[597] Item 13.03 da Lista de Serviços do ISS – "Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, trucagem e congêneres."

o *oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem*(para a agência de propaganda "B" e para a indústria "A"), *a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio*(por meio de cabos, de faixas de micro-ondas, de satélites, ou do espectro radioelétrico), *que não está previsto na Lista de Serviços do ISS* (uma vez que, como exposto na Seção 6.7.1, o serviço de veiculação de publicidade não se confunde com o serviço de publicidade) *e cuja atividade-fim é implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional* (a emissão e a transmissão de mensagens).

É de ressaltar que, como decorrência do artigo 30 da Lei n.º 12.485/11, a competência para negociar a cessão de tempo para a inserção de publicidade em um *canal de programação* é, em princípio, do titular do referido canal. Confira-se o teor do dispositivo em tela:

> Art. 30. As distribuidoras e empacotadoras não poderão, diretamente ou por intermédio de suas controladas, controladoras ou coligadas inserir ou associar qualquer tipo de publicidade ou conteúdo audiovisual nos canais de programação ou nos conteúdos audiovisuais avulsos veiculados sem a prévia e expressa autorização do titular do canal de programação ou do conteúdo a ser veiculado, respectivamente.

A *programação* constitui a atividade de seleção, organização ou formatação de *conteúdos audiovisuais* apresentados na forma de *canais de programação*.[598] O resultado de tal atividade consiste no *canal de programação* - o arranjo de *conteúdos audiovisuais* organizados em sequência linear temporal com horários predeterminados.[599] Como o resultado da atividade de *programação* é o *canal de programação*, em princípio o titular do referido canal é a *programadora*. Porém, o titular do *canal de programação* pode ser também uma pessoa jurídica que contrata a prestação de serviços de uma *programadora* (que deve ser registrada perante a Agência Nacional do Cinema - Ancine por força do artigo 12, *caput*, da Lei n.º 12.485/11), para que tal *programadora* execute a atividade de seleção, organização e formatação de *conteúdos audiovisuais*, produzindo um *canal de programação*

Vamos, então, complicar um pouco o exemplo exposto anteriormente. Vamos supor que a prestadora de serviços de televisão por assinatura "D" não executa, ela mesma, as atividades de *produção* e de *empacotamento* de *canais de programação*, mas que contrata tais atividades de uma empresa "E", sendo tal empresa "E" a titular dos *canais de programação* e dos *pacotes de programação*. Assim, o exemplo vai incrementar-se, ficando da seguinte forma: uma indústria "A" vai lançar um novo produto e pretende fazer a divulgação da campanha publicitária em canais de televisão por assinatura. Para tanto, ela contrata a agência

---

[598] Artigo 2º, inciso XX, da Lei n.º 12.485/11.
[599] Artigo 2º, inciso IV, da Lei n.º 12.485/11.

publicitária "B". Tal agência elabora o projeto publicitário e subcontrata, por sua vez, a produtora "C" para filmar e formatar o filme publicitário e a empresa "E", *programadora*, *empacotadora* e *titular* de *canais de programação*, para que esta insira o filme publicitário nos intervalos comerciais de seus *canais de programação*. Tal empresa "E", por sua vez, é contratada pela prestadora de serviços de televisão por assinatura "D", que, assim, pode distribuir os *pacotes de canais de programação* dos quais a empresa "E" é titular. Frise-se que, nesse exemplo, é a prestadora de serviços de televisão por assinatura "D" quem paga para poder distribuir os *pacotes de canais de programação* de titularidade da empresa "E".

Nesse exemplo, vai incidir ICMS sobre alguma dessas prestações de serviços? A resposta é negativa. Isso porque a relação contratual entre a agência de propaganda "B" e a empresa "E" terá a natureza de cessão de determinado período de tempo dos *canais de programação* da segunda para a primeira e a prestação de serviços que a empresa "E", *programadora* e *empacotadora* de *canais de programação* vai prestar para a agência de propaganda "B" é aquele serviço próprio de sua atividade - a *programação* e o *empacotamento*, prestação esta sujeita, como visto na Seção 6.4, ao ISS, e não ao ICMS.

A *produção* é a atividade de elaboração, composição, constituição ou criação de *conteúdos audiovisuais* em qualquer meio de suporte.[600] Tal atividade corresponde à prestação de serviços que a produtora "C" realiza para a agência "B", de filmagem da propaganda. O resultado de tal atividade é o *conteúdo audiovisual* - o filme publicitário.

A *programação* consiste na atividade de seleção, organização ou formatação de *conteúdos audiovisuais* apresentados na forma de canais de programação.[601] O resultado da referida atividade é o *canal de programação*, definido como o arranjo de conteúdos audiovisuais organizados em sequência linear temporal com horários predeterminados.[602] Pois bem. A empresa "E" vai selecionar, organizar e formatar *conteúdos audiovisuais*, dentre os quais o filme publicitário que a produtora "C" realizou para a agência "B". O produto final dessa atividade será o *canal de programação*.

O *empacotamento* consiste na atividade de organização, em última instância, de *canais de programação*.[603] O resultado da citada atividade é o *pacote*, que consiste no agrupamento de *canais de programação* ofertados pelas empacotadoras às distribuidoras.[604] A empresa "E" vai empacotar seus *canais de programação*, dentro dos quais, durante horários

[600] Artigo 2º, inciso XVII, da Lei n.º 12.485/11.
[601] Artigo 2º, inciso XX, da Lei n.º 12.485/11.
[602] Artigo 2º, inciso IV, da Lei n.º 12.485/11.
[603] Artigo 2º, inciso XI, da Lei n.º 12.485/11.
[604] Artigo 2º, inciso XVI, da Lei n.º 12.485/11.

predeterminados, estará inserido o filme publicitário que a produtora "C" realizou para a agência "B".

Estaria a prestadora de serviços de televisão por assinatura "D" prestando um serviço de comunicação para a agência "B"? A resposta é negativa.

Com efeito, inexiste qualquer relação contratual entre a prestadora de televisão por assinatura "D" e a agência "B". Inexiste, tampouco, fluxos de pagamentos desta para aquela. Pelo contrário, é a prestadora de televisão por assinatura "D" que paga para poder veicular os *pacotes de programação* da empresa "E".

Estaria, então, a prestadora de serviços de televisão por assinatura "D" prestando um serviço de comunicação para a empresa "E"? A resposta novamente é negativa. Isso porque - repise-se -, a empresa "D" está *pagando* para poder distribuir os *pacotes de canais de programação* da empresa "E", ela não está prestando um serviço a esta, pelo contrário, está adquirindo o direito de distribuir os *pacotes* desta.

Passemos à análise de outra situação. Incidiria ICMS no caso de veiculação de publicidade pelos canais de televisão aberta transmitidos por meio de televisão por assinatura?

Aqui também a resposta é negativa. Isso porque a transmissão dos canais de televisão aberta pelas prestadoras de serviços de televisão por assinatura decorre de imposição legal, mais especificamente do artigo 52, inciso I, da Lei n.º 12.485/11:

> Art. 52. A Prestadora, em sua Área de Prestação do Serviço, independentemente da tecnologia de distribuição empregada, deverá tornar disponíveis, sem quaisquer ônus ou custos adicionais para seus assinantes, em todos os planos de serviço ofertados, Canais de Programação de Distribuição Obrigatória para as seguintes destinações:
> I - canais destinados à distribuição integral e simultânea, sem inserção de qualquer informação, do sinal aberto e não codificado, transmitido em tecnologia analógica pelas geradoras locais de radiodifusão de sons e imagens, em qualquer faixa de radiofrequência, nos limites territoriais da área de cobertura da concessão;

E, por determinação do parágrafo 2º do mesmo artigo da Lei n.º 12.485/11, a "cessão às distribuidoras das programações das geradoras de que trata o inciso I deste artigo será feita a título gratuito e obrigatório". Ora, não havendo onerosidade na relação entre as prestadoras de serviços de televisão por assinatura e as emissoras de televisão aberta, sobre tal relação não incidirá ICMS. E o valor que a emissora de televisão aberta recebe para veicular publicidade é, como exposto na Seção 6.7.3, abarcado pela hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada prevista no artigo 155, parágrafo 2º, inciso X, "d", da Constituição Federal.

Por fim, vamos analisar os canais de programação que veiculam, exclusivamente, propaganda. Tal espécie de canal encontra expressa previsão legal no parágrafo único do artigo 24 da Lei n.º 12.485/11. Confira-se:

> Art. 24. O tempo máximo destinado à publicidade comercial em cada canal de programação deverá ser igual ao limite estabelecido para o serviço de radiodifusão de sons e imagens.
> Parágrafo único. O disposto no *caput* deste artigo não se aplica aos canais de que trata o art. 32 desta Lei e aos canais exclusivos de publicidade comercial, de vendas e de infomerciais.

É possível que os titulares dos canais exclusivos de publicidade comercial, de vendas e de infocomerciais tenham que pagar aos prestadores de serviços de televisão por assinatura para que estes veiculem aqueles canais.

Como exposto anteriormente, a relação entre o anunciante e o titular do canal não configurará uma prestação de serviços de comunicação. Tal relação terá a natureza de cessão de determinado período de tempo dos *canais de programação* do segundo para o primeiro e a prestação de serviços que eventualmente pode configurar-se é a de *programação* e de *empacotamento*, sujeita ao ISS, e não ao ICMS.

Entretanto, no que concerne à relação entre o titular do canal exclusivo de publicidade comercial, de vendas e de infocomerciais, de um lado, e a prestadora de serviços de televisão por assinatura, de outro, haverá, sim, a incidência de ICMS, se o primeiro pagar à segunda para que esta veicule seu canal. Com efeito, na referida prestação estará ocorrendo o *oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem*(para o titular de canal e para o anunciante), *a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio*(por meio de cabos, de faixas de micro-ondas, de satélites, ou do espectro radioelétrico), *que não está previsto na Lista de Serviços do ISS* (uma vez que, como exposto na Seção 6.7.1, o serviço de veiculação de publicidade não se confunde com o serviço de publicidade) *e cuja atividade-fim é implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional* (a emissão e a transmissão de mensagens).

6.7.5 Prestação de serviços de veiculação de publicidade por meio de páginas de Internet

Pela tese defendida neste estudo, *o ICMS irá incidir quando houver o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio, que não esteja previsto na Lista de Serviços do ISS e cuja atividade-fim seja implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional.*

Estaria a veiculação de mensagem publicitárias em páginas de Internet sujeitas ao ICMS?

Entendemos que não.

A uma, porque quando um anunciante contrata o detentor de uma página de Internet (que pode ser um provedor de informações ou um provedor de conteúdo), esse contrato tem por escopo a cessão de um espaço dessa página para que o anunciante possa expor sua mensagem publicitária - não há, no contrato em tela, a finalidade de implementação de etapas do processo comunicacional, não há a finalidade de se executar, pelo menos de forma direta e imediata, a geração, a emissão, a transmissão ou a recepção de mensagem - o contrato entre o anunciante e o detentor da página de Internet não possui uma finalidade, por assim dizer, "dinâmica" de movimentação de mensagens, mas sim uma finalidade "estática", correspondendo a uma mera disponibilização de espaço em uma página de Internet para que o anunciante possa expor sua mensagem publicitária. O detentor da página de Internet (provedor de informações ou provedor de conteúdo) vai armazenar os dados relativos à sua página (e à mensagem publicitária) em um provedor de hospedagem. Para a execução de tal armazenamento, a transferência de dados entre o detentor da página e o provedor de hospedagem é, em geral, efetuada por meio de um provedor de acesso. Por sua vez, os usuários da Internet obterão acesso à página e à mensagem publicitária nela contida também por meio de um provedor de acesso. É o provedor de acesso quem exerce a prestação de serviços de comunicação - é ele quem executada as etapas de emissão, de recepção e de transmissão de dados por meio das redes que formam a Internet -, e é somente sobre a prestação de serviços por ele executada que o ICMS vai incidir.

A duas, porque, mesmo que se considere que a atividade em análise tenha por escopo, ainda que de forma indireta e mediata, implementar uma fase do processo comunicacional (principalmente no que toca à etapa relacionada à geração de mensagem), pela tese defendida no presente estudo a incidência do ICMS-Comunicação será afastada em prol da incidência do ISS, uma vez que aquele imposto tem um caráter residual em relação a este e uma vez que a atividade de inserir publicidade em uma página da Internet pode ser enquadrada como serviço de publicidade, expressamente previsto na Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003, em seu item 17.06, ou como serviço de "planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas", previsto no item 1.08 da referida lista (visto que, para se efetivar a referida inserção de publicidade, é preciso modificar, alterar a página da Internet).

6.7.6 Prestação de serviços de veiculação de publicidade por meio de *outdoors*

Pela tese defendida neste estudo, *o ICMS irá incidir quando houver o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio, que não esteja previsto na Lista de Serviços do ISS e cuja atividade-fim seja implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional.*

A prestação de serviços de veiculação de publicidade por meio de *outdoors* consiste na divulgação de publicidade por meio de cartazes publicitários, de grandes dimensões, instalados em suportes físicos localizados em pontos de boa visibilidade em vias públicas com intenso movimento de pessoas e veículos. Coloca-se, então, uma questão: incide ICMS sobre a prestação de serviços em tela?

Para responder a tal questão vamos analisar o seguinte exemplo. Vamos supor que uma indústria "A" vai lançar um novo produto e pretende fazer a divulgação da campanha publicitária por meio de *outdoors*. Para tanto, ela contrata a agência de propaganda "B". Tal agência elabora o projeto publicitário e subcontrata, por sua vez, a gráfica "C" para produzir os cartazes publicitários de grandes dimensões, a empresa "D" para transportar os cartazes até os suportes e a empresa "E" para afixar os cartazes no suporte. Ademais, a agência "B" realiza um contrato de locação dos suportes físicos com a empresa "F", detentora de tais suportes e do direito ao uso do espaço onde eles estão instalados.

Poder-se-ia defender que os serviços prestados da agência "B" para a empresa "A", relativos à elaboração do projeto publicitário, corresponderiam à implementação da etapa de *geração* de comunicação? A resposta é negativa, uma vez que a prestação em análise não corresponde a uma prestação de serviços de *veiculação de publicidade*, mas sim a uma prestação de serviços de *publicidade*, sujeita ao ISS. Com efeito tais atividades estão expressamente enumeradas na Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03, mais especificamente no item 17.06 - "propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários". Eis o ponto - o citado item 17.06 coloca expressamente a atividade de planejamento de campanhas de publicidade e a atividade de elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários sob o campo de incidência do ISS. Pelo modelo proposto neste estudo, como a prestação em análise pode ser enquadrada em um dos itens da Lista de Serviços do ISS, sobre ela vai incidir este imposto, e não o ICMS.

Corresponderia a prestação de serviços realizada pela empresa "C", de elaboração dos cartazes publicitários de grandes dimensões, a uma prestação de serviços de comunicação, mais especificamente de *geração* de comunicação? A resposta é negativa, pois tal prestação pode ser enquadrada nos itens 13.05 da Lista de Serviços do ISS – "composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia", 23.01 – "serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres" e 24.01 - " serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, *banners*, adesivos e congêneres".[605]

Corresponderia, por seu turno, a prestação de serviços realizada pela empresa "D", de transportar os cartazes até os suportes, a uma prestação de serviços de comunicação, mais especificamente de *transmissão* de comunicação? A resposta também é negativa, pois tal prestação corresponde a uma prestação de serviços de transportes, que vai ser objeto de incidência ou de ISS (caso a prestação seja intramunicipal, conforme o item 16.01 da Lista de Serviços do ISS) ou de ICMS-Transporte (caso a prestação seja intermunicipal, conforme o artigo 2º, inciso II, da Lei Complementar n.º 87/96).

Tampouco o serviço prestado pela empresa "E", de afixação de cartazes corresponde a uma prestação de serviços de comunicação, pois não tem por *atividade-fim* a implementação de qualquer das etapas do processo comunicacional, mas a mera afixação do cartaz publicitário ao seu suporte.

Por fim, o contrato celebrado entre a agência "B" e a empresa "F" não visa implementar qualquer etapa do processo comunicacional, uma vez que corresponde a uma locação de bens (o suporte) e de espaço, estando também tal relação jurídica fora do campo de incidência do ICMS.

Fixado o painel no suporte, haveria alguma atividade de transmissão, de emissão ou de recepção de mensagens? Não, uma vez que a transmissão da imagem do *outdoor* se dá pelo processo de reflexão de luz natural no painel e de visão natural do ser humano. Tal processo ocorre da seguinte forma. Inicialmente, a luz natural atinge o painel. Em cada ponto do painel, o seu material absorve as faixas de ondas correspondentes às cores que não correspondem à cor específica daquele ponto do painel e reflete as faixas de ondas que correspondem à cor específica daquele ponto. A luz refletida pelo painel atinge a retina da pessoa que o observa. Na retina é formado um impulso que, por meio do nervo óptico, leva a informação ao cérebro

[605] Enunciado n.º 156 da súmula de jurisprudência dominante do STJ "A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS."

da pessoa, onde, por fim, a imagem é "percebida". Dessa forma, no processo descrito não há uma ação do prestador de serviços para implementar a emissão, a transmissão ou a recepção da mensagem visual.

E, mesmo que fossem desconsideradas as razões anteriormente expostas, a prestação de serviços de veiculação de publicidade por meio de *outdoors* não tem por *finalidade última* a implementação de etapas do processo comunicacional, mas sim a de influenciar os receptores da mensagem publicitária a adquirir determinado serviço, a comprar determinado bem, a participar de determinada campanha ou a adotar determinado comportamento. Ademais, a prestação em tela envolve um processo comunicacional de *curta distância*. Como definido na Seção 3.15, o conceito de *curta distância* para fins da não incidência do ICMS-Comunicação corresponde à distância das comunicações humanas *naturais*, em outras palavras, distâncias nas quais a comunicação pode ser captada pelos sentidos de um ser humano médio, ainda que com a ajuda de aparelhos de amplificação (óculos, telões, alto-falantes, microfones).Por essa razão, por não ter por *finalidade última* a finalidade de implementar etapas do processo comunicacional e por envolver processo comunicativo de *curta distância*, a prestação de serviços de veiculação de publicidade por meio de *outdoors* vai se enquadrar na exceção da parte final do modelo proposto para dilucidar a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, de modo que este imposto não vai incidir sobre aquela prestação.[606]

O fato de não ter por *finalidade última* a implementação de etapas do processo comunicacional e de, adicionalmente, envolver processo comunicacional de *curta distância*, é

---

[606] Sobre o tema cumpre colacionar recente decisão do Superior Tribunal de Justiça "TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 284/STF. SERVIÇOS DE PUBLICIDADE. CONFECÇÃO DE CARTAZES, IMPRESSOS, PLACAS E LETREIROS. INCIDÊNCIA DE ISS. PROVAS DOS AUTOS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. 1. As recorrentes limitaram-se a alegar, genericamente, ofensa ao art. 535 do CPC, sem explicitar os pontos em que teria sido omisso o acórdão recorrido. Assim, aplica-se ao caso, *mutatis mutandis* , o disposto na Súmula 284/STF: *'É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia'*. 2. Nos termos da jurisprudência do STJ, o critério para definição da incidência de ICMS ou ISS nestes casos não é a predominância da atividade desenvolvida, mas a lista de serviços expressamente previstos na Lei Complementar n. 116/2003. Se o serviço envolvido na operação estiver compreendido nessa lista, incide o ISS, caso contrário, incide o ICMS. 3. *In casu*, a Corte de origem, com base no contexto fático dos autos, verificou que '*não há como negar o caráter publicitário da atividade dos apelantes. Ao receber o material criativo das agências de propaganda (ideias, produtos ou serviços a serem divulgados) e alocá-los de maneira específica em um outdoor, realizam os apelantes serviço de publicidade, pois tornam públicos a ideia, o produto, a mensagem elaborada, de forma criativa, pelo propagandista. Nessa esteira, conclui-se que veicular informação nada mais é do que realizar publicidade*' (fl. 785, e-STJ). Sobre serviços de composição gráfica não incide ICMS, a teor da Súmula 156 do Superior Tribunal de Justiça. 4. O Tribunal *a quo* considerou, com análise das provas acostadas aos autos, que a atividade desenvolvida se subsume à descrição contida no item 17.06 do anexo da LC n. 116/03. Infirmar tal conclusão demandaria incursão no contexto fático-probatório dos autos, defeso em recurso especial, nos termos da Súmula 7 desta Corte de Justiça." (AgRg no AREsp n.º 464.154/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 31/03/2014).

a razão pela qual não incidirá ICMS-Comunicação sobre a prestação de serviços de veiculação de publicidade por meio de letreiros luminosos ou de painéis eletrônicos, mesmo que, nestes casos, possa se considerar que o prestador desenvolva, de fato, a *atividade-fim* de implementar a emissão da mensagem (porque, ao contrário dos *outdoors* tradicionais, no qual a emissão da mensagem se dá por meio do reflexo da luz natural, nos casos em análise o próprio letreiro luminoso ou painel eletrônico emite o sinal luminoso).

Há, contudo, uma situação correlata às ora analisadas na qual se poderia vislumbrar a incidência do ICMS-Comunicação. Seria a da prestação de serviços de publicidade por painéis eletrônicos controlados à distância, por meio de cabeamento ou por meio de transmissão eletromagnética. Neste caso, há a *atividade-fim* de se implementar etapas do processo comunicacional (ainda que esta não seja a *finalidade última* da prestação) e o referido processo vai abranger distâncias que suplantam o conceito de *curta distância*, não recaindo a prestação, portanto, na exceção da parte final do modelo proposto neste estudo.

6.7.7 Prestação de serviços de veiculação de publicidade por meio de entrega de panfletos

Um primeiro ponto a se considerar na prestação de serviços de veiculação de publicidade por meio de entrega de panfletos é que, como a mensagem publicitária está consubstanciada em um meio físico (um panfleto, em geral de papel) e como esse panfleto é fisicamente transportado, poderia surgir a questão se estaríamos diante de uma prestação de serviços de transporte ou se, diferentemente, estaríamos diante de uma prestação de serviço de comunicação

Assim como na prestação de serviços postais, abordada na Seção 6.2, na qual o teor da mensagem geralmente prepondera sobre o bem físico que a contém, também na prestação de serviços de publicidade por meio de entrega de panfletos o teor da mensagem publicitária prepondera, em geral, sobre o bem físico que a contém (o papel), ou seja, como geralmente a mensagem é mais importante do que o meio físico, tanto do ponto de vista do emissor quanto do ponto de vista do receptor, pode defender-se que a prestação de serviços de veiculação de publicidade por meio de panfletos traduz-se numa prestação de serviços de comunicação, e não numa prestação de serviços de transporte.

Um segundo ponto a se analisar é se o serviço de veiculação de publicidade por meio de panfletos seria englobado pelo conceito de serviço postal, sendo por consequência, objeto do privilégio da União, exercido por meio da Empresa Brasileira de Correio e Telégrafos

(artigo 9º da Lei 6.538/78[607] e artigo 2º, inciso I, do Decreto-Lei n.º 509/69[608]). A resposta será negativa se tal veiculação não envolver destinatário certo (artigo 13, inciso VIII, da Lei 6.538/78[609]) ou se não envolver cartas, mas mero impressos.[610]

Um terceiro ponto a se analisar é se a prestação em tela estaria abrangida pela imunidade de livros, papéis e periódicos. A resposta é negativa como se infere do seguinte julgado do Supremo Tribunal Federal:

> "Encartes de propaganda distribuídos com jornais e periódicos. ISS. Art. 150, VI, *d*, da Constituição. Veículo publicitário que, em face de sua natureza propagandística, de exclusiva índole comercial, não pode ser considerado como destinado à cultura e à educação, razão pela qual não está abrangido pela imunidade de impostos prevista no dispositivo constitucional sob referência, a qual, ademais, não se estenderia, de qualquer forma, às empresas por eles responsáveis, no que concerne à renda bruta auferida pelo serviço prestado e ao lucro líquido obtido". (Recurso Extraordinário n.º 213.094, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 15.10.99, p. 23).

Por fim, um quarto ponto a ser considerado é que, em que pese a *atividade-fim* da prestação de serviços de veiculação de publicidade por meio da entrega de panfletos corresponder à implementação de uma etapa do processo comunicacional – a da transmissão de comunicação, ou seja, a entrega da mensagem publicitária de um emissor para um receptor (a pessoa a quem o panfleto é entregue) -, a *finalidade última* da citada prestação é a de influenciar os receptores da mensagem publicitária a adquirir determinado serviço, a comprar determinado bem, a participar de determinada campanha ou a adotar determinado comportamento. Dessa forma, um elemento determinante para a incidência, ou não de ICMS sobre a prestação em tela, segundo o modelo proposto neste estudo, corresponderá à *distância do processo comunicacional*. Se tal processo envolver *grandes distâncias* -, por exemplo no caso de a distribuição dos panfletos ser realizada em um grande raio de distância, em diversos pontos de uma cidade -, haverá a incidência de ICMS. Por outro lado, se o processo envolver *curta distância* – por exemplo, um dentista que contrata uma pessoa que, com habitualidade e intuito de lucro, entrega panfletos nas proximidades do consultório, -a prestação de serviços será abrangida pela exceção contida na parte final do modelo proposto no presente estudo

---

[607] Artigo 9º,*caput*, da Lei n.º 6.538/78: "São exploradas pela União, em regime de monopólio, as seguintes atividades postais: I - recebimento, transporte e entrega, no território nacional, e a expedição, para o exterior, de carta e cartão-postal; II - recebimento, transporte e entrega, no território nacional, e a expedição, para o exterior, de correspondência agrupada; III - fabricação, emissão de selos e de outras fórmulas de franqueamento postal."

[608] Art. 2º do Decreto-Lei n. º 509/69: "À ECT compete: I - executar e controlar, em regime de monopólio, os serviços postais em todo o território nacional;"

[609] Art. 13 da Lei n.º 6.538/78: "Não é aceito nem entregue: (...) VIII - objeto cujas indicações de endereçamento não permitam assegurar a correta entrega ao destinatário;"

[610] Na Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental n.º 46, o Supremo Tribunal Federal deu interpretação conforme ao artigo 42 da Lei 6.538/78 (que estabelece sanção para a violação ao privilégio postal da União) para restringir a sua aplicação às atividades postais descritas no supratranscrito artigo 9º da referida lei (ADPF n.º 46, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, Rel. para o Acórdão Min. Eros Grau, DJe 26.02.2010).

para dilucidar a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, de modo que, sobre aquela prestação não vai incidir este imposto.

Vamos analisar o exemplo no qual uma empresa "A", uma incorporadora, vai lançar um empreendimento imobiliário e pretende divulgá-lo por meio da distribuição de panfletos em vários pontos da cidade. Para tanto, a empresa "A" contrata uma agência de propaganda "B" para conceber o material publicitário, elaborar os desenhos e escrever o texto da propaganda, contrata uma gráfica "C" para imprimir os panfletos, bem como contrata uma empresa "D" para distribuí-los. O serviço que a agência “B” presta para a incorporadora "A" corresponde ao serviço de publicidade, enquadrável no item 17.06 da Lista de Serviços do ISS e sujeito, consequentemente, ao citado imposto. Por sua vez, o serviço que a empresa "C" presta para a incorporadora "A" consiste no serviço de composição gráfica, que se enquadra no item 13.05 da Lista de Serviços do ISS, sujeitando-se, também, ao citado imposto. Por fim, a empresa "D" presta para a empresa "A" um serviço que pode ser caracterizada como uma prestação de serviços de comunicação. Isso porque a *atividade-fim* de tal prestação corresponde a implementar fases do processo comunicacional - a emissão, a transmissão e a entrega de mensagens. Pessoas contratadas pela empresa "D" retirarão os panfletos de um ponto central, onde os panfletos estão armazenados, e se encaminharão a diversos pontos da cidade, onde entregarão os panfletos para os transeuntes. Estaremos, portanto, diante de uma prestação de serviços cuja *atividade-fim* é implementar etapas do processo comunicacional - a emissão de mensagem (retirada do panfleto pelo entregador do ponto central), a transmissão de mensagem (a atividade do entregador de levar o panfleto do ponto central ao ponto de entrega), bem como de recepção de mensagem (a entrega do panfleto do receptor para o transeunte).

O transeunte nada paga para receber o panfleto, mas isso não é impeditivo para a incidência do ICMS, pois há onerosidade no contrato celebrado entre a incorporadora "A" e a empresa "D" (a incorporadora "A" paga para que a empresa "D" realize a distribuição dos panfletos), e como vimos na Seção 5.6, a onerosidade não precisa estar, necessariamente, vinculada ao receptor da mensagem. Tampouco o fato de não haver interação entre emissor e receptor constitui um fato impeditivo para a incidência de ICMS, como visto na Seção 5.4. Por fim, também o fato de o receptor ser indeterminado não corresponde a um óbice à incidência do ICMS, como exposto na Seção 5.5.

O artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96 dispõe que o ICMS incidirá 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*"[611]. Ora, se o ICMS incide sobre a prestação de serviços de emissão, recepção e transmissão de comunicação *de qualquer natureza*, *por qualquer meio*, ele vai incidir sobre a prestação de serviços de emissão, recepção e transmissão de mensagem publicitária, *de natureza escrita* (consubstanciada nos panfletos publicitários), *pelo meio de entrega manual e pessoal*(um entregador retira os panfletos de um ponto central, desloca-se até um ponto de distribuição e entrega os panfletos a transeuntes).

Por fim, deve-se ressaltar que autores de escol, ainda que abordando os impostos municipal e federal sobre comunicações, vigentes sob a égide da Constituição anterior(mas que foram entregues à competência dos Estados e do Distrito Federal pela atual Constituição), endossam a conclusão de que o ICMS-Comunicação pode abranger, sim, a transmissão de mensagens escritas. Confira-se, nesse sentido, a posição de Bernardo Ribeiro de MORAES:

> Os serviços alcançados pelo ISS abrangem, nas comunicações, dois grandes grupos:
> (...)
> II – Serviços diferentes de telecomunicações, que abrangem casos de emissão, transmissão e recepção de palavras escritas por outros processos diferentes de telecomunicações. Neste grupo colocam-se: os serviços de mensagem, encarregados da recepção e entrega de mensagem, como a atividade de mensageiro, estafeta, etc., os serviços de correspondência ou de correios, destinados ao transporte de cartas (remessa, condução e recebimento de cartas escritas, de mensagens fechadas), por qualquer processo, inclusive por meio de tubos a vácuo pneumáticos.[612]

Confira-se, também, a posição de Aliomar BALEEIRO:

> Igualmente, não há restrição outra em relação ao imposto sobre comunicações senão as de que estão excluídas as intramunicipais. Quaisquer outras que importem em transmitir ou receber mensagens por qualquer processo técnico de emissão de sons, imagens ou sinais, papéis, etc., estão sob o alcance do imposto federal desde que constituam prestações remuneradas de serviços.[613]

---

[611] Grifo nosso.
[612] MORAES, Bernardo Ribeiro de. Op. cit. p. 281-284.
[613] BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10 ed. revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 283.

CONCLUSÕES

As ideias apresentadas ao longo deste trabalho podem ser sintetizadas nas seguintes proposições:

1 - A Constituição Federal, em seu artigo 155, inciso II, atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre duas espécies de prestações de serviços – de transporte interestadual e intermunicipal, bem como de comunicação. De parte disso, em seu artigo 146, inciso III, alínea "a", a Constituição Federal atribui à lei complementar a tarefa de definir os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes dos impostos nela discriminados. Tal tarefa, no que toca ao ICMS, é levada a cabo pela Lei Complementar n.º 87/96.

2 - O artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96 define o aspecto material da hipótese de incidência do Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação (ICMS-Comunicação) dispondo que o referido imposto incidirá 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". À luz de tal definição, cada Estado-membro instituirá, por meio de lei ordinária, o ICMS-Comunicação em seu respectivo território.

3 - Dada a heterogeneidade na fundamentação dos acórdãos, não é possível inferir-se uma precisa definição da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação a partir da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. De modo geral, o Superior Tribunal de Justiça não aceita a incidência de ICMS sobre prestações de serviços referentes a etapas meramente preparatórias ou acessórias do serviço de comunicação. Em alguns julgados, o referido tribunal adere expressamente ao modelo proposto por Roque Antonio CARRAZZA para definir o conteúdo e o alcance do ICMS-Comunicação, como no caso do julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º 456.650. Entretanto, de forma oposta, em outros julgados, o Superior Tribunal de Justiça adota premissas que se contrapõem ao modelo de CARRAZZA, como, por exemplo, nos julgados que concluíram pela incidência do ICMS sobre prestação de serviços de televisão a cabo, julgados estes que se fulcram na literalidade do artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96, como se depreende do teor do acórdão proferido no Recurso Especial n.º 1.132.695.

4 - O Supremo Tribunal Federal rechaça a tese de autores como Roque Antonio CARRAZZA, Hugo de Brito MACHADO e Humberto Bergmann ÁVILA de que a distinção feita pela Constituição entre *telecomunicação* e *radiodifusão* afetaria a definição do conteúdo e do alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação. Contudo, dada a resistência daquele tribunal à apreciação de recursos que versem sobre a incidência do imposto em tela, quer ao fundamento de que a controvérsia teria sido decidida com base na legislação infraconstitucional e de que, por consequência, haveria impossibilidade de analisá-la na via extraordinária, quer ao fundamento de que haveria ausência de repercussão geral, não é possível induzir-se uma definição da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação a partir da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

5 -A Constituição traça as linhas mestras que estruturam e guiam a vida de um Estado, não sendo seu papel detalhar e esmiuçar regramentos. Por conseguinte, suas expressões não são dotadas de um fechamento semântico absoluto.

6 - Deve-se reconhecer, em homenagem à segurança jurídica, que as normas constitucionais que atribuem competências tributárias possuem um fechamento semântico relativamente maior do que normas constitucionais de outras naturezas. Porém, não se pode admitir que elas possuam um fechamento semântico absoluto, impermeável a qualquer densificação por normas infraconstitucionais. Isso porque a segurança jurídica não é um valor absoluto – a exegese das normas tributárias abre-se a outros valores.

7 - O argumento que sustenta que as normas constitucionais atributivas de competência tributária seriam semanticamente herméticas encontra óbice no artigo 146 da Constituição, especialmente em seus incisos I e III, "a", uma vez que tal argumento tornaria inútil tais dispositivos. Isso porque, se a Constituição esgotasse o delineamento das competências tributárias, não haveria necessidade de ser promulgada uma lei complementar para dispor sobre conflitos de competência entre os entes federativos e definir a hipótese de incidência dos impostos. Como é inconcebível que haja dispositivos constitucionais desprovidos de utilidade, deve-se concluir que os exatos contornos da competência tributária não se encontram completamente exauridos pelo texto constitucional.

8 - Autores como Roque Antonio CARRAZZA e José Eduardo Soares de MELO, que defendem que a Constituição traçaria com precisão os limites das competências tributárias, quando analisam o conteúdo e o alcance das expressões empregadas pela Constituição para atribuir a competência tributária referente ao ICMS-Comunicação, fazem uso de normas infraconstitucionais, o que, de certo modo, implica uma contradição na argumentação. Os referidos autores, contrariando a premissa por eles adotada de que não se deve buscar nas normas infraconstitucionais diretrizes para a criação *in abstracto* de tributos, fazem uso de conceitos do Código Civil, introduzindo uma série de limitações e restrições ao conteúdo e ao alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação.

9 - A exegese das normas referentes a impostos na Constituição e no ordenamento de forma geral deve levar em conta, também, o princípio da capacidade contributiva. A exegese das normas relativas a impostos não deve dar-se à luz de um monismo axiológico que privilegie apenas a segurança jurídica do contribuinte, a ponto de exigir que, para que haja a incidência do imposto, deva haver uma subsunção lógico-formal absoluta e inflexível, a partir de uma interpretação restritiva das expressões utilizadas pela Constituição. O processo interpretativo das normas relativas a impostos não deve ser iluminado unicamente pelo valor segurança. Tal valor deve ser temperado pela solidariedade, na busca da justiça.

10 -O tributo é um dever fundamental, uma vez que se destina a financiar toda uma gama de atividades relacionadas, direta ou indiretamente, com o próprio sistema de direitos individuais e coletivos dos cidadãos. O cidadão é o principal beneficiário da atividade tributária do Estado, é o bem-estar do cidadão que justifica a tributação e, por consequência, é equivocada a postura de tributaristas que querem opor o Estado ao cidadão, encarando o Direito Tributário como um escudo que protegeria o cidadão contra as investidas do Fisco, e petrificar o Sistema Tributário já na Constituição.

11 - As palavras e as expressões por elas formadas têm como característica inata e ínsita a vagueza. Para cada palavra existe um conjunto central de casos para os quais ela é plenamente aplicável, casos estes que se encaixam sem dificuldade nos critérios usuais de aplicação do vocábulo. Por outro lado, há um número infinito de casos (o entorno), nos quais a palavra não é aplicada de modo algum. Entretanto, existe também um cone de vagueza, no qual há dúvidas sobre a aplicação ou não do vocábulo, de modo que se fazem necessários critérios adicionais para se definir se a palavra deve, ou não, ser efetivamente aplicada. E,

como o Direito expressa-se pela linguagem, a vagueza desta reflete-se sobre aquele - de um texto legal podem emanar diversos sentidos possíveis.

12 - Os conceitos jurídicos são predominantemente indeterminados, possuindo um *núcleo central* – região na qual há uma noção clara do seu conteúdo e extensão - e um *halo conceitual* - região na qual as dúvidas começam. Entretanto, tal indeterminação não é necessariamente algo negativo, visto que confere elasticidade ao Direito, o que permite ao legislador, por meio de textos relativamente enxutos, disciplinar uma ampla gama de situações, bem como permite ao aplicador uma margem de liberdade para a escolha da norma mais adequada ao caso concreto. Ademais, tal elasticidade do Direito vai permitir que ele se adeque às mutações da realidade. Da predominância de conceitos jurídicos indeterminados no Direito decorre a impossibilidade do total fechamento das normas tributárias, bem como de enumerações casuísticas e exaustivas dos fatos geradores.

13 - Para se conciliar solidariedade e segurança jurídica no Direito Tributário, durante o processo hermenêutico o intérprete deve manter-se dentro das possibilidades semânticas da expressão empregada pela Constituição para atribuir competência tributária; porém, dentro desses limites, deve levar em conta também o princípio da capacidade contributiva. Um fato, ato ou negócio jurídico que reflita capacidade contributiva e que esteja dentro de um dos sentidos possíveis da norma impositiva de um imposto somente pode deixar de ser considerado pelo intérprete como fato gerador do referido imposto se houver substanciais razões contrárias à incidência, alicerçadas em outros elementos interpretativos, como, por exemplo, no elemento histórico, no elemento sistemático ou em jurisprudência reiterada que negue a incidência naquela situação.

14 - A função da Constituição não é a de instituir tributos, mas a de discriminar competências tributárias e, no que toca aos impostos, ela tem o papel de enumerar materialidades econômicas que contêm fatos signos de riquezas e de distribuí-las entre os diversos entes federativos. O próprio processo de estruturação lógica das materialidades econômicas faz com que as expressões que as designam não possuam um fechamento semântico absoluto. Dessa forma, as expressões utilizadas pela Constituição para discriminar competências tributárias são passíveis de densificação por normas infraconstitucionais.

15 - Não possuindo as normas constitucionais que distribuem competência tributária um fechamento semântico absoluto, pode o exegeta buscar o conteúdo e o alcance da expressão *prestação de serviços de comunicação* na lei complementar, mais especificamente na Lei Complementar n.º 87/96, que tem, assim, um relevante papel no delineamento da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação.

16 - A Constituição não impõe à lei complementar a observância às expressões que ela utiliza para repartir competências tributárias segundo um critério de fechamento semântico absoluto - pelo contrário, a lei complementar deve definir as hipóteses de incidência dos impostos a partir de um critério de *razoabilidade* em relação à expressão empregada pela Constituição para designar a materialidade econômica.

17 - *Prestação de serviços* está relacionada ao oferecimento, com *habitualidade* e *intuito de lucro*, de uma *utilidade* para outrem, a partir de uma *atividade preponderantemente imaterial*. As prestações de serviços não envolvem, tão somente, *obrigações de fazer* puras, mas, pelo contrário, podem envolver a entrega de bens ou a utilização temporária de bens do prestador pelo tomador do serviço. De modo geral, as prestações de serviços, mesmo as mais singelas, não englobam uma única atividade, mas sim um feixe de atividades, um *conjunto de atividades*, constituído por uma *atividade-fim* e por uma série de atividades acessórias executadas pelo próprio prestador de serviços ou por terceiros, orbitando em torno daquela *atividade-fim*.

18 - O processo comunicacional, cuja estrutura de regras aplica-se tanto à linguística quanto à engenharia de telecomunicações, corresponde à transmissão, de uma pessoa para outra, de uma informação codificada. Em outras palavras, consiste no processo de levar uma *mensagem* de um *emissor* para um *receptor*. No processo em tela, um *emissor* transmite a um *receptor* uma *mensagem* (informação), através de um *canal*. O *emissor* é a fonte da mensagem e o *receptor* seu destinatário. O *canal* constitui o meio pelo qual a *mensagem* é transmitida. Por sua vez, a *mensagem*, a informação transmitida, deve estar em um *código*, comum ao *emissor* e ao *receptor*. Portanto, pode afirmar-se que o processo comunicacional envolve essencialmente cinco elementos - *emissor*, *receptor*, *mensagem*, *canal* e *código*.

19 - O artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87 dispõe que o ICMS-Comunicação 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*". Depreende-se do texto da lei que para haver a incidência do ICMS-Comunicação não se faz necessário que, na prestação do serviço, estejam reunidos, simultaneamente, de forma direta e imediata, todos os cinco elementos do processo comunicacional. O imposto estadual pode incidir sobre prestações onerosas dos serviços que envolvam, tão somente, etapas isoladas do referido processo, como a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição ou a ampliação de comunicação. Em outras palavras, a lei complementar elege como fato gerador do ICMS-Comunicação a prestação onerosa não somente de serviços referentes ao processo comunicacional *completo*, mas também a prestação onerosa de serviços referentes a *etapas*, a *fases* do processo comunicacional.

20 - É *razoável* que a expressão *prestação de serviços* de *comunicação*, utilizada pela Constituição Federal para atribuir competência tributária aos Estados e ao Distrito Federal abranja prestações *onerosas* de serviços tendentes a implementar *fases* isoladas do processo comunicacional. Mesmo que uma atividade tendente a implementar uma fase do processo comunicacional não se situe dentro do núcleo conceitual da expressão *comunicação*, ela se situa, sim, dentro do *halo conceitual* da referida expressão. Um dos sentidos possíveis da expressão *comunicação*, quando encarada como materialidade econômica, é a de que ela pode significar, isoladamente, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição ou ampliação de mensagem; ou seja, *comunicação* pode significar *etapa do processo comunicacional*. Com efeito, diante da indagação se a emissão de mensagem seria comunicação, a resposta é positiva. Diante do questionamento se a recepção de mensagem seria comunicação, a resposta é afirmativa. Quando se pergunta se a retransmissão seria comunicação, a resposta é *sim*. Estes são sentidos possíveis da expressão *comunicação* e, diante da premissa de que dentre os sentidos possíveis de um texto normativo deve optar-se por aquele que prestigia o princípio da capacidade contributiva, a não ser que haja fortes razões em contrário, sustentados em outros elementos interpretativos, conclui-se que é este sentido - de que a expressão *comunicação*, utilizada no texto constitucional para a atribuição de competência tributária, abarca *etapas isoladas do processo comunicacional* - que deve prevalecer na interpretação do conteúdo e do alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação.

21 - A expressão *prestação de serviços de comunicação*, utilizada pela Constituição Federal para atribuir competências tributária aos Estados e ao Distrito Federal, refere-se a uma classe de materialidade econômica que engloba atividades referentes à circulação de serviços relacionados ao processo comunicacional. É *razoável* que, desde que haja onerosidade, tal expressão abranja atividades econômicas em que falte um ou alguns dos elementos do processo comunicacional. É *razoável* que uma atividade econômica organizada, na qual haja contraprestação por parte do tomador do serviço, que vise implementar uma etapa do processo comunicacional, ainda que não envolva o exaurimento do referido processo, seja, sim, enquadrada na classe da materialidade econômica *comunicação*. À luz do princípio da solidariedade e do princípio da isonomia, o que na verdade é irrazoável é deixar de fora de qualquer tributação sobre a circulação uma atividade econômica organizada, na qual haja pagamento por parte do usuário. Não há razões sistemáticas, históricas ou jurisprudenciais substancialmente fortes, aptas para afastar a incidência do ICMS sobre prestações de serviços nas quais sejam constatada capacidade contributiva e que visem implementar fases do processo comunicacional, mas que não envolvam o processo comunicacional completo.

22 - Quando o artigo 2º da Lei Complementar n° 87/96 dispõe que 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", ele traz em seu bojo uma enumeração *alternativa*, e não *cumulativa*. O citado dispositivo não exige, para que se configure uma prestação de serviços sujeita ao ICMS, que a mensagem transmitida seja objeto *cumulativamente*, de geração, de emissão, de recepção, de transmissão, de retransmissão, de repetição e de ampliação de comunicação. Pelo contrário, para que se dê a incidência de ICMS, a prestação, além de ser onerosa, deve efetivar a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição ou a ampliação de mensagem de qualquer natureza. Isso é evidenciado pelo emprego do advérbio "inclusive" no texto do *caput* do dispositivo legal em análise. Com efeito, os advérbios possuem a função de modificar um verbo, um adjetivo ou outro advérbio. O advérbio "inclusive" está modificando o verbo "incide" do *caput* do artigo em tela. O ICMS "incide sobre prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio". E incide, *inclusive*, *também*, sobre a *geração* de comunicação de qualquer natureza. E incide, *inclusive*, sobre a *emissão* de comunicação de qualquer natureza. E incide, *inclusive*, sobre a

recepção de comunicação de qualquer natureza. A função gramatical do vocábulo *inclusive* é de dar à enumeração uma qualidade de *alternatividade*, e não de *cumulatividade*.

23 - O artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96 faz referência a diversas etapas, ou fases, do processo comunicacional – emissão, recepção, transmissão, entre outras. Separando-se cada uma das etapas do processo comunicacional enumeradas no dispositivo em tela e substituindo-se a segunda palavra *comunicação* por *mensagem*, concluir-se-á que a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação abrangerá prestações onerosas de serviço, por qualquer meio, de: a) *geração* de mensagem de qualquer natureza; b) *emissão* de mensagem de qualquer natureza; c) *recepção* de mensagem de qualquer natureza; d) *transmissão* de mensagem de qualquer natureza; e) *retransmissão* de mensagem de qualquer natureza; f) *repetição* de mensagem de qualquer natureza; eg) *ampliação* de mensagem de qualquer natureza. É importante frisar que a enumeração não se esgota em tal lista, ela *não* é taxativa. Isso porque, como salienta Ricardo Lobo TORRES, nas enumerações exemplificativas é admissível a interpretação extensiva e porque o artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96 traz uma lista aberta e exemplificativa, evidenciada pelo emprego das expressões *por qualquer meio*, *inclusive* e *de qualquer natureza*. Dessa forma, como o referido artigo enumera, de forma aberta e exemplificativa, prestações de serviços que não envolvem o processo comunicacional completo, mas apenas etapas, fases de tal processo, chega-se à conclusão de que *para que haja a incidência do ICMS-Comunicação não é necessário o exaurimento do processo comunicacional*; *pelo contrário, basta, para tanto, que a prestação onerosa de serviços envolva, tão somente, partes, etapas, fases do processo comunicacional.*

24 - Analisando a questão sob outra perspectiva, verifica-se que a palavra *comunicação* empregada pelo artigo 155, inciso II, da Constituição Federal e pelo artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87 tem uma natureza de tipo - forma de estruturar o pensamento jurídico caracterizada pela preponderância do caráter descritivo, pelo pensamento indutivo, pela referência a notas indicativas, pelo processo de enquadramento não por subsunção, mas por coordenação.

25 - Reunindo-se as conclusões de que a expressão *prestação de serviços* está relacionada ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, com habitualidade e intuito de lucro, e de que para que haja a incidência do ICMS-Comunicação basta uma prestação onerosa de serviços que

envolva tão somente etapas do processo comunicacional, obtém-se um primeiro modelo para dilucidar o conteúdo e o alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação: *o imposto em tela incidirá quando houver o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio, que implemente uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional*.

26 - A partir da constatação de que toda prestação de serviços envolve, em maior ou menor grau, um processo comunicacional entre o tomador e o prestador do serviço, ou entre o prestador e terceiros, uma vez que a comunicação é ínsita a todas as relações interpessoais, faz-se necessário, como critério distintivo entre as prestações de serviços de comunicação e as demais prestações de serviços, que a *atividade-fim* da prestação corresponda à implementação de uma das etapas do processo comunicacional. Dessa forma, o modelo obtido pode ser refinado da seguinte forma: *o ICMS-Comunicação irá incidir quando houver o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio, cuja atividade-fim corresponda a implementar uma, ou mais, das etapas do processo comunicacional*.

27 - Tendo em vista que diversas das prestações de serviços enumeradas na Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003 (que estabelece os serviços sobre os quais incide o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS), para serem levadas a cabo, inerentemente envolvem – e mais, *têm como atividade-fim* - a implementação de uma etapa do processo comunicacional, o modelo proposto deve ser refinado ainda mais. A Lei Complementar n.º 87/96 não deve ser analisada isoladamente, mas sim em conjunto com a Lei Complementar n.º 116/03 e, por consequência, são essas duas leis complementares, em conjunto, que vão delimitar a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação. Assim, conjugando-se o disposto no artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96 com a Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03, à luz dos preceitos maiores dados pelo artigo 146, inciso III, "a", da Constituição Federal (de que cabe a lei complementar definir a hipótese de incidência dos impostos), pelo inciso I do mesmo artigo (de que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência), bem como pelo parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição Federal (que consubstancia o princípio da capacidade contributiva, princípio que deve ser levado em conta na interpretação de normas tributárias) concluir-se que a *incidência*

do ICMS irá ocorrer quando houver oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio, que tenha como atividade-fim implementar uma, ou mais, das etapas do processo comunicacional, desde que a prestação não conste da Lista de Serviços do ISS.

28 - O conceito de *finalidade* última não deve ser confundido com o de *atividade-fim*, uma vez que a *atividade-fim* pode ser *separada* das atividades que formam a prestação de serviços, ao passo que a *finalidade última* não pode ser separada destas. Ademais, a *atividade-fim* corresponde, necessariamente, a uma atividade, ao passo que a *finalidade última* pode corresponder a uma reação a determinada atividade, a um resultado de certa atividade. De outra banda, a *curta distância* para fins de não incidência do ICMS-Comunicação corresponde à distância das comunicações humanas *naturais*, à distância na qual a comunicação pode ser captada pelos sentidos de um ser humano médio, ainda que com a ajuda de aparelhos de amplificação (óculos, telões, alto-falantes, microfones). Como alei complementar deve definir as hipóteses de incidência dos impostos segundo um critério de *razoabilidade* e como se pode superar os influxos do princípio da capacidade contributiva se existirem razões substanciais contrárias à incidência de determinado imposto, alicerçadas nos demais elementos interpretativos, decorre que, para as prestações de serviços de comunicação que não tenham por *finalidade última* a implementação de uma etapa do processos comunicacional, pelo menos naqueles que envolvam comunicação de *curta distância*, haverá uma razão substancial para afastar a incidência do ICMS-Comunicação – o fato de que, caso não houvesse tal restrição, o campo de incidência do referido imposto seria extremamente ampliado, sufocando a competência tributária dos demais entes federativos. Por outro lado, para as prestações de serviços que se refiram a processos comunicacionais que superem a distância relativa à comunicação humana *natural*, cujo número é drasticamente menor e nas quais a prestação de serviços torna-se dependente, de modo mais intenso, de equipamentos e de aparelhos, pela própria necessidade de superar a distância relativa ao processo comunicacional, a não razoabilidade da incidência do ICMS deixa de existir, de modo que sobre tais prestações poderá haver, sim, a incidência do referido imposto. Dessa forma, obtém-se o modelo final para dilucidar o conteúdo e o alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação - tal imposto irá incidir quando houver *o oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, que não esteja previsto na Lista de Serviços do ISS e cuja*

atividade-fim seja implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional, com exceção das prestações que envolvam processo comunicacional de curta distância e que, adicionalmente, não tenham por finalidade última implementar uma etapa de tal processo.

29 - Não merece prosperar a crítica ao modelo proposto ao fundamento de que ele passaria ao largo da distinção feita pela Constituição entre *radiodifusão* e *telecomunicações*.Com efeito, alguns autores defendem que, como a Constituição teria feito, em seus artigos 21, incisos XI e XII, "a", 22, inciso IV, e 48, inciso XII, uma distinção entre *telecomunicação* e *radiodifusão*, seguiria a conclusão de que, na *radiodifusão* os receptores seriam indeterminados e a relação seria unilateral, ao passo que na *comunicação* os receptores seriam determinados e a relação seria bilateral. Todavia, há uma falha em tal raciocínio, que consiste na equiparação da espécie (*telecomunicação*) ao gênero (*comunicação*). No inciso II do artigo 155 da Constituição, é entregue aos Estados e ao Distrito Federal não a possibilidade de instituir impostos sobre a prestação de serviços de *telecomunicações,* mas sim sobre a prestação de serviços de *comunicação. Comunicação* é um gênero do qual não só *telecomunicações*, como também *radiodifusão*, constituem, tão somente, espécies. A competência para os Estados instituírem impostos sobre a prestação de serviços de *comunicação* abrange, entre outras, a espécie prestação de serviços de *telecomunicação* e a espécie prestação de serviços de *radiodifusão*. Embasam tal assertiva o fato de o Código Brasileiro de Telecomunicações (Lei n.º 4.117/1963) estabelecer, expressamente, que o serviço de radiodifusão é uma espécie de telecomunicações, o fato de o próprio texto constitucional, no artigo 155, parágrafo 2º, inciso X, "d", salientar que a radiodifusão é uma *modalidade* de comunicação, bem como o fato de o Supremo Tribunal Federal, durante o julgamento de três ações diretas de inconstitucionalidade, ter considerado que a radiodifusão sonora e de sons e imagens seria abrangida pela hipótese de incidência do ICMS-Comunicação. O Direito Tributário é autônomo frente a outros ramos do Direito e as normas constitucionais tributárias não estão subordinadas às normas constitucionais de outra natureza. Um campo de interesse normativo é o tributário, outros são o administrativo, o econômico, o dos direitos fundamentais, etc. Onde a Constituição não restringe, não pode o intérprete restringir, mesmo tomando por base expressões semelhantes empregadas em outros subsistemas da Constituição, que não o Tributário. Isto porque esses outros subsistemas visam reger interesses diversos, como, por exemplo, o interesse regulatório, por meio de princípios próprios. Na situação em análise, o mero fato de constar a expressão *telecomunicação* ao lado

da expressão *radiodifusão* em trecho da Constituição Federal que sequer trata do Sistema Tributário não corresponde a uma razão forte o suficiente para justificar que diversas prestações onerosas de serviços de comunicação na quais se manifesta capacidade contributiva fiquem de fora de tributação.

30 - Também não prospera a crítica de que o modelo proposto neste estudo partiria, equivocadamente, do teor do inciso III do artigo 2º da Lei Complementar 87/96, quando o correto seria que ele partisse de um conceito *constitucional* de comunicação. Isso, a uma, porque a Constituição, de maneira bastante sucinta, atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir imposto sobre a *prestação de serviços de comunicação* sem traçar maiores detalhes do que seria *prestação de serviços* ou do que seria *comunicação*; a duas, porque o intérprete possui um papel criativo; e, a três, porque a interpretação é sempre intermediada por processos discursivos que envolvem atividades decisórias. Como todo conceito jurídico, a expressão *prestação de serviços de comunicação* possui um *núcleo conceitual*, ou seja, uma região de certeza, bem como um *halo conceitual*, uma região cinzenta. Torna-se, assim, imprescindível que o intérprete *crie*, dentro dos limites semânticos da expressão *prestação de serviços de comunicação*, uma série de requisitos para construir um conceito jurídico que servirá de referência para se analisar a incidência, ou não, do ICMS sobre determinada espécie de prestação de serviços. No processo de concretização da norma constitucional atributiva de competência, quem vai realizar a primeira interpretação do texto constitucional, ou seja, quem vai exercer, pela primeira vez, a *função criativa* de determinar qual, dentre os diversos sentidos possíveis do texto constitucional, a norma impositiva de impostos deverá assumir, é o legislador complementar, forte no disposto no artigo 146, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal. Como a Constituição não traça detalhes do que seria uma *prestação de serviços de comunicação*, não há razão para substituir, pelo menos no início do processo hermenêutico, os requisitos construídos pelo primeiro intérprete dessa norma - o legislador complementar - pelos construídos por um outro intérprete. Ou seja, esse outro intérprete, quer seja o aplicador, quer seja o doutrinador, *deve* levar em conta a primeira interpretação da norma atributiva de competência tributária, qual seja, a feita pelo legislador complementar, ao definir o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes do imposto.

31 - Um dos sentidos possíveis da expressão constitucional *prestação de serviços de comunicação*, ainda que não o mais óbvio, abrange prestações de serviços nas quais a comunicação se dá entre homem e máquina, *não* se fazendo presentes razões substanciais para

afastar a incidência de ICMS sobre tais prestações, quando nelas estiver presente a onerosidade. A tese de que o ICMS-Comunicação não poderia abarcar comunicações entre homens e máquinas restringe, por demais, o conceito de *prestação de serviços de comunicação*, deixando de fora da incidência de impostos sobre a circulação inúmeras espécies de prestações onerosas de serviços nas quais há manifestação de riqueza, o que não se coaduna com os princípios constitucionais da solidariedade, da isonomia e da capacidade contributiva.

32 - Em que pese parte bastante significativa das prestações de serviços de comunicação sujeitas ao ICMS envolverem processos eletromagnéticos, tal constatação não é suficiente para afastar as prestações que *não* envolvem processos eletromagnéticos da incidência do citado imposto. O artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96 dispõe que o ICMS incidirá sobre prestações onerosas de serviços de comunicação *por qualquer meio* e abarcará comunicação de *qualquer natureza*. Ora, se o ICMS incide sobre prestações de serviços de comunicação por *qualquer meio*, ele vai incidir, também, sobre prestações de serviços de comunicação por meio não eletromagnético. Ademais, se o referido imposto abarca comunicação de *qualquer natureza*, ele vai abranger comunicação que não envolva processo eletromagnético.

33 -Não prosperam as críticas que alguns autores fazem ao teor da Lei Complementar n.º 87/96, ao fundamento de que nela o definido (comunicação) constaria da pretensa definição, de que ela não teria definido *comunicação*, dilucidando todos os seus elementos, bem como de que ela teria se limitado a indicar, de modo questionável, apenas como a comunicação se daria. Isso porque a expressão *comunicação* corresponde à *materialidade econômica* a que alude a Constituição Federal e sobre a qual os Estados e o Distrito Federal terão competência para instituir impostos. Por sua vez, a *hipótese de incidência* da obrigação tributária corresponde à indicação da circunstância da vida - representada por um fato, ato ou situação jurídica - que, definida em lei, dá nascimento à obrigação tributária. Dessa forma, *materialidade econômica* e *hipótese de incidência* não são a mesma coisa, são distintas uma da outra. A *hipótese de incidência* deve ser estabelecida pela lei complementar segundo um critério de *razoabilidade* a partir da expressão utilizada pela Constituição Federal para designar a *materialidade econômica*. Ou seja, *hipótese de incidência* é delineada a partir da *materialidade econômica*, porém uma não se confunde com a outra. Não é papel da lei

complementar definir o que seria *comunicação*, mas sim indicar os negócios jurídicos sobre os quais o ICMS-Comunicação irá incidir.

34 - Também não prospera a crítica de que o modelo proposto no presente estudo passaria ao largo das definições contidas na Lei n.º 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), de modo que não se coadunaria com o disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional. Com efeito, *comunicação* é um gênero do qual *telecomunicação* é apenas uma das espécies e, por consequência, a competência para os Estados e o Distrito Federal instituírem impostos sobre a prestação de serviços de *comunicação* não se restringe à espécie *telecomunicação*. Ademais, como constata Ricardo Lobo TORRES, o artigo 110 do Código Tributário Nacional é ambíguo, confuso, insuficiente e lacunoso, sendo, portanto, de difícil aplicação. O próprio artigo 109 do Código Tributário Nacional contrapõe-se ao 110, ao estabelecer que os princípios gerais de Direito Privado não devem ser utilizados para a definição de efeitos tributários. Além disso, não há subordinação dos Estados à legislação extratributária federal. As definições da Lei n.º 9.472/97 objetivam regular o setor de telecomunicações e devem ser entendidas no conceito significativo à qual se referem - não há na Lei Geral de Telecomunicações qualquer objetivo de definir os conceitos técnicos de serviços de telecomunicações para fins tributários. Dessa forma, a definição da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação não deve se subordinar às definições da Lei n.º 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), nem, tampouco, às de outras leis não tributárias.

35 -Não prospera a crítica de que o modelo proposto no estudo seria incoerente ao excepcionar da incidência do ICMS as prestações de serviços que envolvem processo comunicacional de *curta distância* e que não têm por *finalidade última* implementar uma das etapas de tal processo. Isso porque tanto a expressão *prestação de serviços* como a expressão *comunicação* possuem traços deum tipo. O *tipo* corresponde a uma forma de estruturar o pensamento jurídico caracterizada pela preponderância do caráter descritivo, pelo pensamento indutivo e pela referência a notas indicativas. No tipo, o processo de enquadramento não se dá por subsunção, mas por coordenação. Se o elemento *longa distância* estiver presente na prestação de serviços (ao lado dos elementos essenciais), não é necessária a presença do elemento *finalidade última* para que ocorra a coordenação da referida prestação ao tipo *prestação de serviços de comunicação* e, consequentemente, haja a incidência de ICMS. Inversamente, se o elemento *longa distância* não estiver presente na prestação de serviços, faz-se necessária a presença do elemento *finalidade última* (ao lado dos elementos essenciais),

para que possa ocorrer a coordenação da citada prestação ao tipo *prestação de serviços de comunicação* e, por conseguinte, haja a incidência de ICMS. Assim, a lógica de incidência do ICMS-Comunicação se dá por um processo de coordenação a um tipo, e não de subsunção a um conceito, de modo que não merece prevalecer a crítica de que o modelo elaborado não seria harmônico ou coerente.

36 - Tampouco prospera a crítica de que os critérios da *finalidade última* e da *curta distância* não possuiriam qualquer embasamento legal, seriam critérios "inventados", sem fulcro em dispositivos normativos, de modo que a parte final do modelo seria inconsistente. Isso porque há, sim um embasamento para a eleição dos critérios da *finalidade última* e da *curta distância* como requisitos para a restrição do alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação – tal embasamento consiste no princípio da razoabilidade. A aplicação de tal princípio sobre uma característica ínsita a qualquer processo comunicacional (a distância nele envolvida), bem como sobre uma propriedade lógica de todas as prestações de serviços (ter, ou não, a *finalidade última* de implementar uma etapa do processo comunicacional) gera a restrição da parte final do modelo desenvolvido para dilucidar o conteúdo e o alcance da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação.

37 -Seis consequências, que possuem relevante importância prática e que se contrapõem frontalmente ao entendimento de parcela significativa da doutrina, podem ser depreendidas do modelo proposto - para que possa ocorrer a incidência do ICMS sobre determinada prestação de serviço: i) é desnecessária a presença de três pessoas na prestação (prestador de serviços, emissor e receptor), basta a presença de duas pessoas (prestador e tomador de serviços); ii) é irrelevante o fato de o prestador de serviços estar transmitindo mensagem própria; iii) é desnecessário que haja bilateralidade (interação entre emissor e receptor); iv) é desnecessário que o receptor seja certo e determinado; v) é desnecessário que se configure uma relação contratual direta entre o prestador de serviços e o receptor da mensagem; e vi) poderá haver o fornecimento de bens do prestador para o tomador ou utilização temporária de bens daquele por este.

38 - Uma vez que as prestações de serviços conexos *não* têm por finalidade implementar qualquer etapa do processo comunicacional, sobre tais prestações de serviços conexos *não* haverá incidência de ICMS. As prestações de serviços, em geral, *não* são constituídas por uma atividade isolada; mas sim por um *conjunto de atividades*, formado por

uma atividade principal - a *atividade-fim* - e por uma série de atividades acessórias gravitando em torno daquela atividade principal. Entretanto, se uma atividade acessória detém um razoável grau de autonomia em relação à *atividade-fim* e é objeto de uma relação jurídica paralela, sujeita a um preço específico, entre o tomador e o prestador de serviços, ou entre este e um terceiro, tal atividade acessória pode destacar-se da prestação de serviços original e constituir, por si própria, uma nova prestação de serviços (eventualmente em conjunto com algumas outras atividades acessórias que giram em torno daquela que se destacou da prestação original). E, se essa nova prestação de serviços não constituir uma *prestação de serviços de comunicação*, sobre ela não incidirá ICMS (pelo menos na modalidade ICMS-Comunicação).

39 - No que toca aos serviços postais, a discussão se tais serviços configurariam, ou não, uma prestação de serviços de comunicação sujeita à incidência de ICMS perde importância diante do posicionamento do Supremo Tribunal Federal de que a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos deve atuar em regime de exclusividade na prestação dos serviços postais, bem como de que os serviços prestados pela empresa em tela são abarcados pela imunidade recíproca, consubstanciada no artigo 150, inciso VI, "a", da Constituição Federal.

40 - A prestação de serviços de televisão por assinatura corresponde ao oferecimento oneroso de uma utilidade ao telespectador, não está prevista na Lista de Serviços do ISS e tem como *atividade-fim* a implementação das etapas de emissão e de transmissão do processo comunicacional. Por consequência, incide ICMS sobre a referida prestação.

41 - A Lei n.º 12.485/2011 determina que o *serviço de acesso condicionado* (SeAC) sucederá as atuais modalidades de serviços de televisão por assinatura, visando a unificação e a simplificação da regulamentação delas. *Comunicação audiovisual de acesso condicionado* consiste no complexo de atividades que permite a emissão, a transmissão e a recepção, por quaisquer meios eletrônicos, de imagens, acompanhadas ou não de sons, que resulta na entrega de conteúdo audiovisual exclusivamente a assinantes. Tal complexo de atividades envolve, além da *distribuição*, as atividades de *produção*, de *programação* e de *empacotamento*. A atividade de *produção de comunicação audiovisual* pode ser enquadrada, de acordo com aspectos específicos do caso concreto, nos itens 12.13, 13.02 ou 13.03 da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03, de forma que sobre ela não incidirá ICMS, mas sim

ISS. Por sua vez, as prestações onerosas de serviços de *programação* e de *empacotamento* de *canais de programação* não possuem por *atividades-fim* a implementação de etapas do processo comunicacional, não incidindo, assim, ICMS sobre elas. Porém, tais prestações podem ser enquadradas no item 13.03 da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/03, de modo que, sobre elas, incidirá ISS.

42 - S*erviço de provedor de Internet* é uma expressão genérica, que compreende cinco espécies de serviços: i) provedores de *backbone*; ii) provedores de acesso à Internet; iii) provedores de hospedagem; iv) provedores de informação; e v) provedores de conteúdo.

43 - De modo geral, não há uma relação jurídica direta entre os usuários de Internet e os provedores de *backbone* - a relação destes se dá com os provedores de acesso à Internet. O provedor de acesso à Internet contrata o provedor de *backbone* para que possa fazer uso da infraestrutura deste. Por sua vez, o usuário final contrata o provedor de acesso para que possa ter acesso à Internet. Na hipótese de existir onerosidade no contrato entre os provedores de *backbone* e os provedores de acesso, o ICMS irá incidir sobre a prestação de serviços do primeiro para o segundo, uma vez que tal prestação tem por *atividade-fim* a implementação de uma das etapas do processo comunicacional - a transmissão.

44 - Os provedores de acesso à Internet possuem uma rede de computadores e equipamentos interligada à Internet. Quando um usuário conecta-se à Internet, ele está se conectando à rede do provedor de acesso, e os dados por ele enviados e recebidos circulam, efetivamente, através dos cabos e dispositivos que formam a referida rede do provedor de acesso. A transmissão de dados pela rede da companhia telefônica constitui, tão somente, uma pequena ponte na enorme viagem que os pacotes de dados emitidos e recebidos pelo usuário fazem ao longo da Internet. Os dados digitais enviados pelo computador do usuário são convertidos em sinal analógico pelo seu modem, encaminhados pela rede telefônica até o provedor de acesso, sendo aí o sinal analógico reconvertido ("demodulado") para digital. Tais dados então percorrerão os cabos e dispositivos que formam a rede do provedor de acesso e serão reencaminhados a outros provedores, inclusive situados em outros países, por meio da rede do provedor de *backbone*. Portanto, a transmissão de dados no processo de acesso à Internet não se restringe à rede da companhia telefônica, ela é muito mais ampla. Verifica-se que os serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet têm como *atividade-fim* a implementação de etapas do processo comunicacional, como a recepção, a transmissão, a

retransmissão e a emissão de dados. Os provedores de acesso recebem dados vindos do usuário por meio da rede telefônica, transmitem tais dados aos provedores de *backbone* e emitem dados ao usuário. Mensagens correspondentes aos pacotes de Internet transitam, na forma de sinais elétricos, pelos circuitos dos equipamentos e pelo cabeamento que formam a rede do provedor. O provedor de acesso recebe mensagens dos usuários - os dados correspondentes aos pacotes de Internet - e também emitem mensagens a estes. Na prestação de serviços pelos provedores de acesso há, portanto, emissão, transmissão, retransmissão e recepção de mensagens, ou seja, há implementação de etapas do processo comunicacional. Consequentemente, se houver onerosidade na relação entre o provedor de acesso à Internet e o usuário, deverá haver incidência de ICMS sobre os serviços prestados do primeiro para o segundo.

45 - Os serviços prestados pelos provedores de hospedagem não envolvem movimentação de mensagem, não envolvem emissão, transmissão ou recepção de informações, pelo menos de forma direta e imediata. Tais atividades - a emissão, a transmissão e a recepção de dados -, são executadas pelos provedores de acesso. O serviço que o provedor de hospedagem oferece a seus usuários corresponde, simplesmente, à cessão de um espaço na memória de seus servidores para que os provedores de informação e os provedores de conteúdo possam, ali, armazenar suas páginas e arquivos. Por consequência, como a prestação em tela não tem por *atividade-fim* a implementação de etapas do processo comunicacional, o ICMS não incidirá sobre ela.

46 - Nem o provedor de informações nem o provedor de conteúdo tem como atividades-fim implementar fases do processo comunicacional. Com efeito, o provedor de informações é o detentor de dados que serão disponibilizados na Internet - é a pessoa ou empresa que vai disponibilizar informações, textos, imagens, fotos e vídeos por meio da Internet. Para tanto ela utiliza os serviços dos provedores de conteúdo. Estes, por sua vez, são usuários dos serviços dos provedores de hospedagem, que armazenam os dados relacionados aos provedores de conteúdo em seus servidores. Porém, a atividade de movimentação de informações entre o provedor de conteúdo e o provedor de hospedagem é executada pelos provedores de acesso. É, portanto, somente sobre a prestação de serviços efetuada por esta última espécie de provedor que irá incidir ICMS.

47 - No que concerne à prestação de serviços de disponibilização de filmes pela Internet (serviços de *streaming*), se esta for executada sem que a própria empresa preste o serviço de provedor de acesso, em outras palavras, se a empresa fornecedora do serviço de *streaming* funcionar apenas como um provedor de conteúdo ou como um provedor de hospedagem, não se configurará uma prestação de serviços de comunicação e, portanto, não haverá incidência de ICMS.

48 - VoIP consiste numa tecnologia que torna possível a comunicação entre duas pessoas, de forma interativa, por meio de redes de dados que utilizam protocolos IP (dentre elas a Internet) para a emissão, a transmissão e a recepção de sinais de voz em tempo real na forma de pacotes de dados. A evolução da tecnologia VoIP, por sua vez, levou ao surgimento da telefonia IP, que consiste na prestação de serviços de telefonia por meio de redes IP. A telefonia IP pode se dar de três formas: i) de "computador para computador" (*PC-to-PC*); ii) de "computador para telefone" (*PC-to-phone*); e iii) de "telefone para telefone" (*phone-to-phone*). A incidência, ou não, do ICMS sobre a prestação de serviços de telefonia IP dependerá da maneira como tal serviço é executado. Se a prestação limitar-se a um mera cessão de um programa de computador e a uma mera locação de equipamentos, sendo a emissão, a transmissão e a recepção de dados realizadas por outras prestadoras de serviços, não se configurará a incidência de ICMS. Por outro lado, se a prestação for onerosa e promover a emissão, transmissão, recepção ou retransmissão de dados, sobre ela incidirá o imposto em tela. Se a prestação de serviços de telefonia IP envolver atividades que possibilitem a implementação de uma “ponte”, de uma “interface” entre a Internet e a rede de telefonia convencional, caracterizando-se, assim, como uma prestação de serviços de telefonia de "computador para telefone" (*PC-to-phone*) ou de “telefone para telefone" (*phone-to-phone*), ela estará implementando a etapa de *retransmissão* de comunicação, uma vez que estará retransmitindo sinal de uma rede para outra (da rede da Internet para a rede telefônica convencional, ou vice-versa) e estará, por consequência, sujeita à incidência de ICMS.

49 -De modo geral, o Supremo Tribunal Federal tem dado um alcance amplo às imunidades. Em consonância com a postura que o Supremo Tribunal Federal vem adotando diante das imunidades, também se deve dar uma interpretação extensiva à imunidade dos livros, jornais e periódicos, de modo que ela abranja as receitas auferidas por meio da prestação de serviços de veiculação de publicidade no bojo daquelas publicações.

50 -É sujeita à incidência de ICMS a prestação de serviços de veiculação de filmes publicitários, durante os intervalos comerciais de seus canais de programação, efetuada por uma prestadora de serviços de televisão por assinatura que executa, ela mesma, as atividades de *produção*, *programação* e *empacotamento* de seu conteúdo audiovisual. Com efeito, na referida prestação estará ocorrendo o *oferecimento oneroso de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio* (por meio de cabos, de faixas de micro-ondas, de satélites, ou do espectro radioelétrico), *que não está previsto na Lista de Serviços do ISS* (uma vez que o serviço de veiculação de publicidade não se confunde com o serviço de publicidade) *e cuja atividade-fim é implementar uma, ou mais de uma, das etapas do processo comunicacional* (a emissão e a transmissão de mensagens).Também haverá incidência de ICMS no que concerne à relação entre o titular do canal exclusivo de publicidade comercial, de vendas e de infocomerciais, de um lado, e a prestadora de serviços de televisão por assinatura, de outro, se o primeiro pagar à segunda para que esta veicule seu canal.

51 - A prestação de serviço de veiculação de publicidade por meio de páginas da Internet não está sujeita à incidência de ICMS. Isso porque, quando um anunciante contrata o detentor de uma página de Internet (que pode ser um provedor de informações ou um provedor de conteúdo), esse contrato tem por escopo a cessão de um espaço dessa página para que o anunciante possa expor sua mensagem publicitária - não há, no contrato em tela, a finalidade de implementação de etapas do processo comunicacional, não há a finalidade de se executar, pelo menos de forma direta e imediata, a geração, a emissão, a transmissão ou a recepção de mensagem - o contrato entre o anunciante e o detentor da página de Internet não possui uma finalidade "dinâmica" de movimentação de mensagens, mas sim uma finalidade "estática", correspondendo a uma mera disponibilização de espaço em uma página eletrônica para que o anunciante possa expor sua mensagem publicitária. É o provedor de acesso quem exerce a prestação de serviços de comunicação - é ele quem executada as etapas de emissão, de recepção e de transmissão de dados por meio das redes que formam a Internet -, e é somente sobre a prestação por ele efetuada que o ICMS vai incidir.

52 - A prestação de serviços de veiculação de publicidade por meio de *outdoors* não se submete à incidência de ICMS-Comunicação, visto que não envolve a implementação de etapas do processo comunicacional. E mesmo que assim não fosse, não haveria incidência

uma vez que tal prestação não tem por *finalidade última* a implementação das referidas etapas e uma vez que ela envolve processo comunicativo de *curta distância*.

53 - A prestação de serviços de veiculação de publicidade por meio de entrega de panfletos pode se submeter ao ICMS se envolver *grandes distâncias*, por exemplo no caso de a distribuição dos panfletos ser realizada em um grande raio de distância, em diversos pontos de uma cidade.

REFERÊNCIAS

ABRÃO, Carlos Henrique. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação na Internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 196-217.

ANGUEIRAS, Luciana. Tributação dos Provedores de Acesso à Internet. In: SCHOUERI, Luiz Eduardo (org.). Internet: O Direito na Era Virtual. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 238-249.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Veiculação de Material Publicitário em Páginas na Internet. Exame da Competência para Instituição de Imposto sobre Serviços de Comunicação. Ausência de Prestação de Serviço de Comunicação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 173, p. 153-164, fev. 2010.

_____. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Normas Constitucionais Aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência, Base de Cálculo e Local da Prestação. Leasing Financeiro: Análise da Incidência. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 122, nov. 2005.

_____. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação. Conceitos de Prestação de Serviço de Comunicação. Intributabilidade das atividades de veiculação de publicidade em painéis e placas. Inexigibilidade de Multa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 143, p. 116-129, ago. 2007.

_____ . **Segurança Jurídica:** Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

_____ . Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 29, p. 181-204, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980.

_____ . **Direito Tributário Brasileiro**. 10 ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição:** Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade. Santa Catarina: [s.n, 20--?]. Disponível em <http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/13898-13899-1-PB.htm>. Acesso em: 09 abr. 2014.

BOTELHO, Fernando Neto. VOIP *versus* ICMS. **Jurisp. Mineira**, Belo Horizonte, a. 57, n. 176/177, p. 21-59, jan./jun 2006. Disponível em: <http://bd.tjmg.jus.br/jspui/bitstream/tjmg/600/1/D3v177176 2006.pdf>. Acesso em: 23 abr. 2014.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição.** 7. ed. Coimbra: Edições Almedina, 2003.

CARVALHO, Diego Fiori de. **Fundamentos e Infraestrutura em Redes de Computadores**. Disponível em <http://stoa.usp.br/diegofdc/files/-1/20719/Apostila_Redes_ ProfDiegoFiori_vfinal.pdf>. Acesso em 23 fev. 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. Não-Incidência do ICMS na Atividade dos Provedores de Acesso à Internet. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 73, p. 97-104, out. 2001.

_____ .Não Incidência do ISS sobre atividades de Franquia (Franchising). **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, v. 56, jul./ago. 2007.

CASTRO, Adelmario Araujo. Uma análise crítica acerca da ideia de serviço consagrada na súmula vinculante 31 do STF. **Revista da PGFN**, Brasília, n. 1, p. 123-138, 2011.

CHIESA, Clélio**.** A tributação dos serviços de internet prestados pelos provedores: ICMS ou ISS? **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, [S.l], v. 7, n. 27, p. 14-27, abr./jun. 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na Internet**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 102-120.

COLCHER, Sérgio; LEMOS, Guido; SOARES, Luiz Fernando Gomes. **Redes de Computadores.** Das LANs, MANs e WANs às Redes ATM. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

CONTÚ, Evandro. **Redes de Computadores e Internet**. Santa Catarina: UFSC, [20--?]. Disponível em: <http://www.das.ufsc.br/~montez/Disciplinas/materialRedes/ApostilaCantu.pdf>. Acesso em: 23 fev. 2014.

CORAZZA, Edson Aurélio. **ICMS sobre Prestações de Serviços de Comunicação**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

COSTA, Alcides Jorge. Algumas Considerações a Respeito do Imposto sobre Prestação de Serviços de Comunicação. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (Coord.). **Tributação nas Telecomunicações**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 17-21.

_____. ICMS - Comunicação - Parecer. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 16, p. 02-13, 2001.

COSTA, Jefferson L. **Apostila de Redes de Computadores**. Disponível em: <http://www.jefferson costa.com.br/Redes.pdf>. Acesso em: 23 fev. 2014.

DOMINGUES, José Marcos. Legalidade Tributária: o Princípio da Proporcionalidade e a Tipicidade Aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 55-70.

ELIAS, Margarida.**Aporias (Dificuldades) Inerentes à Finalidade da Arte**. 1998. 8 f. (Mestrado de História da Arte). Faculdade de Ciências Sociais e Humanas. Universidade Nova de Lisboa, Lisboa, 1998. Disponível em <http://www.academia.edu/1793630/Aporias_dificuldades_Inerentes_a_Finalidade_da_Arte> . Acesso em 11 abr. 2014.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. 10. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2008.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário Básico da Língua Portuguesa**. São Paulo: Ed. Folha de SP/Nova Fronteira, 1995.

FRIGERI, Nurimar Elias. **SCM – Conceitos, Conflitos e sua Aplicação para VoIP**. Disponível em <http://www.teleco.com.br/tutoriais/tutorialscm/>. Acesso em 24 abr. 2014.

GODÓI, Marciano Seabra de. Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira. Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. In: GASSEN, Valdir (Org.). **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira.** Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Editora Consulex, 2012. p. 193-206.

GRECO, Marco Aurélio.**Internet e Direito**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2000.

_____ . **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GRECO, Marco Aurélio; ZONARI, Anna Paola. Materialidade do ICMS e Princípios Constitucionais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 2 ed. Belém: CEJUP/Centro de Extensão Universitária, 1993.

GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. **Introducción al conocimiento científico**. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 2004.

HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1997.

HART, Herbert Lionel Adolphus. **O Conceito de Direito**. Tradução de Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

HENRIQUES, Elcio Fiori. O Fato Gerador do ICMS-Comunicação e o Serviço de Veiculação de Imagens por *Outdoor*. **Revista Dialética de Direito tributário**, São Paulo, n. 164, p. 14-31, out. 2009.

HOBBES, Thomas. **Leviatã**. Tradução de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. Coleção Os Pensadores. São Paulo: Nova Cultural, 1997.

JUSTEN FILHO, Marçal. Sistema Constitucional Tributário: Uma Aproximação Ideológica. **Revista da Faculdade de Direito - UFPR**, Curitiba, n. 30, p. 215-233, 1998.

LEITE, Rafael Ávila. **Provedor de Acesso Internet Discado**. Disponível em <http:// tcconline.utp.br/wp-content/uploads/2011/08/PROVEDOR-DE-ACESSO-INTERNET-DISCADO.pdf >. Acesso em 23 fev. 2014.

LEONARDI, Marcel. **Responsabilidade Civil dos Provedores de Serviços de Internet**. 1 ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.

_____ . Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na Internet**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais / Centro de Estudos de Extensão Universitária, 2001. p. 84-101.

_____ . Curso de direito tributário. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MARTINS, Guilherme Magalhães. **Responsabilidade civil por acidente de consumo na internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na Internet**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais / Centro de Estudos de Extensão Universitária, 2001. p. 41-69.

MELO, José Eduardo Soares de. **Imposto sobre Serviços de Comunicação**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

MENDRONI, Fernando Batlouni. A Prestação de Serviço de Comunicação como Hipótese de Incidência do ICMS. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 38, p. 59-78, 2001.

_____ . O ICMS sobre serviços de comunicação - Enfoque lógico-jurídico. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 50, p. 9-39, maio/jun. 2003.

MIRANDA, Anibal D. A. **Introdução às Redes de Computadores**. Disponível em <http://ftp.feb.unesp.br/autodesk/pos/Disciplina-1-redes.pdf >. Acesso em 23 fev. 2014.

MIRANDA, João Damasceno Borges de. A Constitucionalidade da Nova Regra Matriz do IPTU. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **IPTU - Aspectos jurídicos relevantes**. Obra coletiva. São Paulo: Quartier Latin, 2002. p. 311-339.

_____ . A Regra-Matriz do ICMS e a sua Incidência sobre os Serviços de Comunicação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 46, p. 153-158, 2002.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975.

MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos serviços de Comunicação**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2006.

_____ .**A Publicidade e Propaganda e as Fronteiras entre ISSQN e ICMS**. Disponível em <http://s.conjur.com.br/dl/artigo-andre-mendes-moreira-publicidade.pdf>.

MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005.

NEIVA JUNIOR, Eduardo. **Comunicação - Teoria e Prática Social**. São Paulo: Brasiliense.

OLIVEIRA, Edson Luciani de. **O Imposto sobre as Prestações de Serviço de Comunicação e a Internet.** 1. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2003.

OLIVEIRA, Júlio Maria de. **Internet e Competência Tributária**. São Paulo: Dialética, 2001.

OLIVEIRA, Paulo Enrique Mainier de. A Incidência do ICMS e as Imunidades sobre Prestação de Serviços por Veiculação de Publicidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 196,p.117-134, jan. 2012.

PARENTONI, Leonardo Netto. Responsabilidade Civil dos Provedores de Serviços na Internet: Breves Notas. **Revista Magister de Direito Empresarial**, n. 25, p. 10-11, fev.-mar./2009.

PINHEIRO, Patrícia Peck. **Direito Digital**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

PONTES, Helenilson Cunha. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação na Internet**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 349-367.

REINALDO FILHO, Demócrito. **Aspectos Jurídicos da VoIP - As dificuldades para sua regulamentação**. Disponível em <http://www.ibdi.org.br/site/artigos.php?id=55>. Acesso em 23 abr. 2014.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte – Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

_____ . A Tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Rocha; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 185-217.

_____ . **Limites Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010.

_____ . As Contribuições Parafiscais e a Validação Constitucional das Espécies Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 174, p. 110-129, mar. 2010.

_____ . **Tributos. Teoria Geral e Espécies**. 1. ed. Niterói: Impetus, 2013.

_____ . **Os Conflitos de Competência entre o IPI, o ICMS e o ISS**. Disponível em <http: //media.wixcom/ugd/181dae_f5a92ebda2c4128320fbf375262753a2.pdf>. Acesso em: 01 jan. 2014.

RIZZARDO, Arnaldo. **Direito das Obrigações**.7. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

ROCHA, Sérgio André. A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo: Segurança Jurídica, Legalidade, Conceitos Indeterminados, Tipicidade e Liberdade de Conformação da Administração Pública. In: RIBEIRO, Ricardo Rocha; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 219-264.

_____ .**Interpretação dos Tratados Contra a Bitributação da Renda**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2008.

SANTOS, Fábio Lima. **Responsabilidade civil dos provedores de conteúdo de internet**. Disponível em <http://jus.com.br/artigos/18489/responsabilidade-civil-dos-provedores-de-conteudo-de-internet/2#ixzz2sPIu k1kw>. Acesso em 06 fev. 2014.

SANTOS, Sabrina Zamana dos. A responsabilidade civil dos provedores de hospedagem e conteúdo de Internet e a proteção dos direitos da personalidade. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XV, n. 100, maio 2012. Disponível em: <http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11626>. Acesso em 23 fev. 2014.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado a sua impressão. **Revista do Mestrado em Direito**, Brasília, v. 7, n.1, p. 92-149, jan./jun., 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

TITTEL, Ed. **Teoria e Problemas de Rede de Computadores**.Tradução Walter da Cunha Borelli. Porto Alegre: Bookman, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Vol. II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____ . **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Vol. IV – Os Tributos na Constituição**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

_____ . **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

_____ . **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4 ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro. Renovar, 2006.

XAVIER, Helena de Araújo Lopes. O Conceito de Comunicação e Telecomunicação na Hipótese de Incidência do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo. n. 72. set. 2001.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Tipo e linguagem: a gênese da igualdade na tributação. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 30-53.