



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Maurine Morgan Pimentel Feitosa

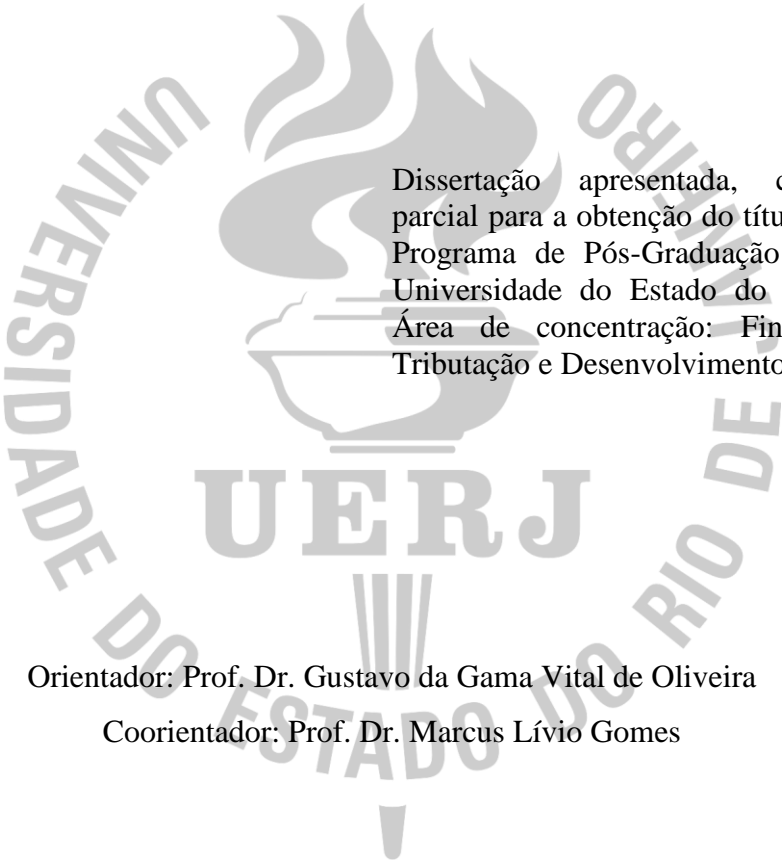
**O conflito de competência entre o ICMS e o ISS:
um estudo de casos na Era da Internet**

Rio de Janeiro

2017

Maurine Morgan Pimentel Feitosa

**O conflito de competência entre o ICMS e o ISS:
um estudo de casos na Era da Internet**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para a 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. Gustavo da Gama Vital de Oliveira

Coorientador: Prof. Dr. Marcus Lívio Gomes

Rio de Janeiro

2017

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

F311

Feitosa, Maurine Morgan Pimentel.

O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na era da internet / Maurine Morgan Pimentel Feitosa. - 2017. 225 f.

Orientador: Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira.

Coorientador: Prof. Dr. Marcus Lívio Gomes.

Dissertação (mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços -Teses. 2. Direito tributário - Teses. 3. Internet- Teses. I. Oliveira, Gustavo da Gama Vital de. II. Gomes, Marcus Lívio. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 336.22

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

Assinatura

Data

Maurine Morgan Pimentel Feitosa

**O conflito de competência entre o ICMS e o ISS:
um estudo de casos na Era da Internet**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para a 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 09 de fevereiro de 2017.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira (Orientador)
Faculdade de Direito - UERJ

Prof. Dr. Marcus Lívio Gomes (Coorientador)
Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Fábio Zambitte Ibrahim
Faculdade de Direito - UERJ

Prof. Dr. André Mendes Moreira
Universidade Federal de Minas Gerais

Rio de Janeiro

2017

DEDICATÓRIA

Para Vovoca, Didica e Luluca,
Por tudo que representam em minha vida, com afeição.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pelo dom da vida e pelas pessoas que, ao longo dela, me fez conhecer.

À minha mãe Vilma, ao meu pai Julio, ao meu irmão Julio e à minha irmã Fernanda, pela nossa família e à Vovoca, Didica e Luluca, pelo amor incondicional.

Ao meu marido Marco, pela ternura, amor e compreensão.

Aos meus amigos da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, notadamente àqueles com quem tive o privilégio de trabalhar na Procuradoria Previdenciária, na Procuradoria Regional de Volta Redonda e na Procuradoria de Pessoal. Agradeço, também, à Chefia da Instituição e ao seu Centro de Estudos Jurídicos, que permanentemente estimulam os procuradores a se dedicarem à pesquisa.

Aos meus amigos da UERJ, da graduação e do mestrado, pelas alegrias compartilhadas e pela constante ajuda nos trabalhos realizados.

À Biblioteca da Procuradoria Geral do Estado, a quem agradeço na pessoa da servidora Alessandra Oliveira da Silva, pela colaboração imensurável ao longo desta dissertação.

Ao meu orientador, Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira, sou grata pela participação intensa na dissertação, com sugestões, críticas, constante envio de bibliografia e por estar sempre disponível ao diálogo.

Ao meu coorientador, Dr. Marcus Lívio Gomes, agradeço pelas observações precisas, tanto de redação como de indicação bibliográfica, além da sua constante preocupação em estimular o debate no âmbito acadêmico.

Ao Dr. Fábio Zambitte Ibrahim, de quem fui aluna alguns anos antes de entrar no mestrado, sou grata por imediatamente se disponibilizar a compor a banca e pela qualidade das aulas ministradas.

Ao Dr. André Mendes Moreira, igualmente agradeço por ter aceitado prontamente o convite para vir ao Rio de Janeiro participar da banca, além de inspirar imensamente o trabalho, com sua vasta produção acadêmica.

A todos aqueles que, com pequenos gestos e palavras, contribuíram para que este trabalho fosse possível.

Toda a arte e toda investigação, bem como toda ação e toda escolha, visam a um bem qualquer; e por isso foi dito, não sem razão, que o bem é aquilo a que as coisas tendem.

ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*.

RESUMO

FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. *O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na Era da Internet*. 2017. 225 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

A presente dissertação trata do conflito de competência entre o ICMS e o ISS, a partir do estudo de algumas hipóteses específicas em que a controvérsia se verifica. Após um panorama histórico acerca das particularidades do federalismo fiscal brasileiro e dos limites impostos à legislação complementar no delineamento das competências em matéria tributária, passa-se à análise de alguns casos selecionados. Nesse sentido, considerando os fatos geradores prestação de serviços, circulação de mercadorias e prestação de serviços de comunicação, chega-se à conclusão de que os conceitos adotados pela Constituição, embora em permanente construção, apresentam zonas de certeza positiva e negativa, que podem ser alcançados não só pela sua literalidade, como também pela conjugação com a legislação complementar. Partindo desses pressupostos, procede-se ao exame da cessão de uso de *software*, do rastreamento e monitoramento de veículos e da veiculação de publicidade, seja pelos meios convencionais, seja pela Internet, para que seja possível delimitar, em cada caso, qual tributo deve incidir. Nesse caminho, a jurisprudência dos tribunais superiores, dos tribunais locais e o entendimento de algumas cortes administrativas é amplamente analisado, de forma conjugada com a doutrina.

Palavras-chave: ICMS. ISS. Prestação de Serviços de Comunicação. Conflito de Competência. Hipótese de Incidência.

ABSTRACT

FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. *The Conflict of Competence Between the ICMS and the ISS: a case study in the Internet Age*. 2017. 225 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

This dissertation deals with the conflict of competence between the ICMS and the ISS, based on the study of some specific hypotheses in which the controversy occurs. After a historical overview of the particularities of Brazilian fiscal federalism and the limits imposed on complementary legislation in the delineation of taxing powers, the essay continues the analysis of some selected cases. In this sense, considering the incidence hypothesis of provision of services, circulation of goods and provision of communication services, it is concluded that the concepts adopted by the Constitution, although in permanent construction, have areas of positive and negative certainty, which can be achieved not only by their literality, but also by their combination with complementary legislation. Based on these assumptions, the dissertation starts to analyse the software licence, the tracking and monitoring of vehicles and the dissemination of publicity, through different media or by Internet, in order to be able to delimit, in each case, which tax will levy. In this way, the jurisprudence of higher courts, local courts and the understanding of some administrative courts is extensively analyzed in conjunction with doctrine.

Keywords: ICMS. ISS. Provision of Communication Services. Conflict of Competence. Incidence Hypothesis.

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	11
1	OS CONFLITOS DE COMPETÊNCIA E O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO	13
1.1	Federalismo: contexto histórico e modelos	13
1.1.1	<u>O federalismo fiscal brasileiro: breve panorama</u>	13
1.1.2	<u>A história do federalismo</u>	14
1.1.3	<u>O federalismo: definição e modelos</u>	16
1.1.4	<u>Teorias econômicas sobre o federalismo fiscal</u>	19
1.2	O federalismo brasileiro: evolução histórica	22
1.2.1	<u>As origens do federalismo brasileiro</u>	22
1.2.2	<u>A Emenda Constitucional 18/65</u>	25
1.2.3	<u>A Constituição de 1967</u>	28
1.2.4	<u>A Emenda Constitucional nº 1, de 1969</u>	30
1.2.5	<u>A Constituição de 1988</u>	32
1.3	Considerações finais	35
2	O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR NA CONSTITUIÇÃO DE 1988	36
2.1	A legislação complementar na Constituição de 1988	36
2.2	O princípio da tipicidade	38
2.2.1	<u>Os tipos e conceitos no Direito Tributário</u>	38
2.2.2	<u>A tipicidade fechada</u>	40
2.2.3	<u>A tipicidade aberta no Direito brasileiro</u>	45
2.3	As competências tributárias estabelecidas na Constituição e o papel da lei complementar	50
2.4	Os limites ao legislador complementar	57
2.5	Considerações finais	62
3	O CONTRATO DE CESSÃO DE USO DE SOFTWARE	64
3.1	O RE 688.223/PR: contrato de cessão de uso de software	64
3.1.1	<u>Apresentação: breve relatório do RE 688.223/PR</u>	64
3.1.2	<u>O conflito de competência entre o ISS e o ICMS</u>	67
3.2	Dos critérios interpretativos no Direito Tributário	74

3.2.1	<u>Da interação entre o Direito Tributário e o Direito Privado: arts. 109, CTN e 110, CTN</u>	74
3.2.2	<u>A interação entre o Direito Tributário e a Economia</u>	77
3.3	Do contrato de cessão e licença de uso de <i>software</i>	80
3.3.1	<u>Da configuração do contrato de cessão de uso de <i>software</i></u>	80
3.3.2	<u>A tributação dos programas de computador: análise da jurisprudência dos Tribunais Superiores</u>	82
3.3.3	<u>O <i>download</i> de <i>software</i> na legislação estadual</u>	89
3.3.3.1	<u>O <i>download</i> de <i>software</i> e o princípio da legalidade: considerações</u>	94
3.3.3.2	<u>O <i>software</i> e o projeto de lei ora convertido em lei complementar (PLS 386/2012 e LC 157/2016)</u>	101
3.3.4	<u>O conflito de competência entre o ICMS e o ISS na Era da Internet</u>	105
3.4	Considerações finais	109
4	O SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO	110
4.1	A prestação dos serviços de comunicações na vigência da Emenda Constitucional 18/1965 e da Constituição de 1967	111
4.2	A prestação dos serviços de comunicação na vigência da Constituição de 1988	116
4.2.1	<u>A interação entre comunicação e telecomunicação</u>	118
4.2.2	<u>O requisito da bilateralidade e os serviços de radiodifusão</u>	121
4.3	A delimitação do conceito de prestação de serviço de comunicação: bipartição entre atividades-meio e atividades-fim	126
4.4	O conflito de competência entre o ISS e o ICMS-Comunicação	131
4.5	O rastreamento e o monitoramento de veículos	133
4.5.1	<u>Projetos de lei complementar e a LC 157/2016</u>	134
4.5.2	<u>Análise jurisprudencial</u>	137
4.5.3	<u>Tribunais administrativos</u>	141
4.5.4	<u>Doutrina</u>	143
4.6	Considerações finais	145
5	A TRIBUTAÇÃO DA VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE	147
5.1	Evolução jurisprudencial	151
5.1.1	<u>Evolução jurisprudencial na vigência do DL 406/1968</u>	152
5.1.2	<u>Evolução jurisprudencial na vigência da LC 116/2003</u>	158
5.1.3	<u>Da jurisprudência dos tribunais locais</u>	162

5.2	A veiculação de publicidade: jurisprudência administrativa.....	166
5.3	Entendimento doutrinário	173
5.4	Projeto de lei convertido em lei complementar	183
5.5	A veiculação de publicidade na Internet	187
5.5.1	<u>A jurisprudência</u>	187
5.5.2	<u>A jurisprudência administrativa</u>	191
5.5.3	<u>Doutrina</u>.....	196
5.6	Considerações finais	207
	CONCLUSÃO	210
	REFERÊNCIAS	215

INTRODUÇÃO

O conflito de competência entre o ICMS e o ISS consiste em um dos temas mais importantes e, paradoxalmente, mais insanáveis no contexto do Direito Tributário brasileiro. Estabelecer as fronteiras, de um lado, entre mercadorias e serviços e, de outro, entre comunicações e serviços, tem se mostrado uma tarefa simultaneamente instigante e complexa, sobre a qual já correram rios de tinta.

A opção feita pelo legislador constituinte em tripartir a tributação sobre o consumo, contrariamente ao modelo de um imposto único sobre o valor agregado, presente em diversos países europeus e latino-americanos, gera arestas cujo equacionamento vem sendo promovido notadamente no âmbito doutrinário e jurisprudencial. Com efeito, o papel de delimitação da competência tributária tem sido preponderantemente exercido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, mediante análise casuística.

As incertezas decorrentes da atuação ineficaz do Poder Legislativo, com a correspondente transferência da atribuição de definir o imposto que incide no caso concreto ao Poder Judiciário, gera um quadro de insegurança normativo. Embora haja inúmeras leis, elas não oferecem um critério seguro para que o Poder Público e os contribuintes saibam, de antemão, qual o imposto devido.

Nesse cenário, avulta o papel do intérprete, a quem cabe, mediante o recurso à interpretação sistemática e à permanente referência ao panorama jurisprudencial posto, traçar parâmetros para que o conflito de competência entre o ICMS e o ISS possa ser solucionado. Verifica-se que o avanço tecnológico, sobretudo na área das comunicações, tem contribuído para intensificar o quadro de incertezas identificado.

O presente trabalho busca traçar um panorama de algumas questões ora postas à apreciação dos Tribunais Superiores, como o RE 688.223/PR, em que a lide versa sobre a tributação dos contratos de licença ou cessão de uso de *software*, ao mesmo tempo em que visa a cuidar de temas que, pelo seu próprio caráter incipente, são, quando muito, enfrentados no âmbito administrativo, como a veiculação de publicidade na Internet.

Dessa forma, o escopo deste trabalho é o de, partindo do quadro legislativo em vigor – no qual se incluem os projetos de lei ora em tramitação no Congresso Nacional – e passando pelos precedentes judiciais e administrativos, assim como pelas questões pendentes de análise pelos Tribunais Superiores, construir um modelo pelo qual seja possível traçar as zonas de

certeza positiva e negativa em relação a cada um dos tributos sobre o consumo, para, afinal, aferir qual tributo deve incidir no caso concreto.

Visando atingir o objetivo almejado, o trabalho apresenta a estrutura que segue.

No primeiro capítulo, traz-se um panorama geral do federalismo fiscal brasileiro, com suas virtudes e inconsistências, considerando que, a despeito de o Brasil ter adotado um modelo de federalismo por cooperação, a competição vertical nociva entre os entes federativos constitui uma realidade inexorável no contexto brasileiro.

O segundo capítulo, por sua vez, discorre sobre os potenciais e os limites da lei complementar, diante, notadamente, do art. 146, I, CRFB, que dispôs que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária. Ademais, o capítulo versa sobre a dicotomia entre tipicidade aberta e fechada, assim como as posições acerca do conflito aparente e real de normas no Direito Tributário.

Feitos os esclarecimentos teóricos pertinentes, a partir do terceiro capítulo passa-se a enfrentar o primeiro exemplo prático de conflito de competência entre o ICMS e o ISS, qual seja, aquele enfrentado no RE 688.223/PR, acerca do contrato de cessão de uso ou licenciamento de *software*. Para esse fim, são enfrentadas as diversas discussões doutrinárias e jurisprudenciais sobre o alcance das locuções mercadoria, circulação e operação.

No quarto capítulo, enfrenta-se a problemática específica do conflito de competência entre o ICMS e o ISS, considerando o fato gerador prestação de serviços de comunicação. A partir de exemplos práticos, busca-se traçar o conceito de comunicação alcançado pelo ICMS.

Num primeiro momento, estuda-se a tributação do serviço de monitoramento e rastreamento de veículos, sob o enfoque da doutrina e jurisprudência existentes quanto à matéria, somada ao projeto de lei ora em tramitação e à recém-sancionada LC 157/2016, para que seja possível enfrentar a controvérsia quanto a qual tributo deve incidir.

Já no quinto capítulo, discorre-se sobre a tributação da veiculação de publicidade por variados meios, como o *outdoor*, para, enfim, chegar-se à tributação da veiculação de publicidade realizada na Internet. Será nesse capítulo que o conflito de competência entre o ISS e o ICMS ganhará especial expressão, tanto na jurisprudência pretoriana, como na jurisprudência administrativa. De outro lado, o advento da LC 157/2016 permitirá, seja pela sua literalidade, seja pelo controle de constitucionalidade que acaso venha a ser exercido, resolver definitivamente a controvérsia existente.

Por fim, na conclusão, os temas desenvolvidos são sintetizados, permitindo uma visão esquemática da presente dissertação.

1 OS CONFLITOS DE COMPETÊNCIA E O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

1.1 Federalismo: contexto histórico e modelos

1.1.1 O federalismo fiscal brasileiro: breve panorama

A adoção de um modelo de Estado federal e a conseqüente descentralização política dela advinda provocam repercussões em diferentes áreas do conhecimento jurídico, notadamente no âmbito do Direito Tributário. Com efeito, como decorrência do federalismo fiscal brasileiro, paralelamente à concessão de maior poder político aos entes federativos, verifica-se um quadro de incremento da competição fiscal predatória entre eles.

Conforme será amplamente debatido nos itens seguintes, a Constituição brasileira, ao optar pela forma de Estado federal, desde a Primeira Constituição Republicana, de 1891, previu a divisão de competências entre os entes federativos. No caso específico da matéria tributária, a Constituição foi além, conferindo competência concorrente aos entes¹.

Embora a redação literal do art. 24, I, CRFB, tenha circunscrito o âmbito da competência legislativa concorrente à União, Estados e Distrito Federal, não se pode olvidar que o art. 30, I e III, CRFB, confere aos Municípios a competência para legislar sobre assuntos de interesse local, assim como para instituir e arrecadar os tributos de sua competência.

Entretanto, a despeito da adoção de um federalismo de cooperação, o modelo traçado pelo constituinte não está imune a potenciais conflitos entre os entes, ocasionando a chamada guerra fiscal. Ainda que possa ocorrer em diferentes tributos, foi na tricotomia adotada pela Carta Magna para a tributação sobre o consumo, através do imposto sobre produtos industrializados (IPI), do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

¹ Cabe observar que Luís Cesar Souza de Queiroz prefere o uso da expressão “atribuição de competência”, ao invés de “repartição de competência”, eis que a competência já surge demarcada pela Constituição. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a renda: o conceito constitucional de renda e a recente visão do STF. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio (Org.). *Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015 p. 245-246.

(ICMS) e do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) que a guerra fiscal assumiu a sua principal expressão.

Cabe remarcar, neste passo, que, para fins do presente estudo, a expressão guerra fiscal está sendo tomada em sentido amplo, ou seja, é aqui empregada para designar a competição fiscal predatória entre entes federativos, seja horizontal – que se dá entre entes da mesma espécie – seja vertical – que se perfaz entre entes de esferas distintas.

Entretanto, cumpre remarcar a posição defendida por Daniel Vieira Marins, que, em artigo sobre a competição fiscal nos Estados Unidos e no Canadá, assinala que o termo guerra fiscal deve ser compreendido, no contexto brasileiro, apenas para a competição horizontal entre os entes federativos. Consoante defende, a referida restrição dá-se porque no Brasil, contrariamente aos países da América do Norte, não há como unidades da Federação de níveis diversos exigirem o mesmo imposto².

Com efeito, o contencioso envolvendo IPI, ICMS e ISS está longe do fim. A delimitação conceitual de cada um mostra-se imprecisa e perpassa os contornos do próprio federalismo. No caso específico do conflito entre o ICMS e o ISS, como já se adiantou, o papel delimitador da competência tributária vem sendo realizado de maneira casuística pelos Tribunais Superiores.

Dessa forma, a melhor compreensão das virtudes e dos limites da experiência fiscal brasileira, notadamente no campo do conflito entre as hipóteses de incidência do ICMS e do ISS, pressupõe uma breve digressão acerca das origens e da evolução histórica do federalismo. É o que se passa a fazer.

1.1.2 A história do federalismo

O modelo de Estado federal encontra suas origens no Direito norte-americano³, através do processo pelo qual as treze colônias formaram os Estados Unidos da América, em 1787. As antigas colônias inglesas, cuja independência fora obtida em 1776, reuniram-se, num

² MARINS, Daniel Vieira. Breves Notas sobre a competição tributária na América do Norte. *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, v. 22, p. 98-99 e 102-103, 2014.

³ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 847-848.

primeiro momento, sob a forma de uma confederação, por meio de um tratado de direito internacional (“os Artigos da Confederação”) celebrado em 1777 e ratificado em 1781⁴.

O objetivo principal da confederação era o de preservar a soberania de cada antigo território colonial frente à Inglaterra. Dessa forma, foram concedidos à União poucos poderes que, na prática, limitavam-se à autorização para a realização de negociações internacionais e à manutenção de uma força armada comum⁵.

Ao Congresso, por sua vez, cabia o direito e o poder de regular o valor da moeda cunhada por sua autorização ou pela dos diversos Estados, de fixar o padrão de pesos e medidas e de estabelecer e regulamentar o serviço de correios e correspondência⁶. Posteriormente, foi declarado que:

[...] os Estados Unidos reunidos em Congresso não poderão declarar guerra, nem conceder cartas de corso e represália em tempo de paz, nem contrair alianças ou tratados, nem cunhar moeda, nem regular o valor dela, nem fixar as quantias e despesas necessárias à defesa e bem-estar dos Estados Unidos, ou de algum dos Estados, nem emitir bilhetes, nem emprestar dinheiro a crédito dos Estados Unidos, nem apropriar-se de dinheiro, nem estipular o número de navios de guerra que deverão construir ou comprar, nem o número de forças de terra ou mar que tiverem de chamar, nem nomear um comandante-em-chefe do Exército ou da Armada, sem que pelo menos nove Estados o consintam; nem nenhuma questão sobre qualquer outro assunto, exceto pelo adiamento, será resolvida senão pelo voto da maioria do Congresso⁷.

No entanto, o insucesso da confederação levou à necessidade de seu aperfeiçoamento. Por conseguinte, já em 1787, os representantes dos Estados reuniram-se por meio da Convenção da Filadélfia para procederem à revisão dos “Artigos da Confederação”. Passou-se, então, de uma confederação a uma federação, na qual os entes transferiram a sua soberania ao ente político central, mas conservaram a sua autonomia⁸.

⁴ PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson de Freitas. Federalismo, tipos de Estado e conceito de Estado Federal. In CONTI, José Maurício (Org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manole, 2004, p. 5.

⁵ *Ibid.*, p. 5.

⁶ COOLEY, Thomas M. *Princípios gerais de direito constitucional nos Estados Unidos da América*. Traduzido por Ricardo Rodrigues Gama. Campinas: Russel, 2002, p. 24-25.

⁷ *Ibid.*, p. 24-25.

⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Op. cit.*, p. 847-848. Em sentido diverso, entretanto, é a obra de Thomas M. Cooley, na qual o autor sustenta que os Estados nunca foram soberanos em seu caráter individual, pois sempre estiveram sujeitos a alguma autoridade comum, como a Coroa e o Parlamento da Grã-Bretanha, o Congresso Revolucionário, o Congresso da Confederação e o governo formado segundo a Constituição. As duas únicas exceções citadas foram os Estados da Carolina do Norte e de Rhode Island, que se tornaram parte da União posteriormente, apenas em 1789 e 1790, respectivamente. COOLEY, Thomas M. *Op. cit.*, p. 27.

O termo soberania designa o poder de autodeterminação plena, não estando condicionado a nenhum outro poder, externo ou interno. A expressão autonomia, por sua vez, significa a capacidade de autodeterminação dentro do círculo de competências traçado pelo poder soberano⁹.

Ou seja, a formação do Estado Federal americano implicou que apenas o ente central fosse dotado de soberania, a partir da união de Estados autônomos, que se reuniram em prol de interesses comuns, no que se convencionou chamar de “federalismo por agregação” ou “federalismo centrípeto”.

Diferentemente, no “federalismo por desagregação” ou “federalismo centrífugo”, como é o caso brasileiro, a federação resulta da descentralização de um Estado Unitário já existente, do qual decorrem novos entes dotados de autonomia política.

Portanto, pode-se afirmar, desde logo, que, embora um traço essencial do federalismo seja a descentralização de poder, o que o torna uma forma de Estado bastante adequada para Estados geograficamente grandes, como os supracitados exemplos do Brasil e dos Estados Unidos, não há um modelo único de federalismo. Os traços comuns e as variantes resultantes do federalismo serão expostos a seguir.

1.1.3 O federalismo: definição e modelos

O federalismo consiste em forma de Estado pela qual há a associação de Estados para a formação de um novo Estado, em que os entes que ingressam na federação perdem a sua soberania, preservando, contudo, uma autonomia política limitada¹⁰, materializada na capacidade de auto-organização, autogoverno e auto-administração.

Os países que adotam o federalismo optam por um dos seguintes modelos: federalismo dual ou cooperativo. O primeiro designa que as responsabilidades do ente federal e dos entes estatais são separadas e distintas, de forma que os dois níveis de governo decidem em relação às mesmas pessoas e a um mesmo território.

⁹ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Op. cit.*, p. 848.

¹⁰ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 255.

Ou seja, verifica-se no federalismo dual uma zona de justaposição entre o ordenamento da União e dos Estados¹¹. Conforme esclarece Anwar Shah, além de os dois níveis de governo regularem as mesmas pessoas e o mesmo território, cada ente tem ao menos uma área de atuação na qual é autônomo, o que implica na existência de esferas próprias de autonomia para os entes federados¹².

Já o federalismo cooperativo, segundo Anwar Shah, pressupõe que as responsabilidades das diferentes ordens estão mais interligadas. Em complementação, segundo a dicção de Raul Machado Horta, a relação entre federalismo e cooperação surge na etimologia da palavra federal, que deriva de *foedus*: pacto, ajuste, convenção, tratado e entra na composição de laços de amizade¹³. A Alemanha é tida na literatura como principal ícone deste modelo, sendo também conhecida como *unitary federal state*¹⁴.

O federalismo dual apresenta subdivisões. Sob o modelo conhecido como *layer cake*¹⁵, adotado no México, Malásia e Rússia, há uma hierarquia entre os diferentes entes estatais. O governo nacional encontra-se no ápice do ordenamento, cabendo-lhe decidir se irá lidar com os entes locais mais diretamente ou através dos entes estatais. Cumpre remarcar que, nesse modelo, os entes locais não apresentam qualquer *status* constitucional, sendo simples extensões e retirando a sua autoridade dos governos estatais¹⁶.

Já no modelo de autoridades coordenadas (*coordinate-authority*) do federalismo dual, os estados dispõem de significativa autonomia frente ao governo federal. Os entes locais, por sua vez, são simples *longa manus* dos estados e têm pequena, ou mesmo nenhuma relação direta com o governo federal. Anwar Shah defende que Austrália, Canadá, Índia, Paquistão e Estados Unidos representam hipóteses dessa modalidade de federalismo dual¹⁷.

¹¹ HORTA, Raul Machado. Tendências atuais da federação brasileira. *Revista dos Tribunais on line*, São Paulo, p. 7. Disponível em: <<http://www.rtonline.com.br>>. Acesso em: 9 ago. 2015.

¹² SHAH, Anwar. Introduction: Principles of Fiscal Federalism. *The Practice of Fiscal Federalism: Comparative Perspectives, a Global Dialogue on Federalism*, v. 4, McGillQueen's University, p. 5, 2007. Disponível em: <<http://www.unifr.ch/federalismnetwork/assets/files/Resources%20ALUMNI%20Website/Principles%20of%20FiscFed.pdf>>. Acesso em: 9 ago. 2015.

¹³ HORTA, Raul Machado. *Op. cit.*, p. 6.

¹⁴ FRANZESE, Cibele; ABRUCIO, Fernando L. A combinação entre federalismo e políticas públicas no Brasil pós-1988: os resultados nas áreas de saúde, assistência social e educação. *ENAP – Caderno EIAPP – Reflexões para IberoAmérica: Avaliação de Programas Sociais*, Brasília, p. 4, 2009.

¹⁵ A expressão, utilizada por Anwar Shah, também é referida na obra de Cibele Franzese e Fernando Abrúcio. No entanto, estes autores, diferentemente de Shah, entendem que deve ser superada a compreensão de que o federalismo norte-americano se conformaria como um *layer cake* (bolo de duas camadas, em que restaria nítida a separação entre elas), para, em verdade, entender-se que se trata de um *marble cake* (bolo mármore, no qual a mistura de cores representaria a mistura de competências entre as esferas de governo). FRANZESE, Cibele; ABRUCIO, Fernando L. *Op. cit.*, p. 4.

¹⁶ SHAH, Anwar. *Op. cit.*, p. 5.

¹⁷ *Ibid.*, p. 5.

Em contraposição ao federalismo dual, o federalismo cooperativo enfatiza a necessidade de os Estados trabalharem harmonicamente, em conjunto com o governo central, para resolverem os problemas do país. Dessa forma, estão presentes as noções de união, aliança, cooperação e solidariedade, sendo frequentes as concessões de ajudas federais aos Estados-membros¹⁸.

Partindo-se, uma vez mais, da classificação adotada por Anwar Shah, pode-se dividir o federalismo cooperativo em três grandes grupos¹⁹. O primeiro deles, conhecido como de esferas interdependentes (*interdependent spheres*) indica que o governo federal determina a política aplicável e os Estados e governos locais atuam como agentes que devem implementar as referidas políticas. Entretanto, Estados e províncias também participam da formulação de políticas públicas federais, através das Câmaras do Parlamento. É o que se verifica na Alemanha e na África do Sul.

O segundo grupo, denominado bolo mármore (*marble cake model*), designa que várias ordens de governo dividem as responsabilidades, que podem, em alguma medida, ser coincidentes. Além disso, os entes que compõem a federação são tratados como partes iguais, como é o caso da Bélgica.

Finalmente, o terceiro e último grupo vislumbrado por Anwar Shah é o das chamadas esferas independentes (*independent spheres*)²⁰, nas quais todas as esferas de governo desfrutam do mesmo *status* de autonomia, além de coordenarem as suas políticas de forma horizontal e vertical. O Brasil é o único país a integrar este grupo, diante da peculiar posição dos Municípios²¹.

Não se pode olvidar, todavia, que não há modelos puros. Nesse sentido, cabe citar o exemplo dos Estados Unidos, classicamente estudado como ícone do federalismo dual. Diante da interação entre os governos central e estaduais, há setores doutrinários que entendem tratar-se de verdadeiro federalismo colaborativo, chegando mesmo a afirmar que o federalismo dual tem se tornado cada vez mais cooperativo²².

¹⁸ PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson de Freitas. *Op. cit.*, p. 9.

¹⁹ SHAH, Anwar. *Op. cit.*, p. 5.

²⁰ *Ibid.*, p. 6.

²¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Federalismo e guerra fiscal entre os estados. *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, v. 22, p. 379, 2014.

²² FRANZESE, Cibele; ABRUCIO, Fernando L. *Op. cit.*, p. 4-13.

1.1.4 Teorias econômicas sobre o federalismo fiscal

Do quanto se expôs, decorre logicamente que não é conveniente, em termos econômicos, trabalhar com uma dicotomia entre a plena centralização, de um lado, e a extrema descentralização, de outro. Portanto, o federalismo fiscal vem sendo concebido através de gradações de descentralização, assumindo configurações diversas ao longo do tempo e do espaço²³.

De outro lado, o federalismo fiscal não está imune a questionamentos. Os seus críticos asseveram que passada a euforia descentralizadora da década de 80, verificou-se que o federalismo promove desigualdades²⁴. Nessa linha, os seus opositores advogam que os países federativos são mais desiguais que os unitários, porque o governo federal não teria controle sobre diversos aspectos da política subnacional, em especial os gastos sociais, não tendo mecanismos eficazes para impor um padrão nacional, de forma a minimizar as diferenças econômicas entre as regiões²⁵.

No entanto, a despeito das críticas recebidas, o federalismo fiscal vem sendo justificado a partir de algumas teorias econômicas, que procuram demonstrar a maior eficiência da descentralização fiscal em comparação com tendências centralizadoras. A par da existência de outras, far-se-á referência às teorias de Tiebout e Oates.

Partindo das lições de Musgrave e Samuelson, Charles Tiebout destaca que a descentralização fiscal pode funcionar como um mecanismo através do qual os consumidores demonstram as suas preferências por bens públicos. Assinala o autor que as despesas dos governos locais tradicionalmente superam as dos governos federais, salvo em momentos específicos, como na década de 30. Nesse contexto, os consumidores-eleitores têm a liberdade de se mudar para a localidade que melhor satisfaça as suas preferências²⁶.

Dessa forma, as famílias escolheriam as unidades da federação que mais lhes agradassem, levando em consideração a cesta de bens públicos oferecidos e os tributos

²³ SILVA, Mauro Santos. Teoria do federalismo fiscal: notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian. *Nova Economia*, Belo Horizonte, v. 15, n. 1, p. 118-119, jan./abr. 2005.

²⁴ OLIVEIRA, Vanessa Elias de. Processo de descentralização de políticas públicas e seu impacto sobre o federalismo brasileiro. *Revista Brasileira de Estudos Constitucionais – RBEC*, Belo Horizonte, v. 5, n. 19, p. 199, jul./set. 2011.

²⁵ *Ibid.*, p. 202.

²⁶ TIEBOUT, Charles M. A Pure Theory of Local Expenditures. In: *Journal of Political Economy*, v. 64, n. 5, p. 417, out. 1956. Disponível em: <https://www.unc.edu/~fbaum/teaching/PLSC541_Fall08/tiebout_1956.pdf>. Acesso em: 25 out. 2015.

cobrados, o que incrementaria a concorrência entre os governos locais, no sentido de atrair mais pessoas. Portanto, a descentralização fiscal de Tiebout se baseia tanto na mobilidade das pessoas, o que equivaleria a “votar com os pés” (“*voting with the feet*”), como na competição horizontal entre os entes locais²⁷.

Wallace Oates, por sua vez, inaugura, em 1972, através da obra *Fiscal Federalism*, a concepção de que o federalismo seria mais eficiente que o centralismo, permitindo um maior nível de bem estar na sociedade. Através do seu “teorema de descentralização”, leciona que as atribuições devem ser conferidas à menor jurisdição que seja capaz de abranger as externalidades positivas e negativas geradas por aqueles serviços, de tal modo que o governo federal seja responsável apenas por serviços públicos que envolvam externalidades relevantes²⁸.

Em obras posteriores, Oates assinala que o chamado federalismo de primeira geração – ou tradicional, baseado em uma alocação eficiente de recursos pelo Poder Público – passaria a conviver com um federalismo de segunda geração, no qual são remarcados potenciais perigos da descentralização.

Segundo sustenta, no federalismo fiscal de primeira geração há o predomínio da visão dos políticos como maximizadores do bem estar social (*welfare*), ou seja, prevalece a concepção de que o federalismo fiscal está baseado nos ganhos de bem-estar decorrentes de uma alocação mais eficiente de recursos no setor público²⁹.

Já no federalismo de segunda geração, prepondera o entendimento de que os políticos não são planejadores benevolentes do bem estar social, mas, ao contrário, focam-se em objetivos eleitorais, agindo como um Leviatã disposto a maximizar a sua própria função de utilidade³⁰.

Um dos riscos apontados pelo federalismo de segunda geração consiste, na visão de Oates, na postura de os entes menores buscarem ajuda financeira junto aos entes centrais

²⁷ ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming de. Federalismo fiscal e eficiência tributária: uma abordagem multidisciplinar do federalismo fiscal. *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, v. 22, p. 338, 2014.

²⁸ GOLDBERG, Daniel K. Entendendo o federalismo fiscal. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manole, 2004, p. 21-23.

²⁹ OATES, W. On The Evolution of Fiscal Federalism: Theory and Institutions. *National Tax Journal*, n. 61, p. 314, 2008.

³⁰ LÍRIO, Viviane Silva; NAZARETH, Marcos Spínola. Federalismo fiscal de segunda geração: fundamentos teóricos e proposição política. *Perspectiva Econômica*, São Leopoldo, v. 12, n. 1, p. 17, jan./jun. 2016.

Disponível em:

<http://revistas.unisinos.br/index.php/perspectiva_economica/article/view/pe.2016.121.02/5388>. Acesso em: 17 jul. 2016.

(*bailout*) para fazer face às suas despesas, o que, segundo leciona, enfraquece a responsabilidade fiscal e estimula a dependência.

Dentro dessa ordem de ideias, pondera-se que os recursos arrecadados pelos próprios entes subnacionais tendem a ser empregados de forma mais eficiente que os recursos meramente transferidos pelo ente central (efeito *flypaper*). Nesse sentido, conforme bem sintetizado na obra de Leonardo Alcântara Ribeiro, países como os Estados Unidos, em que os entes políticos menores dependem apenas da sua própria arrecadação tributária, tendem a apresentar um modelo de maior eficiência tributária, *verbis*:

Na contramão da cooperação acima tratada, há o modelo competitivo de Federalismo, proposto por Dye. **Neste, a competição entre os entes federados de todos os níveis contribuiria para uma melhor atuação de todos, de modo que o Poder político não permaneça centralizado, o que pressupõe uma autonomia dos estados sobre suas políticas fiscais.** [...] Os Estados Unidos da América aparecem como expoente desta situação, na medida em que dispõem de um sistema federativo baseado na autonomia e na competição. Os entes subnacionais, tanto estados quanto municípios, possuem autonomia e competência para determinar seus próprios tributos, alíquotas, formas de arrecadação, procedimentos administrativos. Podem, inclusive, tributar sobre as mesmas bases tributadas pelo Governo Federal. [...] **A autonomia é tamanha que não há qualquer tipo de mecanismo institucional de equalização. Ou seja, não há sistemas de transferências incondicionadas do Governo Federal para os estados, nos moldes do FPE, de modo que as receitas dos últimos dependem exclusivamente de sua própria arrecadação.** Em suma, o ambiente é de total autonomia para a prática da competição tributária. Ressalte-se, no entanto, que os entes têm um desincentivo enorme para a prática da renúncia fiscal, na medida em que como descrito, não recebem transferências sistemáticas do Governo Central³¹. [Grifo nosso].

Paralelamente aos perigos decorrentes da dependência de recursos transferidos, Oates assinala possíveis fragilidades do federalismo no campo político. Com efeito, os agentes políticos, dado o maior impacto das suas decisões sobre potenciais eleitores, passam a pautar as suas decisões pela mera necessidade de votos (*accountability* eleitoral)³², ao mesmo tempo

³¹ RIBEIRO, Leonardo Alcântara. A guerra fiscal do ICMS sob uma perspectiva comparada de competição tributária. *Núcleo de Estudos Fiscais – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas*, São Paulo, p. 17-18, ago. 2010. Disponível em: <<http://invente.com.br/nef/files/upload/2011/05/16/5-1-a-guerra-fiscal-do-icms-sob-uma-perspectiva-comparada-de-competicao-tributaria-rev-1.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2015.

³² OATES, W. *Op. cit.*, p. 321.

em que conseguem se perpetuar no poder devido ao receio do eleitorado de que as políticas públicas sejam descontinuadas caso o grupo dominante saia do poder (*tragic brilliance*)³³.

No entanto, a despeito dos potenciais riscos que o federalismo enfrenta, ele continua se mostrando uma alternativa potencialmente eficaz, notadamente em um país de dimensões continentais, como o Brasil, diante da maior proximidade dos governos locais com a população e com as demandas regionais (subsidiariedade) na atual sociedade de risco³⁴, o que não afasta a necessidade de que haja permanentes aprimoramentos no atual sistema.

1.2 O federalismo brasileiro: evolução histórica

1.2.1 As origens do federalismo brasileiro

Embora seja possível visualizar traços federativos desde o Brasil Colônia, com a distinção entre o poder central (as autoridades da Coroa) e o poder local (as câmaras municipais)³⁵, o federalismo brasileiro inicia-se formalmente com o decreto nº 1, de 15/11/1889, que proclamou a República³⁶. Idealizada por Rui Barbosa e com previsão, igualmente, na Carta Republicana de 1891, a federação nasce com caráter nitidamente centrífugo, como mera concessão do governo federal.

A Constituição de 1891 inicia-se com a locução “Da Organização Federal”, já em seu título I. De igual forma, no artigo 1º, consta a adoção de uma República Federativa, formada pela união das antigas Províncias, então transformadas em Estados. Reconheceu-se, ainda, a autonomia dos Municípios, embora não constasse de forma discriminada quais impostos seriam de sua competência, deixando a atribuição à Constituição Estadual³⁷.

³³ DIAZ-CAYEROS, Alberto; MAGALONI, Beatriz; WEINGAST, Barry R. *Tragic brilliance: Equilibrium hegemony and democratization in Mexico*, p. 3. Disponível em:

<http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1153510>. Acesso em: 18 jul. 2016.

³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Os Tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, v. 4, 2007, p. 255.

³⁵ DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. *Revista de Sociologia Política*, Curitiba, n.18, p. 95-96, 2002.

³⁶ DWECK, Ruth Helena. Federalismo Fiscal – Experiências Distintas: Estados Unidos e Brasil. *Textos para Discussão*, Niterói, n. 182, p. 12, out. 2005.

³⁷ SIQUETTO, Paulo Roberto. Os projetos de reforma constitucional tributária e o federalismo fiscal brasileiro. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manole, 2004, p. 266.

Destaque-se que, ainda que a Constituição haja estabelecido os fatos geradores aptos a ensejar a incidência tributária, seja para a União (art. 7º), seja para os Estados (art. 9º), consta a previsão de dispositivo admitindo a tributação sobre indistintas materialidades (art. 12), desde que não incidissem sobre o trânsito de um Estado para outro, sobre produtos de outros Estados ou estrangeiros, bem como sobre veículos de terra e água que os transportassem (art. 11, n° 1).

A Constituição de 1934, seguindo a linha traçada pela Constituição de 1891, estabeleceu competências tributárias privativas para a União e Estados, além de hipóteses de competência concorrente entre eles. Contudo, a grande inovação consistiu em conferir competência tributária aos Municípios, dando densidade jurídica à autonomia, prevista desde a Constituição anterior.

Cabe remarcar que a Constituição de 1934 previu, na esfera estadual, por meio do seu artigo 8º, I, e, o chamado imposto sobre vendas e consignações³⁸, que foi o predecessor do atual imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS. Ademais, por meio de dispositivo³⁹ que se repetiu nas Constituições de 1937 e 1946, estabeleceu-se que o imposto seria uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos.

Por meio da Carta de 1937, o sistema de discriminação de rendas foi aperfeiçoado em relação à Constituição de 1934, consolidando-se com as leis constitucionais n° 3, de 18 de setembro de 1940 e n° 4, de 20 de setembro de 1940⁴⁰. Verifica-se, a partir do cotejo entre os dois textos constitucionais, que não houve alterações em relação à competência tributária privativa da União. Todavia, no âmbito da competência estadual, a Carta de 1937 suprimiu a tributação sobre o consumo de combustíveis de motor de explosão. Já no âmbito da competência municipal, a Constituição de 1937 não manteve a previsão de incidência do imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais.

No entanto, consoante assinala a doutrina, embora a Constituição de 1937 tenha formalmente mantido a federação, promoveu, em verdade, a existência de um Estado tipicamente unitário, pois os Estados eram governados por interventores nomeados pelo

³⁸ Art. 8, Constituição de 1934. Também compete privativamente aos Estados:

I - decretar impostos sobre:

[...] e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual.

³⁹ Art. 8, § 1º, Constituição de 1934. O imposto de vendas será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos.

⁴⁰ SIQUETTO, Paulo Roberto. *Op. cit.*, p. 267.

Presidente da República e as eleições, tanto para o Parlamento como para as Assembleias Legislativas, jamais foram convocadas⁴¹.

A Constituição de 1946, por sua vez, intensificou o processo de aperfeiçoamento do regime tributário nacional. Segundo leciona Aliomar Baleeiro, forte entusiasta da novel ordem constitucional:

Nenhuma Constituição excede à brasileira de 1946 pelo zelo com que reduziu as disposições jurídicas àqueles princípios tributários. Nenhuma outra contém tantas limitações expressas em matéria financeira. Por isso mesmo, a interpretação e a aplicação daqueles dispositivos não podem dispensar as elaborações da Ciência das Finanças, velha fonte de onde promanaram⁴².

A afirmação de Aliomar Baleeiro pode ser comprovada com alguns dispositivos, como se verifica, exemplificativamente, pela previsão expressa de que os tributos terão caráter pessoal e deverão respeitar a capacidade econômica do contribuinte (art. 202), assim como pela positivação dos princípios da legalidade e da autorização anual do tributo no orçamento (anualidade), ressalvadas a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra (art. 141, § 34)⁴³.

Com relação à repartição de competências tributárias, embora o arcabouço normativo traçado desde a Constituição de 1934 não tenha sido substancialmente alterado, houve algumas mudanças pontuais importantes, seja quanto à competência da União, seja quanto à competência de Estados e Municípios.

Destaque-se que a Constituição discriminou a tributação, pela União, de lubrificantes, combustíveis, bem como de minerais e energia elétrica, no tocante à produção, comércio, distribuição, consumo, importação e exportação (art. 15). Ademais, passou-se a prever a competência federal para a tributação da propriedade territorial rural (art. 15, VII), que, até a Constituição de 1937, inseria-se na esfera estadual (art. 9º, nº 2, Constituição de 1891, art. 8, I, a, Constituição de 1934 e art. 23, I, a, Constituição de 1937).

⁴¹ *Ibid.*, p. 267.

⁴² BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 2.

⁴³ Art. 141, Constituição de 1946. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

[...] § 34 - Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.

Já no que se refere à competência tributária dos Estados, além do imposto sobre a propriedade territorial rural, que passou à competência federal, deixaram de estar previstos no âmbito estadual o imposto sobre a transmissão de propriedade imóvel *inter vivos* e o imposto sobre indústrias e profissões.

Estes dois últimos impostos foram inseridos na competência tributária municipal, que passou a abarcar também, como inovação da Constituição de 1946, o imposto sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência (art. 29). Mantiveram-se, no mais, as competências que já haviam sido conferidas aos Municípios pela Constituição de 1937, quais sejam, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, sobre licenças e diversões públicas (art. 28 da Constituição de 1937 e 29 da Constituição de 1946).

A Constituição de 1946 passou a prever, outrossim, que todos os entes federativos teriam competência para instituir a contribuição de melhoria, decorrente da valorização imobiliária e as taxas (art. 30, I e II). Dispôs, igualmente, que os entes não poderiam criar preferências em favor de uns contra outros e que não poderiam estabelecer diferença tributária, em razão da procedência, entre bens de qualquer natureza (art. 31, I e 32).

No entanto, a nova ordem constitucional também apresentou alguns aspectos passíveis de críticas, como a admissão de imposição tributária de forma indiscriminada, atribuindo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a cobrança “sobre quaisquer outras rendas que possam provir do exercício de suas atribuições e da utilização de seus bens e serviços” (art. 30, III, da Constituição de 1946).

1.2.2 A Emenda Constitucional 18/65

Promulgada em 1º de dezembro de 1965, a Emenda Constitucional nº 18 à Constituição de 1946 reformulou a ordem tributária, criando um verdadeiro sistema tributário nacional, que, conjugado com a edição da Lei 5.172/1966 (o Código Tributário Nacional) constitui um dos principais alicerces da normativa ainda vigente na atualidade.

Estabeleceu-se, textualmente, a conhecida classificação tripartida dos tributos, por meio de impostos, taxas e contribuições de melhoria (art. 1º, EC 18/1965). De outro lado, conferiu-se à União a possibilidade de instituir empréstimo compulsório, mediante autorização da lei complementar (art. 4º, EC 18/1965). Destaque-se que, consoante essa

classificação, o entendimento então prevalente caminhava no sentido de que os empréstimos compulsórios não teriam natureza tributária.

Nessa linha, assinala Aliomar Baleeiro que esse posicionamento foi acolhido pela jurisprudência do STF, que conferia ao empréstimo compulsório a natureza de contrato coativo, o que foi materializando na Súmula n° 418⁴⁴. No entanto, o conteúdo da referida súmula foi superado a partir da Emenda Constitucional n° 1/1969, que, por meio do seu art. 21, § 2°, II, conferiu inequívoca natureza tributária ao empréstimo compulsório⁴⁵.

Em acréscimo à classificação dos tributos, foram consagrados diversos princípios pela EC 18/1965, como a legalidade e a impossibilidade de estabelecimento de restrições quanto ao tráfego de pessoas (art. 2°, I e III). De outro lado, o regime das imunidades foi cristalizado, dispondo-se acerca da imunidade recíproca, da imunidade dos templos, dos partidos políticos e das instituições de educação e assistência social, além da imunidade sobre o papel (art. 2°, IV).

Além dos novos princípios consagrados, mantiveram-se conquistas já implementadas pelas Constituições anteriores, como a impossibilidade de a União instituir tributo que não fosse uniforme em todo o território nacional e a vedação a que Estados, Distrito Federal e Municípios estabelecessem diferença tributária entre bens, em razão de sua procedência ou destino (art. 3°).

Cumprе remarcar, outrossim, que a divisão de competências entre os entes federativos foi reorganizada, de modo que os seus traços essenciais em muito se assemelham ao arcabouço normativo estabelecido na Constituição de 1988. De outro lado, tanto a EC 18/1965 como o Código Tributário Nacional classificaram os impostos em quatro grandes grupos, a saber, impostos sobre comércio exterior, impostos sobre o patrimônio e a renda, impostos sobre a produção e a circulação e impostos especiais.

Inicialmente, dispôs a Emenda 18/1965 que os impostos sobre o comércio exterior, que englobam tanto o imposto sobre a importação como o imposto sobre a exportação, passariam à órbita federal (art. 7°). Em seguida, quanto aos impostos sobre o patrimônio e a renda, o constituinte derivado atribuiu, igualmente, à União, a competência para instituir o imposto sobre a propriedade territorial rural e o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 8°).

⁴⁴ Súm. 418, STF. O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária.

⁴⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 71 e 183.

Ainda no âmbito dos impostos sobre o patrimônio e a renda, o imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por cessão física, e de direitos reais sobre imóveis foi inserido na competência estadual (art. 9º), ao passo que o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana foi mantido na esfera municipal (art.10).

Já no que concerne aos impostos sobre a produção e a circulação, a EC 18/1965 atribuiu à União a competência para instituir o imposto sobre produtos industrializados, o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e o imposto sobre serviços de transportes e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal (arts. 11 a 15).

Aos Estados, por sua vez, foi conferida competência para o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores – ICM (art. 12). Portanto, o antigo imposto sobre vendas e consignações passou a assumir nova roupagem jurídica⁴⁶.

Embora tenha mantido a previsão de uniformidade que já constava das Constituições de 1934, 1937 e 1946, o art. 12, § 1º, EC 18/1965 inovou ao prever resolução do Senado Federal para fixar o limite máximo da alíquota do ICM nas operações interestaduais. Ademais, outras importantes inovações consistiram na previsão de não-cumulatividade do imposto, através do abatimento, em cada operação, do montante cobrado nas anteriores, além da consagração do princípio da seletividade, mediante a isenção de gêneros de primeira necessidade definidos para vendas a varejo, diretamente ao consumidor (art. 12, § 2º).

Passando-se à esfera municipal, o art. 15, EC 18/1965 conferiu aos Municípios a competência para o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados, dispondo, outrossim, que caberia à lei complementar estabelecer os critérios de distinção em relação ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias⁴⁷.

Observe-se que o ISS, nos moldes em que atualmente configurado, surge com a EC 18/1965, vindo a substituir o imposto de indústrias e profissões, eventuais impostos criados

⁴⁶ Art. 12, EC 18/1965. Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

§ 1º A alíquota do imposto é uniforme para todas as mercadorias, não excedendo, nas operações que as destinem a outro Estado, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto em lei complementar.

§ 2º O imposto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.

⁴⁷ Art. 15, EC 18/1965. Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no art. 12.

pela competência concorrente do art. 21 da Constituição de 1946 e apresentando algumas incidências do antigo imposto do selo⁴⁸. Entretanto, alguns setores doutrinários fazem referência ao Alvará de 20 de outubro de 1812 como a sua primeira manifestação, embora com o campo de incidência bastante restrito, limitado a certas profissões ou atividades lucrativas⁴⁹.

Seguindo a linha traçada pelo constituinte reformador, de classificação dos impostos em grupos, chega-se aos impostos especiais, que foram inseridos na órbita federal. A natureza especial desses impostos, tal como disposto pela EC 18/1965, decorreu dos setores econômicos atingidos pela tributação, visto que se tratava de impostos sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos e de energia elétrica, bem como de imposto sobre a produção, circulação ou consumo de minerais do País (art. 16). De outro lado, o imposto extraordinário de guerra foi inserido nesse grupo (art. 17).

Finalmente, a EC 18/1965 estabeleceu detalhado mecanismo de repartição de receitas tributárias, mediante a transferência de recursos da União para Estados, Distrito Federal e Municípios, sem prejuízo de a lei federal dispor que caberia aos entes federativos a arrecadação de tributos federais, cujo produto lhes seria destinado, no todo ou em parte (art. 24).

Portanto, conclui-se que o papel desempenhado pelo constituinte reformador de 1965 foi essencial para a consolidação do sistema tributário brasileiro, em virtude da delimitação das competências tributárias entre os entes federativos, da consolidação de princípios e imunidades, além da fixação precisa de critérios para a transferência de receitas tributárias. Estavam lançadas as bases sobre as quais o Direito Tributário brasileiro vem se estruturando nas últimas décadas.

1.2.3 A Constituição de 1967

O constituinte de 1967 manteve, em linhas gerais, o sistema tributário traçado pela EC 18/1965. Nesse sentido, a Constituição adotou a classificação tripartida dos tributos em

⁴⁸ FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, v. 2, 1975, p. 185.

⁴⁹ HARADA, Kiyoshi. *ISS: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2008, p. 1-2.

impostos, taxas e contribuições de melhoria, inaugurada por aquela emenda (art. 18). De outro lado, conforme já assinalado, facultou à União a possibilidade de instituir empréstimos compulsórios, nos casos previstos em lei complementar (art. 19, § 4º).

Ademais, os princípios outrora consagrados foram, uma vez mais, positivados na nova Carta Constitucional, como o princípio da legalidade, da anualidade e a impossibilidade de se estabelecerem restrições ao tráfego de pessoas (art. 20, I e II). De igual modo, foi mantido o regime de imunidades, com a previsão expressa da imunidade recíproca, da imunidade dos templos de qualquer culto, dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, bem como de livros e periódicos (art. 20, III). Vedou-se, igualmente, que a União instituisse tributos que não fossem uniformes em todo o território nacional, assim como que Estados e Municípios estabelecessem diferença tributária em razão da procedência ou do destino (art. 21, I e III).

Com relação ao regime de repartição de competências tributárias, verificou-se que não houve alterações em relação à competência de cada ente federativo. A diferença que se pôde observar consistiu na supressão, pela novel ordem constitucional, da classificação dos impostos em grupos.

No entanto, a Constituição de 1967 apresenta algumas peculiaridades em relação à Emenda 18/1965, cabendo destacar, entre outras, as que seguem. Em primeiro lugar, foi conferido à lei complementar o papel de estabelecer normas gerais de direito tributário, dispondo sobre conflitos de competência e regulando as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 19, § 1º).

Em segundo lugar, por meio de dispositivo que nitidamente vulnera o pacto federativo, admitiu-se que a União, mediante lei complementar, concedesse isenção de tributos de outros entes federativos, desde que presente relevante interesse social ou econômico nacional (art. 20, § 2º). Ou seja, o regime constitucional de 1967 institucionalizou as chamadas isenções heterônomas, que foram vedadas pelo constituinte de 1988.

Foi admitido, outrossim, que a União instituisse o imposto residual, que era aquele não inserido na competência federal, estadual ou municipal, e que não contivesse base de cálculo ou fato gerador idênticos aos dos impostos previstos na Constituição. Observe-se que a Constituição de 1988 previu, igualmente, a existência do imposto residual. Entretanto, impôs a necessidade de lei complementar e a não cumulatividade, como requisitos para a sua instituição, contrariamente ao regime de 1967. De outro lado, o art. 19, § 6º, da Constituição de 1967 admitiu a transferência do exercício da competência residual para Estados, Distrito Federal e Municípios, o que não encontra paralelo na Constituição de 1988.

Em terceiro lugar, cumpre assinalar que a Constituição de 1967 passou a prever a transferência da receita tributária arrecadada pelos Estados com o imposto sobre circulação de mercadorias (art. 24, § 7º). Conforme exposto no item anterior, a EC 18/1965 previa a transferência de receita tributária, mas de forma limitada aos tributos federais (arts. 20 a 24).

De acordo com a nova previsão, os Estados ficariam com 80% da receita arrecadada com o ICM, repassando 20% aos Municípios. Verifica-se que a Constituição de 1988, de forma análoga à Constituição de 1967, estabeleceu que 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do ICMS seria destinada aos Municípios, segundo os critérios que estabeleceu no seu art. 158, § único.

De outro lado, ainda no tocante ao antigo ICM, o constituinte de 1967 manteve a anterior previsão de não-cumulatividade e de não incidência sobre produtos industrializados, mas inovou ao prever que a lei poderia excluir determinadas mercadorias da sua incidência, desde que as operações fossem destinadas ao exterior (art. 24, § 5º).

Ademais, o papel conferido à resolução do Senado Federal foi ampliado, cabendo-lhe não apenas fixar os limites máximos da alíquota nas operações interestaduais, como se dava no regime instituído pela EC 18/1965, mas também nas operações internas e de exportação (art. 24, § 4º).

Por fim, uma mudança digna de nota foi a desvinculação, como regra, da receita de todos os tributos a determinado órgão, fundo ou despesa (art. 65, § 3º). Verifica-se que a Constituição de 1988 manteve a regra da desvinculação, mas restringiu-a a impostos, ressaltando as hipóteses que especificou no seu art. 167, IV.

Por conseguinte, conclui-se que o constituinte de 1967 consolidou os avanços que já constavam da EC 18/1965 e empreendeu outras inovações, que contribuíram para o aprimoramento do sistema tributário nacional. Entretanto, alguns pontos, como a ampla admissão das isenções heterônomas, representavam entraves ao federalismo fiscal, sendo aperfeiçoados pelas Cartas constitucionais posteriores.

1.2.4 A Emenda Constitucional nº 1, de 1969

A EC 1/1969 não trouxe uma ruptura em relação ao sistema traçado pelo constituinte de 1967. Ao contrário, foram mantidas as diretrizes essenciais traçadas por aquele microsistema, com a previsão expressa dos princípios da legalidade e da vedação da

utilização de tributos para estabelecer limitações ao tráfego de pessoas (art. 19, I e II). Do mesmo modo, o regime das imunidades foi consagrado (art. 19, III), nos termos da predecessora ordem constitucional.

Uma mudança digna de nota, entretanto, foi a supressão da exigência de prévia autorização orçamentária para a instituição de tributos (anualidade), passando o novo regramento constitucional a exigir tão somente a anterioridade⁵⁰, no que foi seguido pelo constituinte de 1988.

A divisão de competência tributária entre os entes federativos não foi, igualmente, alterada, inclusive no tocante à repartição da receita arrecadada pela União e destinada aos demais entes e à divisão do produto da arrecadação do ICM aos Municípios.

Com relação ao ICM, continuou-se a dispor que as alíquotas do imposto seriam uniformes, cabendo à resolução do Senado fixar as alíquotas máximas para operações internas e interestaduais e também para as operações de exportação (art. 23, § 5º). Quanto à exportação, a EC 1/1969 estabeleceu hipótese específica de não incidência, qual seja, no caso de operações que destinem ao exterior produtos industrializados e outros especificados em lei (art. 23, § 7º).

Além disso, relevante alteração constitucional consistiu na previsão de que as isenções do ICM deveriam ser concedidas e revogadas por meio de convênios celebrados e ratificados pelos Estados, de acordo com o disposto em lei complementar (art. 23, § 6º). Cinco anos após a EC 1/1969, sobreveio a legislação disciplinadora dos convênios entre os Estados, através da lei complementar 24/1975.

Com relação ao imposto sobre serviços, por sua vez, de competência municipal, a EC 1/1969, além de manter a previsão de que o ISS abarcaria os serviços não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados, conforme definição da lei complementar, conferiu a esta última a possibilidade de fixar as alíquotas máximas do imposto (art. 24, II e § 4º).

Por fim, merece destaque a ampliação da competência tributária federal, através da previsão de que caberia à União instituir contribuições, tendo em vista a intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais (art. 21,

⁵⁰ Art. 153, Emenda Constitucional 1/1969. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

§ 29. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição.

§ 2º, I). Verifica-se, pois, a partir da interpretação desse dispositivo, conjugada com a aplicação expressa do regime tributário aos empréstimos compulsórios, que houve nítida mitigação da conhecida classificação tripartida dos tributos (art. 21, § 2º, II)⁵¹.

Portanto, conclui-se, na mesma linha do que já se apontou quanto à Constituição de 1967, que a Emenda Constitucional nº 1/1969 contribuiu com a solidificação do sistema tributário nacional. No entanto, conforme antes assinalado quanto à Constituição de 1967, a admissão irrestrita de isenções heterônomas, somada à concentração de prerrogativas na esfera federal, ainda consistiam em entraves à consolidação do federalismo fiscal.

1.2.5 A Constituição de 1988

Passada a análise da evolução histórica do federalismo fiscal no Brasil, chega-se ao cenário atualmente desenhado pelo constituinte de 1988. Em termos estritamente fiscais, houve uma evolução e solidificação do quadro traçado pela EC 18/1965, mas não propriamente uma ruptura.

Nesse sentido, alguns pontos merecem ser destacados. O primeiro deles consiste na observação de que a Constituição de 1988 houve por bem consagrar o regime das imunidades, assim como os princípios da legalidade, da anterioridade e da impossibilidade de o tributo funcionar como limitador ao tráfego de pessoas, que vinham desde as Cartas anteriores. No entanto, o constituinte de 1988, sob alguns aspectos, foi além, prevendo a isonomia em matéria tributária e a vedação à utilização do tributo com efeito confiscatório.

Se, em matéria principiológica, o constituinte legislou de forma satisfatória, o mesmo não se pode afirmar em relação ao sistema de divisão de competências. Embora mantendo as linhas essenciais da partilha estabelecida pela Carta de 1969, a novel ordem constitucional aprofundou incongruências outrora existentes, potencializando conflitos entre os entes federativos.

Embora transborde aos limites do presente trabalho, não se pode deixar de mencionar que a Constituição de 1988 previu extenso rol de contribuições, o que representa um

⁵¹ Para uma visão histórica da evolução da classificação das contribuições como tributos, cf.: IBRAHIM, Fábio Zambitte. Parafiscalidade e solidariedade – interação e limites. In: GOMES, Marcus Lívio; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de (Org.). *Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014, p. 107-109.

inequívoco vestígio de centralismo, dada a ausência de repartição da sua arrecadação com os demais entes federativos⁵².

Entretanto, o ponto mais sensível que ora se estuda é o da tripartição da competência tributária em matéria de impostos sobre consumo. Conforme exposto no item anterior, desde a Constituição de 1934, inseriu-se na esfera estadual o recém-criado imposto sobre vendas e consignações (IVC) e, na esfera federal, o imposto sobre consumo. Ou seja, neste primeiro momento, a divisão de competências era bipartida.

Posteriormente, com a EC 18/1965, traçou-se o quadro que foi mantido pelas Constituições subsequentes, inclusive a de 1988. Nesse cenário, conferiu-se à União a competência para instituir o imposto sobre produtos industrializados (IPI), aos Estados, a competência para o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM) e, aos Municípios, a competência para o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS).

Estavam lançadas as bases de uma das questões mais tormentosas das últimas décadas no Direito Tributário: com base em que critérios é possível identificar o âmbito de incidência de cada imposto? A Constituição de 1988 não conferiu uma resposta precisa à questão. Em boa medida, transferiu à lei complementar a atribuição para delimitar competências. De outro lado, a nova Carta Constitucional inseriu um incremento à controvérsia.

Passou-se do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM) para o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS). Ou seja, incluíram-se no âmbito de incidência do agora ICMS determinadas prestações de serviços, intensificando possíveis zonas de interseção com o ISS.

Ressalte-se que, a despeito do conflito potencial com o ISS, as competências que foram conferidas aos Estados pela Constituição de 1988, através da criação do ICMS, eram conferidas pelo constituinte de 1969 à União Federal, por meio dos impostos únicos sobre os serviços de comunicações (art. 21, VII) – que será objeto de capítulos próprios nesta dissertação – serviços de transportes, salvo os intramunicipais (art. 21, X), e sobre os combustíveis, lubrificantes, energia elétrica (art. 21, VIII) e minerais (art. 21, IX).

⁵² OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. O Supremo Tribunal Federal e as cláusulas pétreas da forma federativa de estado e da separação de poderes em matéria tributária. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de (Org.). *Tributação Constitucional, Justiça Fiscal e Segurança Jurídica*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2014, p. 62-63.

Tudo o quanto antes se expôs leva a questionamentos acerca da eficiência do federalismo brasileiro, tal qual traçado pelo legislador constituinte. Certos setores doutrinários, céticos na real possibilidade de se delimitarem critérios precisos de repartição de competência entre os entes federativos, chegam mesmo a defender a criação de um IVA nacional, nos moldes do europeu⁵³ e presente, de igual forma, em outros ordenamentos jurídicos da América Latina.

Contudo, ainda que a unificação dos impostos sobre consumo na figura do IVA nacional seja uma solução eficaz para a guerra fiscal⁵⁴, a sua implementação pressuporia uma ampla reforma a nível constitucional, com a ruptura de um sistema que vige há pelo menos cinquenta anos. Portanto, a questão se torna eminentemente política, envolvendo os interesses financeiros e arrecadatórios dos diversos entes federativos e transbordando os limites da análise jurídica.

Do ponto de vista estritamente do Direito, ao menos na conjuntura atual, mostra-se relevante tentar estabelecer critérios de delimitação entre o ICMS e o ISS, como forma de conferir densidade ao federalismo fiscal brasileiro. Ainda que a distinção conceitual possa apresentar zonas de imprecisão – decorrentes da própria fluidez das palavras e da impossibilidade de o Direito acompanhar *pari passu* a evolução de outros setores do conhecimento, como a Economia e a Informática – não parece haver outro critério, diante do presente Texto Constitucional, que atinja igual finalidade. Repita-se: uma mudança estrutural pressupõe alteração no cenário político, o que vai além dos limites deste trabalho.

Por conseguinte, diante das peculiaridades do sistema tributário brasileiro, entende-se que o estudo da repartição de competências tributárias dos impostos sobre consumo representa importante viés do federalismo fiscal brasileiro, notadamente sob o aspecto da eficiência.

Dentro dessa ordem de ideias, embora a Constituição de 1988 tenha permitido a consolidação do federalismo fiscal brasileiro, ela possui vestígios de centralismo, como no já referido regramento das contribuições, além de aprofundar e intensificar as perplexidades outrora existentes, quanto à tributação sobre o consumo.

⁵³ Para uma análise conjunta da eficiência em matéria tributária, conjugada com a criação de um IVA nacional, cf.: ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming de. *Op. cit.*, p. 307-354.

⁵⁴ PIRES, Adilson. A guerra fiscal e a proposta de criação do IVA. *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, v. 22, p. 355-378, 2014.

1.3 Considerações finais

Diante de todo o exposto, pode-se concluir que não há um único modelo de Estado Federal, de modo que cada ente nacional deve adotar as feições do federalismo mais condizentes com a sua história e as suas particularidades, conforme as diferentes classificações, exemplificativamente explanadas neste capítulo.

Nesse sentido, enquanto países como os Estados Unidos adotam um federalismo dual ou competitivo, outros países, como a Alemanha e o Brasil, seguiram as linhas de um federalismo de cooperação, com competências comuns entre os entes federativos, que, no caso brasileiro, abarcam mesmo os Municípios.

Especificamente quanto ao Brasil, a opção pelo federalismo veio desde a Constituição de 1891, atravessando todas as Constituições posteriores, até chegar à Carta de 1988. O sistema tributário, por sua vez, começou a se estruturar e a lançar as bases do quadro atualmente vigente a partir do Texto Constitucional de 1946, notadamente com as modificações levadas a cabo pela EC 18/1965.

Entretanto, no que atine à tributação sobre o consumo, tripartida entre a União, os Estados e os Municípios, os desafios são maiores do que as soluções, não tendo o legislador estabelecido critérios seguros para a repartição da competência tributária. Conforme já assinalado, o referido desiderato foi transferido ao intérprete, que, de forma sistemática, deverá construir balizas para a delimitação de cada campo de incidência.

Conforme será explorado nos capítulos seguintes, o fortalecimento e a disseminação das redes digitais e da tecnologia, notadamente a Internet, vem exigindo uma pronta solução do aplicador quanto ao referido conflito de competência tributária. No entanto, conforme já adiantado, diante de o legislador – constituinte e complementar – não haver estabelecido critérios seguros para a solução dos conflitos de competência tributária entre o ICMS e o ISS, entende-se que um dos principais mecanismos de consolidação do federalismo fiscal brasileiro está na busca de vias para que os incessantes litígios entre os dois tributos possam, ao menos, ser atenuados.

No capítulo seguinte, discorrer-se-á sobre o papel conferido pelo constituinte à legislação complementar, assim como sobre os contornos do princípio da tipicidade, para que, em seguida, sejam estudadas hipóteses específicas do referido conflito, ainda não pacificadas na jurisprudência, seja no campo da circulação de mercadorias, seja no campo das comunicações.

2 O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

2.1 A legislação complementar na Constituição de 1988

Conforme descrito no capítulo anterior, o art. 19, § 1º da Constituição de 1967 inovou no ordenamento jurídico, passando a prever que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário, dispor sobre conflitos de competência e regular as limitações constitucionais ao poder tributário. A referida modificação foi mantida pelo art. 18, § 1º da Emenda Constitucional 1/1969 e definitivamente consolidada nos incisos do art. 146 CRFB/1988.

Observe-se que, embora as atribuições da lei complementar estejam discriminadas em cada um dos três incisos do art. 146⁵⁵, José Souto Maior Borges leciona que os incisos I e II podem ser reconduzidos ao inciso III, uma vez que as normas gerais em matéria tributária englobariam a prerrogativa para dispor sobre conflitos de competência e limitações constitucionais ao poder de tributar, embora sejam mais amplas do que estes últimos⁵⁶.

A lei complementar referida pelo art. 146, CRFB/1988 é lei de caráter nacional, e não federal, servindo de fundamento de validade para os demais atos normativos⁵⁷. Consoante as lições de Luís Cesar Souza de Queiroz, trata-se de norma de produção normativa, isto é, reguladora da criação, modificação ou extinção de norma impositiva tributária. Todavia, a referida regulação dá-se sob o aspecto material (e não no plano formal), qual seja, a

⁵⁵ Art. 146, CRFB/1988. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

⁵⁶ BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de Direito Tributário: velho tema sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 213, p. 50-51, 54-56 e 62, jun. 2013.

⁵⁷ VELLOSO, Carlos Mario da Silva. Lei Complementar Tributária. *Revista de direito administrativo*, Rio de Janeiro, n. 235, p. 120, jan./mar. 2004.

declaração de cunho prescritivo, de modo que a lei complementar tributária delimita o que pode ser declarado no plano fático⁵⁸.

No entanto, o legislador complementar deve atentar para que não haja a invasão do campo de competência privativa das leis ordinárias estaduais e municipais, sob pena de inconstitucionalidade⁵⁹, o que implica que a norma está viciada desde a sua produção, não chegando a pertencer ao sistema do Direito Positivo⁶⁰.

O efetivo papel desempenhado pela lei complementar mostra-se envolto em grande dissenso doutrinário e jurisprudencial. Importantes são as vozes que advogam que, em princípio, não caberia falar em conflitos de competência tributária, diante da rigidez e da rigorosa segregação do sistema, com impostos privativos de cada ente e taxas e contribuições de melhoria atribuídas diante da competência político-administrativa das pessoas federativas⁶¹.

Em verdade, haveria mero conflito aparente de competência, que, consoante a sistematização de Roque Antonio Carrazza, poderia ser provocado por leis tributárias inconstitucionais, por uma pretensão administrativa ilegal (ou inconstitucional) da pessoa tributante ou por uma insurgência do sujeito passivo⁶².

Seguindo essa linha de raciocínio, como os conflitos de competência referidos pelo art. 146, I, CRFB/1988 seriam potenciais, hipotéticos e abstratos, caberia à lei complementar apenas reforçar o perfil constitucional já traçado para cada tributo. Portanto, os conflitos de competência, depois de efetivamente ocorridos, deveriam ser dirimidos pelo Poder Judiciário, de sorte que “a lei complementar que veicula normas gerais em matéria de legislação tributária de pouca coisa pode ocupar-se”⁶³.

Entretanto, cabe ponderar que, efetivamente, não é papel do legislador resolver conflitos concretos, uma vez que a lide deve ser dirimida num processo judicial subjetivo, cuja palavra final seja do julgador, com a autoridade da imutabilidade da coisa julgada.

⁵⁸ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 105.

⁵⁹ BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p. 53 e 63.

⁶⁰ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Op. cit.*, p. 115 e 122.

⁶¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 86-88.

⁶² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 881-882.

⁶³ *Ibid.*, p. 883.

Porém, o Judiciário não detém o monopólio da palavra final sobre a interpretação constitucional, que é um patrimônio de todos os Poderes e da sociedade⁶⁴.

Nesse sentido, ressoam também outras vozes que reconhecem que a lei complementar não apenas reforça o Texto Constitucional, mas, efetivamente, pode inovar, em alguma medida, no mundo jurídico. De fato, diante do princípio democrático, a primazia para a realização da ponderação entre valores constitucionais é conferida ao Poder Legislativo, que dispõe de uma margem de escolha para realizar essa ponderação, pois não é um mero executor de decisões já integralmente contidas na Constituição⁶⁵.

Intimamente relacionada ao papel da lei complementar e para que seja possível a sua exata compreensão, mostra-se indispensável analisar adequadamente o princípio da tipicidade, sob o enfoque das tipicidades fechada e aberta, com as potencialidades e limites que confere ao legislador complementar.

2.2 O princípio da tipicidade

2.2.1 Os tipos e conceitos no Direito Tributário

Como corolário do princípio da segurança jurídica, a doutrina tributária identifica, ao lado do princípio da legalidade, a existência de verdadeiro princípio da tipicidade no âmbito da teoria geral do Direito Tributário. No entanto, há dissenso quanto aos exatos limites do seu conteúdo.

De acordo com Ricardo Lobo Torres, tipicidade (*Typizität*) consiste na qualidade do tipo jurídico, enquanto a tipificação (*Typisierung*) pode ser compreendida como a formação normativo do tipo. O tipo, por sua vez, é definido como a ordenação dos dados concretos existentes na realidade a partir de critérios de semelhança⁶⁶.

⁶⁴ NASCIMENTO, João Paulo Melo do. Lei complementar para resolução de conflitos federativos de competência tributária. *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, v. 22, p. 278, 2014.

⁶⁵ SARMENTO, Daniel. *Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2013, p. 514.

⁶⁶ *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, v. 2, 2014, p. 480-481.

Ainda segundo Ricardo Lobo Torres, no tipo há abstração e concretude, pois é encontrado tanto na vida social como na norma jurídica. Para tanto, cita como exemplos de tipos as locuções empresa, empresário, trabalhador, indústria e poluidor, de tal modo que nas referidas expressões se contêm todas as possibilidades de descrição de suas características, independentemente de tempo, lugar ou espécie⁶⁷. Nessa linha, destaca, seguindo os ensinamentos de Karl Engisch, que o tipo representa a média ou a normalidade de uma determinada situação concreta⁶⁸.

As raízes do estudo da tipicidade encontram-se na doutrina germânica. Nesse sentido, Karl Larenz estabelece os contornos do tipo a partir da sua contraposição com os conceitos. Enquanto estes últimos são fixados por meio de sua definição, os tipos não se definem, mas se descrevem. Ademais, se, de um lado, os conceitos são aplicáveis quando as notas que o compõem estão todas presentes, de outro, os tipos admitem gradação. Seguem, abaixo, as suas lições:

Um conceito está fixado por meio da sua definição, de tal modo que haja de aplicar-se a um evento concreto ou situação de fato ‘só quando e sempre que’ se possam nele encontrar o conjunto das notas características da definição. **Esta proposição não vale para o tipo. As notas características indicadas na descrição do tipo não precisam, pelo menos algumas delas, estar todas presentes; podem nomeadamente ocorrer em medida diversa. São com frequência passíveis de gradação e até certo ponto comutáveis entre si**⁶⁹. [Grifo nosso].

Conforme amplamente assinalado pela doutrina nacional⁷⁰, característica essencial dos tipos, que é assinalada por Karl Larenz a partir da 3ª edição de sua obra, de 1975, consiste na abertura dos mesmos. A referida abertura designa uma maior margem de variação, possibilitando um procedimento mais elástico⁷¹.

Verifica-se, outrossim, que Karl Larenz ressalta que os conceitos pressupõem a aplicação do método subsuntivo, ao passo que os tipos, pela sua própria abertura, estão voltados à concretização de valores. Na verdade, segundo leciona, o tipo contém uma pauta de valoração que carece de conteúdo, de forma apriorística, o que deverá ser feito no caso

⁶⁷ *Ibid.*, p. 481.

⁶⁸ *Ibid.*, p. 481.

⁶⁹ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 306-307 e 310. Destaque-se, contudo, que, como remarca Larenz, há situações nas quais o conceito e o tipo não são contraposições rígidas, admitindo pontos de comunicação, de modo tal que “a descrição de um tipo pode ser entendida como um estágio anterior à formação de um conceito”.

⁷⁰ 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. 189.

⁷¹ LARENZ, Karl. *Op. cit.*, p. 310.

particular. O método subsuntivo, ao contrário, consiste, em termos ideais, em um procedimento isento de valoração, o que tornaria a aplicação do Direito segura⁷².

Feitos os esclarecimentos anteriores, passa-se ao estudo da tipicidade, tal como entendida pela doutrina brasileira e pelos Tribunais Superiores.

2.2.2 A tipicidade fechada

A formulação da doutrina da tipicidade fechada no Direito brasileiro encontrou em Alberto Xavier um dos seus principais expoentes. Defensor de que o princípio da legalidade da tributação deve ser revestido de características especiais, entende que a lei tributária deve ser uma verdadeira “lei qualificada”. Ou seja, por essa visão, existe uma reserva absoluta de lei em matéria tributária, de sorte que o papel do aplicador limita-se a subsumir o fato à norma, sem que lhe caiba exercer qualquer atividade valorativa⁷³.

Alberto Xavier leciona que o princípio da tipicidade não consiste em um princípio autônomo em relação à legalidade, identificando-o com a reserva absoluta de lei. Segundo sustenta, assim como no Direito Penal o princípio da tipicidade representa uma garantia dos jurisdicionados em face do poder dos juízes, no Direito Tributário traduz-se em um instrumento de defesa dos particulares diante de possíveis arbítrios da Administração (*nullum tributum sine lege*)⁷⁴.

Sob essa ótica, leciona que a reserva absoluta de lei pressupõe que, quanto aos elementos essenciais do tributo previstos no art. 97, CTN, a lei contenha não apenas o fundamento da decisão, mas o próprio critério de decidir. Ou seja, o objeto da tipificação é constituído pelos fatos e efeitos, as situações jurídicas iniciais e finais, em homenagem ao postulado da segurança jurídica⁷⁵.

Dentro dessa ordem de ideias, Alberto Xavier enumera como corolários da tipicidade os princípios da seleção, do *numerus clausus*, do exclusivismo e da determinação ou tipicidade fechada. Portanto, verifica-se que, segundo o seu magistério, a tipicidade fechada

⁷² *Ibid.*, p. 299 e 309.

⁷³ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 17-18.

⁷⁴ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 69-70.

⁷⁵ *Ibid.*, p. 73 e 77-78.

consiste em um dos aspectos do princípio da tipicidade⁷⁶. A seguir, serão explanados, em linhas gerais, os conteúdos de cada um dos subprincípios referidos.

O primeiro deles, que é o princípio da seleção, designa que o tributo não pode ser descrito a partir de uma cláusula ou conceito geral, mostrando-se imprescindível que o legislador eleja fatos que revelem capacidade contributiva, aptos a ensejar a incidência tributária.

De outro lado, complementando o princípio da seleção, o princípio do *numerus clausus* determina que a tipologia tributária seja taxativa, e não meramente exemplificativa. Alberto Xavier enxerga no princípio do *numerus clausus* uma verdadeira *Magna Charta* do contribuinte, que, a um só tempo, veda o recurso à analogia e torna a ordem tributária completamente livre de lacunas⁷⁷.

O princípio do exclusivismo, por sua vez, traduz-se no conteúdo do art. 114 do CTN, pelo qual o fato gerador da obrigação tributária pode ser definido como “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Designa o exclusivismo, pois, que os tipos legais dos tributos devem conter os elementos necessários à tributação e que, uma vez presentes, ensejam a incidência tributária, sem quaisquer outras considerações valorativas⁷⁸.

Finalmente, o princípio da determinação ou tipicidade fechada exige que os elementos que integram o tipo sejam precisos e determinados, cabendo ao órgão de aplicação do direito descobrir imediata, direta e exclusivamente o conteúdo da lei, que, por essa visão, é lógico e unívoco, sem admitir considerações subjetivas⁷⁹.

Já Misabel Derzi, partindo da distinção entre tipos e conceitos, leciona que a diferença entre ambos é essencialmente de grau, pois, enquanto os primeiros se articulam com uma estrutura aberta e flexível à realidade, servindo à aplicação de princípios, os últimos correspondem a um reforço à segurança jurídica, à primazia da lei e à uniformidade de tratamento dos casos isolados⁸⁰.

Consoante destaca e já assinalado no item 2.1 deste capítulo, a partir de 1975, a expressão tipo fechado foi eliminada da obra *Metodologia da Ciência do Direito* de Karl Larenz, que, a partir da sua 3ª edição, passou a prever que o tipo necessariamente é aberto.

⁷⁶ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 18.

⁷⁷ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 86-88.

⁷⁸ *Ibid.*, p. 89-92.

⁷⁹ *Ibid.*, p. 92-99.

⁸⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 83-84.

Nessa linha, reconhece que os tipos implicam a inesgotabilidade de suas notas, tornando-o mais adequado a adaptar-se a situações novas⁸¹.

Assim como Alberto Xavier, Misabel Derzi defende que a tipicidade diz respeito ao próprio princípio da legalidade, sob o aspecto material, referindo-se ao conteúdo da lei. No entanto, diferentemente daquele autor, entende que a tipicidade vem sendo impropriamente utilizada, ao menos nos países latino-americanos, como sinônima do princípio da especialidade ou especificação conceitual, pelo qual os tributos são descritos com precisão, sem margem de considerações subjetivas pelo intérprete. Reportando-se a Alberto Xavier, destaca Misabel Derzi:

São mais recentes as tentativas de transposição de tipo e de tipicidade, em sentido impróprio, para o Direito Tributário. Embora Alberto Xavier, um dos mais eméritos juristas luso-brasileiros, identifique o tipo, corretamente, à concreção de fatos e efeitos, sem, pois, restringi-lo a *Tatbestand* ou fato gerador, na mesma linha de raciocínio de Carnelutti ou Oliveira Ascensão, confunde-o com o conceito determinado classificatório⁸².

Com efeito, na visão da autora, os tipos apresentam textura aberta e, sob esta ótica, são inaplicáveis a certos setores jurídicos, como o Direito Penal, o Direito Tributário e os Direitos Reais. Na verdade, em relação a esses ramos do conhecimento, em que os tipos cedem lugar aos conceitos determinados, apenas impropriamente se poderia cogitar do princípio da tipicidade, que abre espaço ao já referido princípio da especificação.

Nessa linha, Misabel Derzi assinala que a divisão de competências tributárias traçadas pelo legislador constituinte tampouco se compatibiliza com a linguagem tipológica, diante das estruturas flexíveis próprias dos tipos, que, se de um lado, conferem maior permeabilidade à estrutura jurídica, de outro, entram em rota de tensão com a rigidez característica do sistema de repartição de competências.

Ressalte-se, entretanto, que, embora defenda a impossibilidade de uso de tipos no Direito Tributário, ela não descarta a presença de verdadeiros resíduos tipológicos em sua estrutura, como se verifica na possibilidade de o Poder Executivo, em certas espécies tributárias, poder graduar as alíquotas e bases de cálculo⁸³.

Ademais, pondera que tipo não representa a tradução da expressão alemã *Tatbestand*, como equivocadamente procedido no âmbito do Direito Penal. Consoante leciona, embora

⁸¹ *Ibid.*, p. 60-64.

⁸² *Ibid.*, p. 191.

⁸³ *Ibid.*, p. 83-84, 103, 250 e 287.

Tatbestand, no Direito Tributário, seja usualmente traduzido como fato gerador, esta locução apenas impropriamente pode ser tomada como sinônima de tipo, eis que este último engloba realidade mais ampla que aquele.

Com efeito, partindo da dicotomia existente entre as correntes unitária e dualista no Direito Tributário, pelas quais, respectivamente, o fato gerador e a tributabilidade seriam um mesmo e único fenômeno ou, ao revés, representariam realidades distintas⁸⁴, Misabel Derzi defende a corrente unitária, nos termos seguintes:

Despir o fato gerador (ou hipótese) de sua tributabilidade é despi-lo de sua normatividade, restando a facticidade pura. [...] Sem dúvida, um avanço doutrinário representa a corrente da visão unitária do tributo, a qual, superando as contradições ontológico-axiológicas e lógico-eficaciais anteriores, se valeu da analiticidade com que a doutrina dualista do tributo soube contribuir para a Ciência do Direito⁸⁵.

Luciano Amaro, por sua vez, leciona que a legalidade tributária pressupõe não a simples preeminência de lei, mas a reserva absoluta de lei. Consoante leciona, como corolário do princípio da legalidade, pode-se identificar o princípio da tipicidade, qualificada como fechada ou cerrada, que apresenta duas vertentes essenciais, sendo uma dirigida ao legislador e outra, ao aplicador.

Ao destinar-se ao legislador, o princípio da tipicidade impõe que a lei seja definida de modo taxativo e completo, contendo todos os elementos necessários à tributação. Já no que se refere à atividade do aplicador, como decorrência do caráter exaustivo da lei, infere que o princípio da tipicidade afasta a interpretação extensiva e a analogia em matéria tributária⁸⁶.

Em igual sentido, Ives Gandra da Silva Martins pondera que a legalidade é o primeiro dos princípios concernentes às limitações ao poder de tributar, devendo ser compreendido de forma estrita no Direito Tributário. Dentro dessa ordem de ideias, destaca que a flexibilidade, característica do princípio da legalidade no direito privado, não se presta aos fins da Ciência das Finanças.

Já quanto ao princípio da tipicidade, assevera que o tipo deve estar inteiramente contido na lei, retomando a divisão nas quatro subespécies vislumbradas por Alberto Xavier. Nesse sentido, discorre que a norma impositiva elege o tipo tributário (subprincípio da seleção), afastando o uso de analogias (subprincípio do *numerus clausus*), particularizando a

⁸⁴ *Ibid.*, p. 114, 202-203 e 216.

⁸⁵ *Ibid.*, p. 242-243.

⁸⁶ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 112-113.

situação fática (princípio do exclusivismo) e conceituando, de forma precisa, o fato imponível (subprincípio da determinação)⁸⁷.

Vislumbrando o princípio da tipicidade como decorrência imediata do princípio da estrita legalidade, sustenta Paulo de Barros Carvalho que a tipicidade consiste em um *plus* em relação à legalidade. Se, de um lado, a regra tributária deve ser introduzida por meio de lei (legalidade em sentido lato), de outro, impõe-se que a lei tributária traga em seu bojo os elementos descritivos do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional (tipicidade)⁸⁸.

Onofre Alves Batista Júnior, por sua vez, pondera que, ainda que o princípio da tipicidade fechada não encontre expressão direta na CRFB/1988, ele pode ser compreendido como a exigência de especificação conceitual, de sorte que a lei formal deve conter os elementos essenciais caracterizadores dos tributos, afastando-se a discricionariedade e a analogia na sua determinação, bem como reduzindo a margem de valoração da Administração Fiscal⁸⁹.

Finalmente, Yonne Dolácio de Oliveira, partindo da premissa de que o Direito Tributário brasileiro consagra verdadeiro princípio da reserva absoluta de lei, defende que a lei tributária é lei cerrada, cabendo ao legislador definir exhaustivamente os elementos que compõem a hipótese de incidência.

Aduz que a referida norma cerrada funciona com rigor conceitual, exigindo subsunção, ao contrário dos tipos abertos, que não são definidos, admitindo limites flexíveis e coordenação. Da leitura conjugada dos artigos 97 e 114, CTN, sustenta que o Código Tributário brasileiro consagrou inequivocamente tipos fechados, pois, “ou o caso concreto oferece todas as características do repertório da hipótese legal” “ou não é afetado por ela”⁹⁰.

Em suma, verifica-se que diversos setores doutrinários entendem, como corolário do princípio da legalidade estrita e das garantias asseguradas aos contribuintes, que a tipicidade tributária deve ser necessariamente fechada, cabendo ao Poder Legislativo regular

⁸⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Sistema Tributário na Constituição*. Co-atualizador Rogério Gandra Martins. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 256-261.

⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 174.

⁸⁹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O Princípio da Tipicidade Tributária e o Mandamento de Minimização das Margens de Discricionariedade e de Vedação da Analogia. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno. (Org.). *Direito Tributário e a Constituição - Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coelho*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 653-655 e 668.

⁹⁰ OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. Princípio da legalidade. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, n. 6, p. 506-510, 1981.

minuciosamente todos os elementos do fato gerador e deixando ao aplicador um papel meramente subsuntivo.

Entretanto, a referida concepção é contraposta pela teoria da tipicidade aberta, conforme será exposto a seguir.

2.2.3 A tipicidade aberta no Direito brasileiro

A partir das lições extraídas da obra de Karl Larenz, no sentido de que o tipo caracteriza-se pela fluidez e abertura, em oposição aos conceitos, que estão fixados por meio de sua definição, tem ganhado força a defesa da tipicidade aberta no Direito Tributário brasileiro.

Seus teóricos assinalam, inclusive, que o princípio da segurança jurídica não é atingido por meio da utilização de conceitos fechados, mas pela possibilidade de os cidadãos conhecerem de antemão quais são as normas vigentes, assim como o seu conteúdo. Nessa linha, remarca Humberto Ávila que o prévio conhecimento da lei não está vinculado a uma pretensa previsibilidade absoluta de seu conteúdo por meio de conceitos fechados.

Consoante leciona, é impossível que a linguagem do Direito contenha uma predeterminação total, vez que a aplicação de qualquer norma jurídica depende de um juízo sobre a realidade. Pondera que, se de um lado, a aplicação das normas pressupõe possibilidades factuais, de outro, a linguagem contém implicações ontológicas. Da combinação dos elementos fáticos e linguísticos resulta que a segurança jurídica pressupõe a determinabilidade, mas não a determinação absoluta da norma jurídica.

Observe-se que Humberto Ávila não chega a contrapor as noções de tipo e conceito, defendendo que a pretensa dicotomia entre ambos deve ser enfrentada a partir da teoria dos conceitos e propondo que, ao invés da utilização do mandamento da tipicidade, seja utilizada a locução “princípio da determinabilidade fática”⁹¹.

Por essa visão, leciona que, em verdade, o tipo é apenas uma espécie de conceito, que, como gênero, poderia ser subdividido em “conceitos de tipos” e “conceitos de classe”. Enquanto os primeiros representam uma totalidade graduável e aberta à qual os fatos podem

⁹¹ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 323.

ser relacionados em maior ou menor grau, os segundos referem-se a uma rígida soma de elementos distintivos, sujeitando-se à subsunção⁹².

Nessa ordem de ideias, embora Humberto Ávila negue autonomia metodológica aos tipos, alguns traços dos “conceitos de tipos”, na sua classificação, são similares aos tipos, segundo o entendimento que a generalidade da doutrina defensora da tipicidade aberta lhe tem conferido. A fim de ilustrar o quanto se afirma, mencione-se o entendimento de Ricardo Lobo Torres, para quem os tipos são necessariamente abertos, não sendo suscetíveis de definição e conduzindo a uma forma de pensamento orientada a valores⁹³.

Em conclusão, arremata Humberto Ávila que a segurança jurídica não resulta da utilização de conceitos fechados, mas da conjugação dos quatro elementos seguintes, quais sejam: a linguagem da lei deve estabelecer os pontos de partida da obrigação tributária; os Poderes Executivo e Judiciário vinculam-se aos conteúdos mínimos da lei; as questões jurídicas devem ser reguladas por meio de procedimentos e, simultaneamente, as decisões jurídicas devem ser tomadas após a observância aos métodos de interpretação, sendo passíveis de controle⁹⁴.

Ricardo Lodi Ribeiro, por sua vez, leciona que a norma vai além do seu teor literal, não podendo ser conhecida sem a necessária interação com a realidade fática que a circunda. Ademais, a indeterminação da norma tributária decorre não apenas dos valores e princípios fundamentais aplicáveis ao Direito Tributário, mas também da natureza fluida da linguagem utilizada.

Sustenta que, embora a completa determinação seja um ideal a ser perseguido, o detalhamento indiscriminado pode levar a uma maior indefinição, uma vez que o excesso de pormenores faz com que vários traços da realidade deixem de ser contemplados pelo texto legal⁹⁵.

Citando Kant, assinala que “os conceitos sem tipos são vazios, e os tipos sem conceitos são cegos”, pelo que leciona não haver uma oposição necessária entre os referidos institutos. Em verdade, a relevância da tipicidade aberta não está em um possível antagonismo com os conceitos, mas no reconhecimento de que a indeterminação é imanente a toda a

⁹² *Ibid.*, p. 171-172, 181-182 e 204-206.

⁹³ TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. (Coord.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 137-138.

⁹⁴ ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 310-313.

⁹⁵ 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. 190-192.

linguagem – jurídica ou não – de forma que o Direito Tributário não representa uma exceção a essa realidade⁹⁶.

Sérgio André da Rocha, a seu turno, após traçar a evolução do Estado Liberal para o Estado Social, em que a função estatal preponderante deixa de ser a legislativa, passando a haver maior relevo para as atividades do Estado-Administração, pondera que, na atual sociedade contemporânea, o papel atribuído à lei deve ser revisitado.

Segundo leciona, a evolução da teoria hermenêutica promove uma releitura do princípio da legalidade e da pretensão de segurança jurídica a ele vinculado. Com efeito, a complexidade da sociedade de risco tem levado o legislador a utilizar-se de conceitos indeterminados e de tipos, como instrumentos de abertura das regras tributárias⁹⁷.

Já no contexto do Direito alemão, observa Karl Engisch que o método subsuntivo mostra-se insuficiente para que juízes e administradores públicos apliquem a lei, reconhecendo que todos os Poderes de Estado são chamados “a valorar autonomamente e, por vezes, a decidir e a agir de um modo semelhante ao do legislador”. Nessa linha, assevera que os conceitos absolutamente determinados “são muito raros no Direito”, que se constitui preponderantemente por conceitos com algum grau de indeterminação, seja no conteúdo, seja na extensão⁹⁸.

Reportando-se às lições de Karl Engisch, Sérgio André da Rocha defende que a tipicidade aberta coaduna-se com o princípio da legalidade, se este for compreendido à luz das particularidades da sociedade pós-moderna. Ademais, sustenta que o Supremo Tribunal Federal, através do RE 343.446/SC, rel. Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, Julgamento 20/03/2003, DJ 04/04/2003 teria consagrado o entendimento referido⁹⁹.

Por meio do julgamento *supra*, foi questionada a constitucionalidade dos artigos 3º, II, Lei 7.787/1989¹⁰⁰ e 22, II, Lei 8.212/1991¹⁰¹, com a redação dada pela Lei 9.732/1998, assim

⁹⁶ *Ibid.*, p. 205-206.

⁹⁷ ROCHA, Sérgio André da. A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo. In: BORJA, Célio; RIBEIRO, Ricardo Lodi (Org.). *Temas de Direito Público – Estudos em homenagem ao professor Flávio Bauer Novelli – Constituição e Cidadania*. Rio de Janeiro: Multifoco, v. 1, 2015, p. 512-514 e 526-533.

⁹⁸ ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Tradução J. Baptista Machado. 8. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p. 207-209. Engisch cita os conceitos numéricos como exemplos de conceitos determinados, especialmente quando combinados com medidas ou valores monetários.

⁹⁹ ROCHA, Sérgio André da. *Op. cit.*, p. 537-540. Reportando-se, igualmente, ao julgamento do SAT, cumpre fazer referência a: TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no Direito Tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. (Coord.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 170-172.

¹⁰⁰ Art. 3º, Lei 7.787/1989. A contribuição das empresas em geral e das entidades ou órgãos a ela equiparados, destinada à Previdência Social, incidente sobre a folha de salários, será:

[...] II - de 2% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e avulsos, para o financiamento da complementação das prestações por acidente do trabalho.

como do Decreto 612/1999 e posteriores alterações pelo Decreto 2.173/1997¹⁰², que instituíram e regulamentaram a contribuição social destinada ao Seguro de Acidente de Trabalho (SAT), incidente sobre o total da remuneração.

Entre outros questionamentos, para os fins que interessam a este trabalho, a parte recorrente alegou que os decretos referidos teriam inovado na ordem jurídica, redefinindo o conceito de atividades preponderantes e graus de risco, bem como destinando a contribuição ao SAT para o financiamento dos benefícios concedidos, o que vulneraria o princípio da legalidade.

Verifica-se que as alíquotas da aludida contribuição seriam de 1%, 2% ou 3%, a depender de a atividade preponderante do contribuinte ser classificada como de risco leve, médio ou grave, nos termos do art. 22, II, Lei 8.212/1991. De outro lado, a definição do que seria atividade preponderante, assim como o grau de risco, foi deixado a cargo do Poder Executivo, o que ensejou as alegações de violação à legalidade e à tipicidade.

Em seu voto, o Min. Relator, Carlos Velloso, destacou que a hipótese não era de delegação legislativa pura, pois a lei já havia estabelecido de forma satisfatória todos os elementos necessários para o nascimento da obrigação tributária, tratando-se de regulamento *intra legem*. Segue a ementa do acórdão, *verbis*:

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I. I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT. II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89,

¹⁰¹ Art. 22, Lei 8.212/1991. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

[...] II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

[...] § 3º O Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes.

¹⁰² Art. 26, Dec. 2.173/1997. [...] § 1º. Considera-se atividade preponderante a atividade que ocupar, na empresa, o maior número de segurados empregados, trabalhadores avulsos e médicos residentes.

não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais. III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. **O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV.** - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional. V. - Recurso extraordinário não conhecido. (RE 343446/SC, rel. Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, Julgamento 20/03/2003, DJ 04/04/2003). [Grifo nosso].

Embora o voto condutor do acórdão não tenha se pautado no princípio da tipicidade, mas na mera conformação aos limites do poder regulamentar¹⁰³, a hipótese é de verdadeira aplicação da tipicidade, vez que a legislação do SAT, ao enunciar as locuções “risco leve, médio ou grave”, compõe-se de tipos, conforme reconhece Sérgio André da Rocha¹⁰⁴.

Por fim, cumpre citar a posição de Marciano Seabra de Godoi, que apresenta algumas peculiaridades em relação aos demais defensores da tipicidade aberta. O autor sustenta que o princípio da tipicidade pode ser extraído da locução “estabeleça”, contida no art. 150, I, CRFB/1988, pelo qual é vedado aos entes federativos “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Na sua visão, tipicidade significa que “a lei deve definir os principais aspectos do tributo com um alto grau de precisão e concreção, sem recorrer a conceitos vagos ou indeterminados”, o que afastaria a discricionariedade administrativa na cobrança do tributo e representaria um reforço do princípio da legalidade tributária¹⁰⁵.

Por conseguinte, a tipicidade (*Tatbestandsmässigkeitsprinzip*), incorpora o conceito de fato gerador (*Tatbestand*), mas apresenta conteúdo oposto ao de tipo (*Typus*), uma vez que este último representa uma realidade fluida, que somente se concretizaria com aplicações valorativas¹⁰⁶.

No entanto, embora entenda que tipo e tipicidade são fenômenos dissociados, Marciano Seabra de Godoi pondera que a atividade de interpretação não se resume à mera

¹⁰³ TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. (Coord.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 171.

¹⁰⁴ ROCHA, Sérgio André da. *Op. cit.*, p. 537-540. Reportando-se, igualmente, ao julgamento do SAT, cumpre fazer referência a: TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 64.

¹⁰⁵ 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. 72.

¹⁰⁶ *Ibid.*, p. 73-74.

subsunção lógica, o que, consoante o seu magistério, foi ratificado por meio do julgamento do RE 343.446/SC, que representou negação da teoria da tipicidade fechada¹⁰⁷.

Portanto, ainda que não defenda expressamente a existência de tipicidade aberta no Direito Tributário brasileiro, as conclusões do autor parecem convergir com a dos adeptos da mencionada teoria, no sentido de que, embora os princípios da segurança jurídica e da proteção dos contribuintes sejam importantes vetores no ordenamento jurídico, tais valores não são atingidos por meio de leis supostamente claras e unívocas. Ademais, consoante reconhece, afinado com os defensores da tipicidade aberta, a norma não tem existência antes da interpretação, sendo um produto desta¹⁰⁸.

Feitas as observações anteriores, passa-se ao estudo da correlação entre as competências tributárias estabelecidas na Constituição e os tipos.

2.3 As competências tributárias estabelecidas na Constituição e o papel da lei complementar

De acordo com as lições de Luís Eduardo Schoueri, a Constituição, ao dividir competências tributárias, valeu-se eminentemente de tipos, e não de conceitos¹⁰⁹. Transportando-se para o campo tributário o quanto antes se expôs, defende o autor que os elencos dos artigos 153, 155 e 156 da Constituição consistem em tipos, pois, do contrário, seria despidendo o emprego de lei complementar para dirimir conflitos de competência, consoante a previsão do art. 146, I, CRFB/1988.

Portanto, segundo sustenta, os conflitos de competência surgem justamente da potencial fluidez dos tipos, o que, conjugado com o art. 146, III, a, CRFB/1988 – pelo qual foi conferido à lei complementar o papel de definir os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes – demonstra que o constituinte tinha consciência de que ele próprio não conceituara os elementos essenciais dos impostos previstos¹¹⁰.

¹⁰⁷ *Ibid.*, p. 81.

¹⁰⁸ *Ibid.*, p. 82-83.

¹⁰⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 270 e 275.

¹¹⁰ *Ibid.*, p. 276. Dentro dessa ordem de ideias, Luís Eduardo Schoueri defende a evolução dos tipos, que acompanha a evolução dos fenômenos econômicos. No entanto, embora reconheça que a Constituição estabelece tipos, defende que a lei complementar vale-se de conceitos.

Nessa linha, Sérgio André da Rocha exemplifica que as locuções serviços e mercadorias, que foram utilizadas pela Constituição como fatos geradores do ISS e do ICMS, constituem verdadeiros tipos. Por esse raciocínio, seus significados vêm sofrendo uma permanente revolução, considerando, especialmente, o crescente desenvolvimento tecnológico.

Ademais, o autor esclarece que, ante o caráter gradual do tipo, entre o típico e o atípico não há uma contraposição absoluta, mas sim uma zona cinzenta, na qual há uma grande variedade de possibilidades. Por conseguinte, Sérgio André da Rocha refuta a aplicação da chamada lógica clássica bivalente na interpretação tributária, pela qual seria possível interpretar a realidade jurídica a partir de categorias opostas¹¹¹.

Reconhecendo, igualmente, a natureza tipológica da norma de incidência tributária, Ricardo Lodi Ribeiro enfatiza que a abertura dos tipos é maior nas taxas e contribuições do que nos impostos, diante do caráter historicamente mais antigo dos impostos, o que não obsta a constatação de que o grau de abertura, em quaisquer tributos, seja sempre definido pela lei tributária¹¹².

Com relação ao Direito Comparado, cumpre fazer referência ao posicionamento de José Casalta Nabais que, no âmbito do Direito Português, embora não utilize expressamente a locução tipicidade aberta, apresenta entendimento que em muito se assemelha ao dos seus defensores.

Consoante sustenta, mesmo nos setores em que a doutrina prega uma reserva de lei, esta poderá conter o que denomina “predeterminações abertas”, com a utilização de conceitos indeterminados e cláusulas gerais, o que é especialmente significativo no campo dos impostos¹¹³.

Ademais, o princípio da determinabilidade não pode ser compreendido como uma exigência de pormenorização dos impostos, “uma vez que, quanto mais o legislador tenta pormenorizar, maiores lacunas acaba por originar relativamente aos aspectos que ficam à margem dessa disciplina”. A consequência inarredável deste raciocínio é o de que, quanto maior o detalhamento, maior a indeterminação causada¹¹⁴.

¹¹¹ ROCHA, Sérgio André da. Existe um princípio da tipicidade no Direito Tributário? *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 136, p. 73-74 e 77-78, jan. 2007.

¹¹² 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. 212-213.

¹¹³ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo*. 3ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012, p. 334.

¹¹⁴ *Ibid.*, p. 355-356, 375 e 377.

Observe-se que, ao comentar o Direito alemão, José Casalta Nabais critica a formulação de que o “princípio da tipicidade, como expressão do princípio do estado de direito, implica que os pressupostos de fato do imposto sejam determinados de tal modo que o contribuinte possa calcular antecipadamente o encargo fiscal que sobre ele recai”. Na visão do autor, trata-se de mera retórica legal, que não se coaduna com a visão moderada com que o princípio da determinabilidade deve ser interpretado.

Nessa linha, pondera que a tipicidade não deve ser compreendida de forma rígida, vez que o caráter excessivamente analítico da lei do imposto pode comprometer, ao invés de consolidar, a segurança jurídica. De outro lado, assevera que apenas em um Estado Liberal seria possível insistir em uma concepção estrita da legalidade, de tal sorte que o legislador deveria adotar postura de autocontenção, sob pena de enveredar em “missões impossíveis”¹¹⁵.

Por conseguinte, o papel atribuído à Administração Fiscal, consoante já reconhecido pelo próprio Tribunal Constitucional português, não é o de mera executora de determinações já integralmente contidas na lei. Ao contrário, a Administração deve ter uma margem de livre decisão, que pode ser entendida como “poder fiscal da Administração”, considerando, inclusive, que o Poder Executivo dispõe de melhores condições de ordem técnica que o Poder Legislativo, além de estar superada a visão de que o mesmo careceria de legitimidade democrática¹¹⁶.

Cabe pontuar, entretanto, que há autores que não estabelecem uma correlação necessária entre as normas de competência previstas na Constituição e o princípio da tipicidade. Nessa linha, pondera Andrei Pitten Velloso que, em verdade, os conceitos podem ser compreendidos de forma ampla, de modo a abarcar “toda e qualquer suma de ideias

¹¹⁵ *Ibid.*, p. 335 e 381-382.

¹¹⁶ *Ibid.*, p. 334, 339-340, 373 e 383-384. José Casalta Nabais faz referência ao Ac. 233/94, por meio do qual o Tribunal Constitucional português apreciou recurso constitucional em que questionado, à luz do art. 114, párr. 2º, Código da Contribuição Industrial, a constitucionalidade de a Administração Fiscal haver alterado o sistema de tributação de dado contribuinte, aplicando-lhe as regras do grupo B, e não as regras do grupo A, a que ele estava anteriormente vinculado. Concluiu o Tribunal Constitucional, à luz do princípio da legalidade, que a Administração Pública tem uma margem de valoração dos conceitos indeterminados empregados nos textos legais, o que não afasta a necessidade de densificação normativa dos textos referidos, de modo a permitir o controle de atuação da atividade administrativa, seja pelo Poder Judiciário, seja pelos próprios particulares destinatários da norma (que poderão ter algum grau de previsibilidade da atuação administrativa). Nesse contexto, embora tenha fixado o entendimento de que a Administração Fiscal dispõe de discricionariedade técnica e que é possível a utilização de conceitos indeterminados e cláusulas gerais em matéria tributária, o Tribunal Constitucional decidiu pela inconstitucionalidade do art. 114, párr. 2º, Código da Contribuição Industrial, diante de a densificação normativa procedida pelo dispositivo legal questionado não haver sido considerada suficiente, enquanto critério orientador. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19940233.html>>. Acesso em: 6 mar. 2016.

caracterizada pela presença e pela ausência de determinadas propriedades”, englobando os conceitos *stricto sensu* e os tipos¹¹⁷.

No entanto, o autor assevera que a assertiva pela qual as competências empregadas na Constituição seriam tipos não encontra respaldo no texto e no sistema constitucional, devendo o intérprete respeitar o sentido literal possível e a coerência significativa da regulação¹¹⁸. Consoante decorre das suas lições, não há uma rigidez absoluta na repartição entre conceitos e tipos, diante do reconhecimento de que a linguagem mostra-se vaga e de que as fronteiras entre conceitos e tipos não é rígida, abrindo espaço para figuras híbridas¹¹⁹.

A esse propósito, cabe transcrever o trecho seguinte de sua obra, na qual o autor discorre sobre o trabalho de Misabel Derzi, já referido no item anterior, para analisá-lo de forma crítica, *verbis*:

No entanto, a observação de Misabel Derzi não pode ser acolhida integralmente, por estar arvorada na rígida dicotomia entre tipo e conceito, que não é suficiente para a abordagem de todos os conceitos que compõem o sistema de discriminação de competências tributárias. Com efeito, nessa passagem Misabel Derzi trabalha com uma rígida dicotomia entre conceito e tipo, a qual, como reconhece em outros trechos de sua obra, não pode subsistir, já que a ‘própria distinção entre tipo e conceito é gradual e tipológica’. **Ou seja, a negação de que os conceitos empregados nas normas de competência tributária sejam na realidade tipos não necessita conduzir inexoravelmente à conclusão de que sejam conceitos *stricto sensu*, com características suficientes e irrenunciáveis. Não há apenas duas possibilidades excludentes “ou...ou”. Pode-se vislumbrar que haja conceitos heterogêneos, o que, aliás, é uma necessidade decorrente do reconhecimento da vagueza da linguagem**¹²⁰. [Grifo nosso].

Em sentido similar, refutando a dicotomia entre conceitos e tipos, Luís Cesar Souza de Queiroz esclarece que as normas que atribuem competência tributária necessariamente apresentam limites máximos, diante do rígido regime de repartição de competência para instituir impostos, pois, do contrário, a Constituição seria transformada em um nada jurídico¹²¹.

¹¹⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 250.

¹¹⁸ *Ibid.*, p. 253.

¹¹⁹ *Ibid.*, p. 331.

¹²⁰ *Ibid.*, p. 254.

¹²¹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a renda: o conceito constitucional de renda e a recente visão do STF. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio (Org.). *Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015, p. 249.

Ademais, esclarece que a opção por um modelo conceitual não desconsidera o fenômeno da indeterminação da linguagem e da sua permanente mutação, conforme se infere de suas lições, *verbis*:

Esse especial modo de se compreender e de se utilizar a expressão **conceito, que concebe ser necessária a consideração de que os fenômenos da indeterminação e da mutação acometem os conceitos em geral em graus variados**, parece guardar vantagem para o uso de outras expressões relacionadas, tais como, *tipo, cláusula geral, conceitos determinados, conceitos indeterminados* etc., as quais têm suscitado desnecessárias dúvidas acerca de sua caracterização¹²². [Grifo do autor].

As diferentes visões acerca das normas que consagram competências tributárias – se tipos fechados, abertos, conceitos ou mesmo conceitos heterogêneos – apresenta repercussão direta no papel que cada corrente atribuirá ao princípio da legalidade e, mais especificamente, à legislação complementar.

Ao se admitir que as competências tributárias estabelecidas na Constituição contenham tipos ou, ao menos, sentidos mínimos¹²³, sobressai o papel atribuído à lei complementar, que, consoante a redação atribuída pela Constituição de 1988, pode dispor sobre conflitos de competência, limitações constitucionais ao poder de tributar e normas gerais em matéria de legislação tributária.

Esclareça-se que a locução sentido mínimo é aqui empregada de modo a denotar que as regras de competência previstas na Constituição apresentam zonas de certeza positiva e negativa e núcleos de significação. No entanto, segundo a concepção ora defendida, a Constituição não exauriu o significado linguístico das normas atributivas de competência, que podem ser aprimoradas com o decurso do tempo¹²⁴.

Prestados esses esclarecimentos, verifica-se que a Constituição de 1988 ampliou o papel conferido à lei complementar, sendo possível, inclusive, inferir que a redação do art.

¹²² *Ibid.*, p. 250.

¹²³ A expressão “sentidos mínimos” é amplamente utilizada por Humberto Ávila. No entanto, o autor parte de pressupostos teóricos diferentes dos ora adotados, eis que, na sua visão, como corolário de a Constituição utilizar regras (e não princípios) na repartição de competências tributárias, a Constituição incorpora conceitos pré-constitucionais infraconstitucionais, que só poderiam ser modificados por meio de alteração legislativa, conforme consta da obra: ÁVILA, Humberto. *Planejamento Tributário*. *Revista de Direito Tributário*, n. 98, p. 79-82, 2006.

¹²⁴ Defendendo que conteúdo mínimo designa aquilo que o conceito evidentemente significa, como uma área de inquestionável certeza: PIZOLIO JUNIOR, Reinaldo. *Competência tributária e conceitos constitucionais*. 2005. 372 f. Dissertação (Mestrado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – Faculdade de Direito, São Paulo, 2005.

146, III, CRFB/88 contém caráter exemplificativo, e não taxativo, na enumeração de normas gerais acerca da legislação tributária¹²⁵.

Em regra, a lei complementar que exerce os papéis traçados pelo art. 146, CRFB/88 é o Código Tributário Nacional (CTN). Contudo, o CTN forma um microsistema normativo com outros diplomas legislativos, como as leis complementares 87/1996 e 116/2003, que, disciplinados de forma conjugada, estabelecem os parâmetros para a cobrança do ICMS e do ISS, respectivamente, e, em paralelo, permitem a sistematização de critérios para o estudo do conflito de competência entre ambos.

Conforme já se adiantou no item 2.1 deste capítulo, diversos doutrinadores, notadamente os que partem da premissa de que a tipicidade no Direito Tributário é fechada, defendem que os conflitos de competência em matéria tributária são meramente aparentes, pois a própria Constituição já teria exaurido o exercício das competências tributárias.

Nesse sentido, caberia à lei complementar, como lei de caráter nacional¹²⁶, aumentar o detalhamento dos modelos de tributação já traçados na Constituição, mas sem alterar os conceitos que teriam sido pressupostos por ela. Por essa lógica, locuções como serviços já teriam o seu alcance previamente definido pelo Texto Constitucional, ao realizar a partilha de competências tributárias¹²⁷.

No entanto, a se admitir que as competências traçadas pela Constituição apresentam tipos abertos, pode-se defender que o papel atribuído à lei complementar, especialmente no que atine aos conflitos de competência, não é o de mera executora de decisões já integralmente contidas no Texto Constitucional.

Com efeito, segundo os defensores da tipicidade aberta, o legislador complementar exerce atividade de caráter decisório, não se limitando a repetir dispositivos constitucionais, cujo verdadeiro significado seria apreensível diretamente pelo Poder Judiciário¹²⁸.

Em acréscimo, caberia ao Poder Legislativo, na qualidade de intérprete do Texto Constitucional, e respeitado o princípio federativo, estabelecer critérios para que sejam sanados os conflitos de competência entre os entes federativos, o que implica, inexoravelmente, no reconhecimento de algum grau de discricionariedade ao legislador¹²⁹.

¹²⁵ CANTO, Gilberto de Ulhoa. Lei Complementar Tributária. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, n. 15, p. 4-8, 1990.

¹²⁶ ATALIBA, Geraldo. Regime Constitucional e leis nacionais e federais. *Revista dos Tribunais on line*, São Paulo, v. 3, p. 288-289, mai. 2011. Disponível em: <<http://www.rtonline.com.br>>. Acesso em: 12 mar. 2016.

¹²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 160 e 172.

¹²⁸ NASCIMENTO, João Paulo Melo do. *Op. cit.*, p. 291.

¹²⁹ *Ibid.*, p. 294-301.

Observe-se, ainda, que, na visão de Andrei Pitten Velloso, que pode ser entendida como intermediária entre as duas correntes anteriores, embora a Constituição Tributária possa ser, em alguma medida, interpretada conforme a legislação infraconstitucional¹³⁰, a lei complementar “carece de força jurídica para ampliar ou restringir as competências impositivas dos Estados e dos Municípios”¹³¹, de tal modo que a “Constituição empregna signos linguísticos que conotam a integralidade do teor conceitual”¹³².

Portanto, como já referido, o papel atribuído à lei complementar oscilará conforme a premissa metodológica utilizada. Para os partidários da tipicidade fechada e aqueles que, sob diferentes fundamentos, compreendem que o sentido das expressões atributivas de competência está inteiramente contido na Constituição, a lei complementar limita-se a reproduzir opções já realizadas pelo constituinte.

Já para aqueles que defendem que as normas de competência empregadas pela Constituição contêm tipos abertos, cujos significados podem oscilar com o transcurso do tempo e da próprio avanço tecnológico, o papel conferido à lei complementar é não só o de densificar o texto constitucional, como o de inovar na ordem jurídica, desde que respeitado o sentido mínimo das locuções constitucionalmente empregadas.

Perquirir os limites para a atuação do legislador complementar ganha vulto especialmente na atual quadra política, em que tramitam no Congresso Nacional diversos projetos de lei que, ante as crescentes inovações tecnológicas, buscam inserir novos itens na lista anexa à LC 116/2003, conforme será detalhado nos capítulos seguintes.

No caso específico do ISS, o papel conferido à legislação complementar mostra-se ainda mais crucial, pois, além de dirimir possíveis conflitos de competência em relação ao IPI e ao ICMS, cabe-lhe definir os serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, CRFB/1988, conforme resulta inequívoco da literalidade do art. 156, III, CRFB/1988.

Nesse sentido, entende o Supremo Tribunal Federal, por meio de já consagrada jurisprudência, que as lista anexas ao DL 406/1968 (com as alterações da LC 56/1987) e à LC 116/2003, embora admitam interpretação extensiva na horizontal, são taxativas na vertical. Ou seja, apenas estão sujeitos à incidência do ISS os serviços arrolados expressa ou implicitamente na lei complementar, não se admitindo a tributação por analogia, *verbis*:

¹³⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. *Op. cit.*, p. 40.

¹³¹ *Ibid.*, p. 29.

¹³² *Ibid.*, p. 37.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR: LISTA DE SERVIÇOS: CARÁTER TAXATIVO. LEI COMPLEMENTAR 56, DE 1987: SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL: EXCLUSÃO. I. - É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos. Cuida-se, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87. II. - Precedentes do Supremo Tribunal Federal. III. - Ilegitimidade da exigência do ISS sobre serviços expressamente excluídos da lista anexa à Lei Complementar 56/87. IV. - RE conhecido e provido. (RE 361829/RJ, rel. Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, Julgamento 13/12/2005, DJ 24/02/2006).

A questão que deflui do exposto, independente da corrente perfilhada, é a dos limites da lei complementar. Ou seja, se de um lado, se reconhece que o legislador exerce um papel decisório, de outro, há limites para essa atuação. Dentro dessa ordem de ideias e observado o princípio da conduta amistosa entre os entes federativos¹³³, não se poderia aceitar que o caráter criativo da lei complementar se transformasse em arbítrio. É o que se passa a expor.

2.4 Os limites ao legislador complementar

Conforme esclarecido no item anterior, o papel conferido à lei complementar vincula-se diretamente à forma de compreensão das competências tributárias previstas na Constituição – se tipos fechados, abertos ou conceitos. Segundo a posição ora defendida na presente dissertação, ainda que se entenda que as competências constitucionais traduzem tipos, na dicção de Luís Eduardo Schoueri, não se desconhece que, na atualidade, há uma permanente aproximação entre tipos e conceitos, eis que os conceitos totalmente fechados e de caráter unívoco não parecem subsistir.

No entanto, o reconhecimento de que a Constituição valeu-se de linguagem tipológica e potencialmente aberta não conduz a que a lei complementar possa dispor livremente sobre os impostos previstos na Constituição, de modo que o controle de constitucionalidade, tanto difuso como concentrado, deve ser regularmente realizado, como forma de concretização do primado da supremacia da Constituição.

¹³³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Federalismo e guerra fiscal entre os estados. *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, v. 22, p. 390, 2014.

Segundo o magistério de Gustavo da Gama Vital de Oliveira, muito embora a materialidade dos impostos pressuponha o reconhecimento de conceitos mínimos, o processo de definição de qual imposto deverá incidir no caso concreto deve tomar como ponto de partida a solução oferecida pela lei complementar, que, na sua visão, desfruta de presunção de constitucionalidade reforçada, nos seguintes termos:

A nosso ver, o processo de definição precisa começar pelo exame da solução oferecida pela lei complementar, instrumento eleito pela CF para “demarcação das fronteiras” de cada um dos impostos mencionados na CF. É evidente que a solução oferecida pela lei complementar não pode ser soberana, insindicável à apreciação da jurisdição constitucional. Todavia, a superação do critério adotado pela lei complementar deve exigir ônus argumentativo reforçado, capaz de comprovar o manifesto descompasso do critério adotado pelo Legislador e a materialidade econômica indicada na CF. A lei complementar tributária que disciplina conflito de competência deve desfrutar de uma espécie de dupla presunção de constitucionalidade¹³⁴. [Grifo nosso].

Embora a concepção de que a Constituição adotou um conceito mínimo não seja imune a críticas, notadamente daqueles para quem o Texto constitucional esgota o sentido das normas de competência, a construção do significado das locuções constitucionalmente empregadas, consoante a posição ora defendida, representa um contínuo e inacabado processo de interpretação.

Tanto assim o é que, na quadra atual, de permanente avanço tecnológico, as zonas de incerteza são maiores e mais numerosas que as zonas de certeza positiva ou negativa. Portanto, a premissa metodológica ora utilizada é a de que o sentido total que a Constituição empregou ao usar expressões como serviços, mercadoria e prestação de serviços de comunicação é um processo inacabado e em permanente construção.

Nessa linha, o conteúdo dos referidos sentidos mínimos é obra do trabalho do intérprete e, variando de tributo para tributo, vai sendo delineado no tempo, muitas vezes de forma negativa. Exemplificativamente, no que atine ao ICMS, há razoável consenso doutrinário e jurisprudencial de que a mera saída física de mercadorias não constitui fato gerador do ICMS¹³⁵.

¹³⁴ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten. (Org.). *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases* tributários. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 199-200.

¹³⁵ Súmula 166, STJ. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

De outro lado, controverte-se se a incidência do ICMS pressupõe circulação jurídica, com a necessária transferência de propriedade, ou se a circulação econômica seria suficiente para fins de incidência do tributo. Embora a jurisprudência do STF venha inequivocamente se consolidando no sentido de que a circulação para fins de cobrança de ICMS pressupõe transferência de propriedade¹³⁶, há entendimento doutrinário divergente, defendendo a circulação econômica¹³⁷, que se caracteriza pela evolução da mercadoria na cadeia produtiva, da fonte produtora até o consumidor final¹³⁸.

Portanto, nesse passo, pode-se chegar a uma conclusão parcial. A elaboração do conteúdo mínimo efetivamente previsto pela Constituição Federal consiste em processo gradativo, que apenas pode ser tido como acabado após amplos debates, que conduzam a um razoável consenso doutrinário e jurisprudencial.

Retomando o exemplo do ICMS, pode-se afirmar que o sentido mínimo a ser extraído do art. 155, II, CRFB/1988 é o de que o ICMS não será devido no caso de meras saídas físicas de mercadoria. Ademais, pode-se concluir que, em havendo circulação jurídica, com a inequívoca transferência de propriedade, haverá a incidência tributária.

Entretanto, no que diz respeito à circulação econômica, a questão ainda não está definitivamente elucidada. De fato, embora o Plenário do STF tenha jurisprudência reiterada

¹³⁶ Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ART. 155, II, CF/88. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL. NÃO-INCIDÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. O ICMS tem fundamento no artigo 155, II, da CF/88, e incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. 2. **A alínea “a” do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, na redação da EC 33/2001, faz incidir o ICMS na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, somente se de fato houver circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio (compra e venda).** 3. Precedente: RE 461968, Rel. Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 30/05/2007, Dje 23/08/2007, onde restou assentado que o imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias. 4. Deveras, não incide o ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra, quando configurada a transferência da titularidade do bem. Conseqüentemente, se não houver aquisição de mercadoria, mas mera posse decorrente do arrendamento, não se pode cogitar de circulação econômica. 5. In casu, nos termos do acórdão recorrido, o contrato de arrendamento mercantil internacional trata de bem suscetível de devolução, sem opção de compra. 6. Os conceitos de direito privado não podem ser desnaturados pelo direito tributário, na forma do art. 110 do CTN, à luz da interpretação conjunta do art. 146, III, combinado com o art. 155, inciso II e § 2º, IX, “a”, da CF/88. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 540829/SP RG, rel. Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, Julgamento 11/09/2014, DJe 18/11/2014). [Grifo nosso].

¹³⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*: os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, v. 4, 2007, p. 24.

¹³⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O fato gerador do ICMS. *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, ano 9, n. 52, p. 4, jul./ago. 2011. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdicntd=74394>>. Acesso em: 24 set. 2015.

no sentido de que a ocorrência do fato gerador do ICMS pressupõe a circulação jurídica¹³⁹, a Corte Constitucional apresenta precedentes, ainda que excepcionais, em que admite a incidência tributária mesmo sem a transferência de propriedade¹⁴⁰.

Com relação ao ISS, por sua vez, consoante a jurisprudência e a doutrina majoritárias¹⁴¹, a sua incidência pressuporia uma obrigação de fazer, devendo ser afastada nos casos em que se verificasse uma obrigação de dar, tendo em vista a dicção do art. 110, CTN.

Entretanto, esse posicionamento foi, em alguma medida, mitigado quando do julgamento do RE 547.245/SC, no qual o Município de Itajaí questionou acórdão do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, que havia decidido pela impossibilidade de incidência do ISS no caso de *leasing* financeiro. O entendimento do STF pode ser sintetizada pela ementa que segue, *verbis*:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se dá provimento. (RE 547.245/SC, rel. Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, Julgamento 02/12/2009, DJe 05/03/2010).

Ao apreciar o referido recurso extraordinário, e consoante a maioria formada em torno do voto do então Ministro Eros Grau, decidiu o STF que o *leasing* financeiro consiste em

¹³⁹ EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL. LEASING. CONTRATO DE NATUREZA COMPLEXA. **NÃO EXERCÍCIO DA OPÇÃO DE COMPRA. BEM SUSCETÍVEL DE DEVOLUÇÃO AO ARRENDADOR. INEXISTÊNCIA DE CIRCULAÇÃO ECONÔMICA DA MERCADORIA IMPORTADA. NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.** INTERPRETAÇÃO CONJUNTA DO INC. II E DO § 2º, INC. IX, AL. A, DO ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. RECURSO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. (RE 226899/SP RG, rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, Julgamento 01/10/2014, DJe 12/12/2014). [Grifo nosso]. Embora a ementa utilize inapropriadamente a locução circulação econômica, os votos dos Ministros Eros Grau e Cármen Lúcia não deixam dúvida de que a hipótese é de circulação jurídica.

¹⁴⁰ A referida observação mostra-se importante notadamente no campo das novas tecnologias, de que é exemplo a ADI 1945 MC/MT, em que o STF entendeu válida a incidência de ICMS sobre o *download* de *software*, enfatizando que, no caso, haveria uma transferência eletrônica de dados, conforme será explorado no capítulo seguinte.

¹⁴¹ BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 337.

serviço, ensejando a incidência do ISS. Embora a ementa do acórdão tenha incorrido em imprecisão, parecendo conflitar, em alguma medida, com os votos proferidos, o STF deixou claro que a interpretação constitucional não é uma atividade acabada, acompanhando, ao contrário, a evolução dos fenômenos econômicos e sociais subjacentes.

Nesse sentido, destacou o Min. Eros Grau que “há serviços, para os efeitos do inciso III do art. 156 da Constituição, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer”. O Min. chegou mesmo a ponderar que “toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar”.

Seguindo este entendimento, o Min. Joaquim Barbosa remarcou que “não há um conceito constitucional absoluto, imutável, intuitivo através dos tempos para serviços”. Em acréscimo, o Min. César Peluso defendeu que as categorias adotadas pelo Direito Romano, ao dividir as obrigações entre dar, fazer e não fazer, são insuficientes para reger as relações do mundo moderno.

Assim como no julgamento do RE 547.245/SC, no RE 592.905/SC¹⁴², cujo relator foi o Min. Eros Grau e que cuidava igualmente da tributação do *leasing* financeiro, o STF reiterou a incidência de ISS sobre o contrato de arrendamento mercantil, consoante as razões já expostas no *leading case* anterior.

Em precedente mais recente, veiculado no Informativo 841¹⁴³, cujo inteiro teor do acórdão ainda não foi publicado, o STF decidiu que é constitucional a incidência de ISS sobre os planos de saúde. Após reportar-se ao RE 547.245/SC, o Tribunal Pleno firmou o entendimento de que as competências tributárias contidas na Constituição representam tipos, e não conceitos fechados, de modo que a sua interpretação não pode identificar-se com os postulados do Direito Civil.

Em acréscimo, por maioria de oito votos a um, a Corte remarcou que novos critérios interpretativos, para além da dicotomia entre obrigações de dar e de fazer, têm sobressaído no âmbito do Direito Tributário, com o influxo de Ciências afins, como a Ciência das Finanças, a Economia e a Contabilidade.

Assinalou-se, ainda, que serviços devem ser compreendidos como o oferecimento de uma utilidade a outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro. Finalmente, o STF decidiu que a alegação de que a atividade

¹⁴² RE 592.905/SC, rel. Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, Julgamento 02/12/2009, DJe 05/03/2010.

¹⁴³ RE 651.703/PR, rel. Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, Julgamento 29/09/2016.

desempenhada pelas operadoras de planos de saúde teria natureza securitária não seria fundamento suficiente para afastar a incidência de ISS.

Diante dos fundamentos firmados nesse julgamento, foi fixado em sede de repercussão geral que “as operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde) realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88”, o que constitui o tema 581 da jurisprudência do STF.

Por conseguinte, com relação ao ISS, pode-se afirmar, na esteira da doutrina e jurisprudência majoritárias que, caso se esteja diante de obrigação de fazer listada nos anexos ao DL 406/1968 e à LC 116/2003, deverá haver a incidência tributária, pois o *facere* compõe indubitavelmente o significado mínimo da locução empregada pela Constituição.

Contudo, como visto em face do RE 547.245/SC e do RE 651.703/PR, mesmo diante de hipóteses que não se materializem como obrigação de fazer, poderá haver a incidência tributária, o que deverá ser analisado diante do caso concreto e das previsões constantes da legislação complementar.

Dentro dessa ordem de ideias, verifica-se que, embora o legislador complementar disponha de uma margem de inovação no ordenamento jurídico, decorrente da própria vagueza da linguagem e do permanente avanço tecnológico, ele deve respeitar necessariamente o sentido mínimo já definitivamente consolidado no que diz respeito a cada tributo.

2.5 Considerações finais

Diante de todo o exposto, verifica-se que o papel atribuído à lei complementar no Direito Tributário, notadamente à luz do art. 146, I, CRFB/1988, depende da concepção prévia adotada com relação às locuções empregadas pelo Texto Constitucional, filiando-se às teorias da tipicidade fechada ou aberta.

Conforme se expôs, caso se adote a visão de que a Constituição adotou conceitos fechados e de sentido unívoco, cujo conteúdo poderia ser apreendido integralmente a partir da interpretação constitucional, concluir-se-á que os conflitos de competência em matéria tributária são aparentes, reduzindo-se o caráter da lei complementar ao mero detalhamento da Constituição, mas sem qualquer margem de inovação.

Ao contrário, caso se entenda que a Carta Constitucional empregou tipos abertos para definir competências, admitir-se-á que os conflitos referidos pelo art. 146, I, CRFB/1988 são reais, reconhecendo-se à lei complementar um papel não meramente declaratório, mas de criação no universo jurídico.

Consoante já se adiantou, a presente dissertação se filia à segunda corrente. As expressões constitucionalmente empregadas, embora gozem de um sentido mínimo, não são semanticamente fechadas, mas plurissignificativas. Com efeito, diante da própria fluidez da linguagem e da inequívoca constatação de que os sentidos se modificam no curso da história, notadamente em tempos de evolução tecnológica, pode-se concluir que um dos principais desafios do jurista é o de reconhecer limites à atividade do legislador complementar.

Se, de um lado, foi conferido ao Legislativo o poder de inovar no mundo jurídico, de outro, a referida prerrogativa não pode ser convertida em arbítrio. Nessa linha, defende-se que o legislador complementar deve respeitar os sentidos mínimos das locuções empregadas constitucionalmente, sob pena de incorrer em flagrante inconstitucionalidade.

Esses significados mínimos podem ser identificados pelo intérprete, em cada tributo, após a formação de razoável consenso doutrinário e jurisprudencial acerca do sentido atribuído àquela expressão, ainda que em caráter negativo. Portanto, os sentidos mínimos se consolidam com a evolução interpretativa ocorrida no tempo, não sendo atividade pronta e acabada, mas em permanente aperfeiçoamento.

Dessa forma, feitas as considerações pertinentes acerca do papel da lei complementar no Direito Tributário e, mais especificamente, para dirimir conflitos de competência entre os entes federativos, passa-se, a partir do capítulo seguinte, à análise específica de hipóteses que envolvem o conflito de competência entre Estados e Municípios.

Os três casos específicos, que foram selecionados para estudo, ilustram de forma casuística como o conflito de competência entre o ICMS e o ISS vem se colocando, em termos práticos. Nessa linha, enquanto no capítulo 3 discorrer-se-á sobre o fato gerador circulação de mercadorias, nos capítulos 4 e 5 a controvérsia terá como substrato o fato gerador comunicação, cotejando-se ambos com a hipótese de incidência serviços, que enseja a tributação pelo ISS.

Os casos escolhidos para análise pormenorizada decorreram da constatação de ainda não haverem sido definitivamente resolvidos, no âmbito da jurisprudência dos Tribunais Superiores, além de despertarem um sem número de controvérsias doutrinárias. De outro lado, buscou-se demonstrar que o conflito se potencializa à medida em que o crescimento da Internet vem se tornando uma realidade cada vez mais presente.

3 O CONTRATO DE CESSÃO DE USO DE *SOFTWARE*

3.1 O RE 688.223/PR: contrato de cessão de uso de software

No contexto do conflito de competência entre o ISS e o ICMS, insere-se o RE 688.223/PR, cuja repercussão geral já foi reconhecida, em que se discute qual imposto incide sobre o licenciamento ou cessão de direito de programa de computador, em serviço personalizado.

O estudo acerca de qual imposto deverá incidir sobre a cessão de direito de programa de computador deverá partir das premissas fixadas anteriormente. Se, de um lado, avulta em importância o papel da lei complementar no conflito de competência entre os entes federativos, de outro, novos paradigmas interpretativos, para além da dicotomia entre as obrigações de dar e de fazer, têm sobressaído na doutrina e, ainda que timidamente, na própria jurisprudência dos Tribunais Superiores. É o que se passa a expor.

3.1.1 Apresentação: breve relatório do RE 688.223/PR

Tratou-se, na origem, de mandado de segurança preventivo impetrado por empresa de telefonia móvel celular contra ato a ser praticado pelo Diretor do Departamento de Rendas Mobiliárias do Município de Curitiba, no sentido de cobrar ISS quanto à importação, pela impetrante, de contratos de licença de uso de programas de computador para planejamento de redes de telecomunicações celulares.

Aduziu a impetrante que o item 1.05 da lista anexa à LC 116/2003 seria inconstitucional, visto que a hipótese traduzir-se-ia em mera obrigação de dar, violando a noção de serviço. Segundo sustentou, o conceito constitucional de serviço pressuporia a existência de obrigação de fazer, submetida a um regime de direito privado, embora não trabalhista, e prestada em caráter negocial.

Dentro dessa ordem de ideias, enfatizou que haveria prestação de serviço apenas na elaboração de jogos de computador, conforme previsão do item 1.04 da lista anexa à LC 116/2003. Contudo, exaurida essa etapa, haveria a mera autorização para a utilização do

programa de computador, pelo que invocou a necessária aplicação, por analogia, do regime jurídico dos contratos de locação, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal¹⁴⁴. Salientou que a lei 9.609/1998, por meio de seu art. 9º¹⁴⁵, previu que o uso de programas de computador, no Brasil, seria objeto de contrato de licença, o que afastaria a configuração de um serviço.

Defendeu, outrossim, que não se admitiria a incidência do ISS sobre os contratos referidos, pois eles seriam provenientes do exterior. Asseverou que o art. 1º, § 1º da LC 116/2003 seria inconstitucional, visto que, à exceção do IPI, todos os tributos que recaem sobre a importação o fariam segundo expressa previsão constitucional.

Ademais, ressaltou que a cessão e o licenciamento de programas de computador inserem-se na seara das telecomunicações, em que o art. 150, § 3º, CRFB ressaltou que apenas seriam admissíveis a incidência do ICMS, do imposto de importação (II) e do imposto de exportação (IE).

No entanto, embora tenha defendido que a hipótese seria de operação de telecomunicações, e, em princípio, passível de tributação pelo ICMS, sustentou que os contratos de cessão e licenciamento de programas de computador consubstanciaram atividades-meio de telecomunicações. Com essa afirmação, a impetrante pareceu sugerir que tampouco o ICMS poderia onerar os contratos de licença e cessão de programas de computador que, na sua visão, estariam inseridos na competência residual da União, decorrente do art. 154, I, CRFB/1988.

Como a competência residual da União não foi exercida, a consequência inarredável da tese desenvolvida pela impetrante foi a de que os contratos em comento não estariam sujeitos a qualquer imposição tributária. Portanto, requereu a impetrante a concessão de medida liminar, *inaudita altera pars*, para que houvesse a suspensão da exigibilidade do crédito tributário referente ao ISS.

Em primeira instância, a liminar foi deferida, decidindo o MM. Juízo *a quo* que os contratos de cessão e licenciamento de programas de computador não consistiriam em obrigações de fazer, mas de dar, de modo que não haveria prestação de serviço apta a ensejar a incidência do ISS. No entanto, quando do julgamento de mérito, a segurança foi denegada, cassando-se a liminar anteriormente concedida, para se entender que o fornecimento de

¹⁴⁴ Súmula Vinculante 31. É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.

¹⁴⁵ Art. 9º, lei 9609/1998. O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.

programas de computador (*software*) de forma personalizada levaria à incidência do ISS, consoante a jurisprudência do STJ.

A r. sentença foi confirmada em sede recursal, de modo que o v. acórdão de apelação centrou-se no aspecto de que o licenciamento questionado teria caráter pessoal (personalizado). Portanto, concluiu que a hipótese não seria a de programas de computador de prateleira, amoldando-se à incidência do ISS. Finalmente, o v. acórdão afastou a tese de que o contrato em comento representaria atividade-meio do serviço de telecomunicações, destacando que o impetrante seria mero responsável tributário.

Posteriormente, foram interpostos recursos especial e extraordinário. Em sede de recurso especial, alegou-se violação ao art. 110, CTN, sob o fundamento de que o item 1.05 LC 116/2003 vulneraria o conceito de direito privado de contrato de licença de programas de computador, insculpido no art. 9º, Lei 9.609/1998. Em acréscimo, sustentou-se a impossibilidade de incidência do ISS na importação, defendendo-se a aplicação do princípio da territorialidade, que decorreria do art. 12, DL 406/1968.

No recurso extraordinário, enfatizou-se a violação ao art. 156, III, CRFB/1998, fundada no argumento central de que a cessão de uso e a licença de programas de computador não representariam serviços. Ademais, destacou-se a ausência de previsão, na Carta Magna, de que o ISS incidiria na importação, discorrendo-se, assim como no recurso especial, sobre o princípio da territorialidade da tributação. Finalmente, defendeu-se a violação ao art. 155, § 3º, CRFB/1988, visto que os únicos tributos que poderiam, em tese, incidir sobre as telecomunicações seriam o ICMS, o II e o IE.

Sustentou-se que se estaria diante de inquestionável operação de telecomunicações, de modo que se torna “inconcebível, desde a época do surgimento da telefonia móvel celular, a possibilidade de se prestar a atividade fim sem a interligação e gerenciamento de antenas de receitação de sinais emitidos pelos telefones móveis celular – o que é feito pelo *software* em questão – que fazem a interconexão entre os aparelhos envolvidos na ligação”. Dessa forma, concluiu-se que, caso houvesse a incidência de alguma espécie tributária, necessariamente seria o ICMS.

Em sede de em recurso especial, decidiu o Superior Tribunal de Justiça que programas de computador desenvolvidos de forma personalizada, para clientes, geram a incidência do ISS. Já com relação à alegada violação ao princípio da territorialidade (art. 1º, LC 116/2003), aplicou a Súmula 283, do STF, entendendo que o recurso especial não havia impugnado todos os fundamentos suficientes a manterem a decisão atacada. Dessa forma, o recurso especial foi conhecido, mas, no mérito, foi-lhe negado provimento.

Após o reconhecimento da repercussão geral, o recurso extraordinário foi distribuído ao Ministro Luiz Fux, de modo que ainda não houve o início do julgamento. Entretanto, aos 29/06/2016, houve o pedido de inclusão em pauta, seguido de requerimento da parte recorrente de que houvesse o julgamento conjunto do RE 688.223/PR e da ADI 1.945/MT, que será pormenorizadamente estudada no item 3.3.2 desta dissertação. Contudo, desde 17/11/2016, o processo encontra-se concluso ao relator.

3.1.2 O conflito de competência entre o ISS e o ICMS

Feitas as considerações anteriores, observa-se que o critério tradicionalmente utilizado para distinguir as hipóteses de incidência do ICMS e do ISS consiste em extrair diretamente do Texto Constitucional a interpretação de que o ICMS seria devido quando se estivesse diante de obrigação de dar, ao passo que o ISS pressuporia obrigação de fazer.

A referida distinção parte de classificação usualmente adotada no Direito Civil, com base em critérios que remontam ao Direito Romano. Em verdade, à luz do disposto no art. 110, CTN, a doutrina amplamente majoritária no Direito Tributário defende que os conceitos utilizados pela Constituição Federal devem ser interpretados segundo o alcance que lhes dá o Direito Civil.

Nesse sentido, cumpre transcrever as lições de Aires Barreto, para quem o conceito constitucional de serviço abrange:

- a) as obrigações de fazer – e nenhuma outra;
- b) os serviços submetidos ao regime de direito privado – não incluindo, portanto, o serviço público (porque este, além de sujeito ao regime de direito público, é imune a imposto, conforme o art. 150, VI, a, da Constituição);
- c) que revelem conteúdo econômico, realizados em caráter negocial – o que afasta, desde logo, aqueles prestados a si mesmo, ou em regime familiar ou desinteressadamente (afetivo, caritativo, etc.);
- d) prestados sem relação de emprego – como definida pela legislação própria – excluído, pois, o trabalho efetuado em regime de subordinação (funcional ou empregatício) por não estar *in commercio*;¹⁴⁶

¹⁴⁶ BARRETO, Aires F. ISS: não incidência sobre franquias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 64, p. 220, 1994.

Em acréscimo, Aires Barreto defende que a competência tributária é regulada de forma rígida pela Constituição Federal, só podendo ser modificada por via de emenda constitucional. Por conseguinte, segundo sustenta, a lei complementar nacional não pode alterar o conceito de serviços estabelecido pela Constituição, sob pena de inconstitucionalidade.

O referido entendimento, além de preponderante no âmbito da doutrina do Direito Tributário, tem sido amplamente agasalhado pela jurisprudência dos Tribunais Superiores, tanto do STF como do STJ. No caso específico do STF, há alguns acórdãos paradigmáticos sobre a questão, em que a Corte Suprema posiciona-se, simultaneamente, no sentido de que o conceito de serviços adotado pela Constituição é aquele decorrente do Direito Civil e que este pressupõe, necessariamente, uma obrigação de fazer. Observe-se, inclusive, que a reiteração de precedentes do STF quanto à matéria deu ensejo à edição da conhecida Súmula Vinculante 31, conforme já destacado. No entanto, como se demonstrará nos itens seguintes, esse entendimento vem sendo progressivamente mitigado.

Diante do quanto se expôs, cabe transcrever a ementa do RE 44.600 AgR/PR, em que o STF afastou a incidência do ISS sobre a locação de veículos, por não vislumbrar na hipótese uma obrigação de fazer, o que decorreria do art. 110, CTN, *verbis*:

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - LOCAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR - INADMISSIBILIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTO MUNICIPAL - DISTINÇÃO NECESSÁRIA ENTRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (OBRIGAÇÃO DE DAR OU DE ENTREGAR) E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (OBRIGAÇÃO DE FAZER) - IMPOSSIBILIDADE DE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL ALTERAR A DEFINIÇÃO E O ALCANCE DE CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO (CTN, ART. 110) - INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 79 DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68 - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - RECURSO IMPROVIDO. - **Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer**, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis. Precedentes (STF). Doutrina. (STF - RE 446003 AgR/PR, Segunda Turma, Relator Min. CELSO DE MELLO, Julgamento: 30/05/2006, DJ 04/08/2006). [Grifo nosso].

Regulando especificamente o conflito de competência entre o ICMS e o ISS, na hipótese de serviço de composição gráfica de embalagens com fornecimento de mercadorias, o STF apresenta precedentes nos quais reconhece que, ainda que a composição gráfica esteja prevista na lista anexa à LC 116/2003 (item 13.05), haveria a incidência de ICMS, diante de o

serviço ter natureza acessória em relação à mercadoria, preponderando a obrigação de dar, e não a de fazer. É o que se depreende das ementas que seguem, *verbis*:

Agravo regimental no recurso extraordinário. Serviço de composição gráfica com fornecimento de mercadoria. Conflito de incidências entre o ICMS e o ISSQN. **Serviços de composição gráfica e customização de embalagens meramente acessórias à mercadoria. Obrigação de dar manifestamente preponderante sobre a obrigação de fazer, o que leva à conclusão de que o ICMS deve incidir na espécie.** 1. Em precedente da Corte consubstanciado na ADI nº 4.389/DF-MC, restou definida a incidência de ICMS “sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria”. 2. A verificação da incidência nas hipóteses de industrialização por encomenda deve obedecer dois critérios básicos: (i) verificar se a venda opera-se a quem promoverá nova circulação do bem e (ii) caso o adquirente seja consumidor final, avaliar a preponderância entre o dar e o fazer mediante a averiguação de elementos de industrialização. **4. À luz dos critérios propostos, só haverá incidência do ISS nas situações em que a resposta ao primeiro item for negativa e se no segundo item o fazer preponderar sobre o dar.** 5. A hipótese dos autos não revela a preponderância da obrigação de fazer em detrimento da obrigação de dar. Pelo contrário. A fabricação de embalagens é a atividade econômica específica explorada pela agravante. Prepondera o fornecimento dos bens em face da composição gráfica, que afigura-se meramente acessória. Não há como conceber a prevalência da customização sobre a entrega do próprio bem. 6. Agravo regimental não provido. (AI 803.296 AgR/SP, rel. Min. DIAS TOFFOLI, Julgamento 09/04/2013, Primeira Turma, DJe 07/06/2013). [Grifo nosso].

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONFLITO ENTRE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. PRODUÇÃO DE EMBALAGENS SOB ENCOMENDA PARA POSTERIOR INDUSTRIALIZAÇÃO (SERVIÇOS GRÁFICOS). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE AJUIZADA PARA DAR INTERPRETAÇÃO CONFORME AO O ART. 1º, CAPUT E § 2º, DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003 E O SUBITEM 13.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. FIXAÇÃO DA INCIDÊNCIA DO ICMS E NÃO DO ISS. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. **Até o julgamento final e com eficácia apenas para o futuro (ex nunc), concede-se medida cautelar para interpretar o art. 1º, caput e § 2º, da Lei Complementar 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa, para reconhecer que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens,** destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS. (ADI 4.389 MC/DF, rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, Julgamento 13/04/2011, DJe 25/05/2011). [Grifo nosso].

Esse posicionamento do STF superou a tradicional jurisprudência do STJ, materializada na Súmula 156¹⁴⁷, o que foi expressamente reconhecido por meio do AgRg no REsp 1.310.728/SP, *verbis*:

TRIBUTÁRIO. ICMS E ISS. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. SÚMULA 156 DO STJ. ADEQUAÇÃO AO ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 4389-MC.

1. A Primeira Seção do STJ, em 11.3.2009, no julgamento do REsp 1.092.206/SP, de relatoria do Min. Teori Albino Zavascki, submetido ao rito dos recursos repetitivos nos termos do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ, consolidou entendimento segundo o qual "as operações de composição gráfica, como no caso de impressos personalizados e sob encomenda, são de natureza mista, sendo que os serviços a elas agregados estão incluídos na Lista Anexa ao Decreto-Lei 406/68 (item 77) e à LC 116/03 (item 13.05). Consequentemente, tais operações estão sujeitas à incidência de ISSQN (e não de ICMS). Confirma-se o entendimento da Súmula 156/STJ: "A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS".

2. Contudo, em 13.4.2011 o Pleno do Supremo Tribunal Federal no julgamento da Medida Cautelar na ADI 4389, rel. Min. Joaquim Barbosa, reconheceu que não incide ISS sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria.

3. Ante a possibilidade de julgamento imediato dos feitos que versem sobre a mesma controvérsia decidida pelo Plenário do STF em juízo precário, é necessária a readequação do entendimento desta Corte ao que ficou consolidado pelo STF no julgamento da ADI 4389-MC.

4. Hipótese em que o Tribunal de origem manifestou-se no mesmo sentido do entendimento exarado pelo STF, não merecendo reforma o acórdão estadual. Agravo regimental provido. (AgRg no REsp 1.310.728/SP, rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, Julgamento 02/06/2016, DJe 13/06/2016). [Grifo nosso].

Observe-se que, como acertamente asseverado por Paulo Roberto Andrade, a despeito dos julgamentos anteriores, o regime fiscal da industrialização por encomenda ainda não está definitivamente assentado na jurisprudência¹⁴⁸. Consoante assinala, pende de julgamento a ADI 4.413/DF (assim como o mérito da ADI 4.389/DF), por meio da qual a entidade recorrente requer que o art. 1º *caput* e § 2º, LC 116/2003, assim como o seu item 13.05,

¹⁴⁷ Súmula 156, STJ. A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.

¹⁴⁸ ANDRADE, Paulo Roberto. *Não há consenso sobre regime fiscal da industrialização por encomenda*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-jul-23/nao-consenso-regime-fiscal-industrializacao-encomenda>>. Acesso em: 24 jul. 2016.

sejam interpretados no sentido de que incide o ICMS sobre a atividade econômica de fabricação e circulação de embalagens e, em consequência, seja afastada a incidência de ISS.

Em um primeiro momento, foi determinado pelo Min. Cesar Peluzo, então Presidente, o processamento conjunto da ADI 4.413/DF e da ADI 4.389/DF, para que fossem apreciados os pedidos liminares requeridos, adotando-se o rito do art. 10, Lei 9.868/1998.

O Min. Joaquim Barbosa, então relator das duas ADIs, após discorrer sobre os inconvenientes decorrentes da tributação do valor agregado pelos três entes federativos, somado ao papel de legitimidade jurídica e social da lei complementar, asseverou que os conceitos adotados pelo Direito Civil para serviços e mercadorias servem apenas de ponto de partida para o Direito Tributário, pois “o fato gerador deve ser interpretado de acordo com a expressão econômica da base de cálculo e com o contexto da cadeia produtiva”.

Em seguida, assinalou que o impasse sobre a incidência tributária deveria levar em consideração o papel desempenhado pela atividade desenvolvida no ciclo produtivo. Nessa linha, defendeu que as embalagens, caso utilizadas em processo produtivo destinado a colocar bens em comércio, constituem-se em típico insumo, ainda que fabricadas de acordo com as especificações do cliente, pelo que, nessa hipótese, a incidência deveria ser do ICMS, e não do ISS.

Posteriormente, foi proferido voto pela Min. Ellen Gracie que, ao contrário do Min. Joaquim Barbosa, diferenciou a ADI 4.389/DF da ADI 4.413/DF. Na sua compreensão, a ADI 4.413/DF era mais ampla que a ADI 4.389/DF, pois, enquanto a última circunscrevia-se ao universo das embalagens, o pleito da primeira era o de afastamento do ISS sobre atividades gráficas quando os bens fossem destinados a operações industriais ou comerciais subsequentes.

Portanto, a Min. Ellen Gracie apresentou votos diferentes na ADI 4.389/DF e na ADI 4.413/DF. Enquanto na primeira, acompanhou o Min. Joaquim Barbosa, para entender que incide ICMS sobre a impressão de embalagens, que consistem em mera etapa do ciclo produtivo, na segunda, destacou que a composição gráfica pode constituir o objeto principal contratado, atraindo a incidência de ISS.

Na segunda hipótese, ponderou que na impressão de bulas, manuais de instrução, rótulos, adesivos e etiquetas, ainda que haja o fornecimento de mercadorias, a prestação dos serviços não seria simples etapa do processo produtivo, mas verdadeiro objeto contratual, pelo que cabível a incidência de ISS.

Após o voto da Min. Ellen Gracie, o Min. Joaquim Barbosa submeteu o julgamento da cautelar na ADI 4.389/DF ao Plenário, que, conforme já antecipado, acompanhou à

unanimidade o seu voto. Entretanto, com relação ao pedido de cautelar na ADI 4.413/DF, foi determinado o adiamento do julgamento.

Na sequência, com a saída do Min. Joaquim Barbosa do STF, o seu sucessor foi o Min. Luís Roberto Barroso que, após ser unanimemente acompanhado pelo Plenário, decidiu, em questão de ordem, não apreciar a liminar e adentrar diretamente no mérito em data a ser marcada. Portanto, o regime de tributação da industrialização por encomenda ainda está em aberto, aguardando o julgamento definitivo do STF.

Feitos os esclarecimentos específicos sobre a industrialização por encomenda, verifica-se, no âmbito geral do conflito de competência entre o ISS e o ICMS que o STJ tem reiterado o entendimento de que o conceito de serviço, para fins de incidência do ISS, pressupõe um *facere*, o que se verifica nos julgamentos sobre o contrato de franquia¹⁴⁹, a industrialização por encomenda¹⁵⁰, a guarda e estacionamento de veículos¹⁵¹, a locação¹⁵², os medicamentos realizados em farmácia de manipulação¹⁵³ e as atividades desenvolvidas por operadores de planos de saúde¹⁵⁴.

Cumprido destacar, exemplificativamente, de forma a ilustrar o raciocínio que vem sendo desenvolvido por aquela Egrégia Corte, trecho de acórdão em que se discute a incidência de ISS sobre o arrendamento mercantil. Assim como em outros acórdãos, o STJ informa que a competência para delimitar o conceito de serviço cabe ao STF, de modo que, na atual conjuntura constitucional, o ISS pressuporia a existência de obrigação de fazer, *verbis*:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OBRIGAÇÃO DE FAZER. CONCEITO PRESSUPOSTO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. AMPLIAÇÃO DO CONCEITO QUE EXTRAVASA O ÂMBITO DA VIOLAÇÃO DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL PARA INFIRMAR A PRÓPRIA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONAL. ACÓRDÃO CALCADO EM FUNDAMENTO SUBSTANCIALMENTE CONSTITUCIONAL. INCOMPETÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. TEMA DIVERSO DO ENSEJADOR DA SÚMULA 138 DO STJ.

1. O ISS na sua configuração constitucional incide sobre uma prestação de serviço, cujo conceito pressuposto pela Carta Magna eclipsa ad

¹⁴⁹ AgRg no REsp 953840/RJ, rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, Julgamento 20/08/2009, DJe 14/09/2009.

¹⁵⁰ AgRg no Ag 1362310/RS, rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma, Julgamento 01/09/2011, DJe 06/09/2011.

¹⁵¹ AgRg no AREsp 94885/RS, rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma, Julgamento 21/03/2013, DJe 02/04/2013.

¹⁵² REsp 878509/MT, rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, Julgamento 03/12/2009, DJe 14/12/2009.

¹⁵³ AgRg no REsp 1447225/GO, rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, Julgamento 24/02/2015, DJe 07/05/2015.

¹⁵⁴ REsp 1041127/RS, rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, Julgamento 04/12/2008, DJe 17/12/2008.

substantia obligatio in faciendo, inconfundível com a denominada obrigação de dar.

2. A Constituição utiliza os conceitos de direito no seu sentido próprio, com que implícita a norma do artigo 110, do CTN, que interdita a alteração da categorização dos institutos.

3. Consectariamente, qualificar como serviço a atividade que não ostenta essa categoria jurídica implica em violação bifronte ao preceito constitucional, porquanto o texto maior a utiliza não só no sentido próprio, como também o faz para o fim de repartição tributária-constitucional (RE 116121/SP).

4. A regra do artigo 156, III, da Constituição Federal de 1988 é impositiva, verbis: “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - transmissão ‘inter vivos’, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”.

[...] **5. A dicção constitucional, como evidente, não autoriza que a lei complementar inclua no seu bojo atividade que não represente serviço e, a fortiori, obrigação de fazer, porque a isso corresponderia franquear a modificação de competência tributária por lei complementar, com violação do pacto federativo, inalterável sequer pelo poder constituinte, posto blindado por cláusula pétrea.**

6. O conceito pressuposto pela Constituição Federal de serviço e de obrigação de fazer corresponde aquele emprestado pela teoria geral do direito, segundo o qual o objeto da prestação é uma conduta do obrigado, que em nada se assemelha ao *dare*, cujo antecedente necessário é o repasse a outrem de um bem preexistente, a qualquer título, consoante a homogeneidade da doutrina nacional e alienígena, quer de Direito Privado, quer de Direito Público.

7. Envolvendo a atividade, bens e serviços, a realidade econômica que interessa ao Direito Tributário impõe aferir o desígnio final pretendido pelo sujeito passivo tributário, distinguindo-se a atividade meio, da atividade fim, esta última o substrato da hipótese de incidência.

8. “A adulteração dos conceitos incorporados pelo Constituinte na criação da regra-matriz de incidência de cada exação fiscal é matéria constitucional, visto que viola as regras de repartição constitucional da competência tributária e, por conseqüência, atenta contra a organização federativa do Estado, que pressupõe a autonomia legislativa dos entes federados”. (Parecer da lavra de Luiz Rodrigues Wambier, datado de 20.07.2006).

[...] 15. As conclusões e premissas de índole notadamente constitucional, sem as quais não sobreviveria o aresto recorrido impõem timbrar seu fundamento constitucional para, na forma da jurisprudência cediça na Corte, não conhecer do especial (Precedentes: AgRg no Ag 757416/SC, Primeira Turma, DJ de 03.08.2006; AgRg no Ag 748334/SP, Primeira Turma, DJ de 30.06.2006; REsp 754545/RS Segunda Turma, Segunda Turma DJ 13.03.2006; AgRg no REsp 778173/MG, Primeira Turma, DJ de 06.02.2006; AgRg no REsp 658392/DF, Primeira Turma, DJ de 21.03.2005).

16. Nesse sentido, restou pacificada a jurisprudência desta Corte por ocasião do julgamento do Resp 805.317/RS, Relator para acórdão Min. Luiz Fux, DJ de 21/09/2006.

17. Agravo regimental desprovido. (AgRg no REsp 945.932/RS, rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, Julgamento 05/02/2009, DJe 19/02/2009). [Grifo nosso].

Portanto, a partir do acórdão anteriormente referido, pode-se concluir que, se de um lado, o STJ reproduz o entendimento do STF de que a configuração de um serviço pressupõe obrigação de fazer – em contraposição ao ICMS, que demanda prévia obrigação de dar – de outro, aquela Egrégia Corte tem adotado uma jurisprudência defensiva, de modo a entender que a competência para a delimitação da hipótese de incidência tributária é de competência exclusiva do STF.

Dessa forma, caberá ao STF dar a última palavra sobre os conflitos de competência entre o ISS e o ICMS, assim como julgar isoladamente se as hipóteses colocadas à sua apreciação ensejam a incidência de uma ou outra espécies tributárias. Observa-se, pois, diante do caráter defensivo da jurisprudência do STJ, que, além da repercussão geral que ora se estuda nesta dissertação, outras também estão pendentes de apreciação pelo STF, como a referente à tributação dos remédios de manipulação (RE 605.552 RG/RS), das operações de rádio-chamada (RE 660.970 RG/RJ) e dos contratos de franquia (RE 603.136 RG/RJ).

3.2 Dos critérios interpretativos no Direito Tributário

3.2.1 Da interação entre o Direito Tributário e o Direito Privado: arts. 109, CTN e 110, CTN

Ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISS e o ICMS seja amplamente majoritária no âmbito do Direito Tributário, novos critérios de interpretação têm progressivamente ganhado espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos artigos 109, CTN e 110, CTN, que pretenderam cuidar da interpretação no Direito Tributário e, mais especificamente, de suas relações com o Direito Civil.

Com efeito, da redação literal do art. 109, CTN não parece possível extrair proposições eficazes de interpretação no Direito Tributário, visto que o dispositivo se limitou a enunciar, de forma pouco clara, que os princípios gerais de direito privado são utilizados

para fins de definição dos institutos, conceitos e formas de Direito Tributário, mas não para definição dos seus efeitos.

Ricardo Lobo Torres, ao analisar o referido artigo, defende que o mesmo é ambíguo, contraditório e retrógrado, ao tentar hierarquizar os métodos de interpretação, as fontes do Direito Tributário e os conceitos jurídicos, podendo ser mesmo suprimido do ordenamento jurídico¹⁵⁵.

Na tentativa de esclarecer o seu conteúdo, assinala que a Comissão Especial do CTN, ainda que de forma conflitante, relaciona o dispositivo à autonomia no Direito Tributário, remarcando que, enquanto o Direito Privado regula a validade jurídica dos atos, o Direito Tributário investiga o seu conteúdo econômico.

Entretanto, consoante leciona, o art. 109, CTN recomenda a interpretação teleológica, no que se refere aos conceitos tributários que não apresentam estatura constitucional. Por essa visão, a interpretação deve buscar a finalidade e o objetivo da norma e até mesmo a sua consideração econômica, conforme será explanado no item seguinte desta dissertação¹⁵⁶.

Deve-se ponderar, contudo, que há outras possíveis compreensões para o art. 109, CTN, consoante decorre das lições de Luciano Amaro, *verbis*:

O preceito refere-se a situações nas quais a norma tributária utiliza um instituto, um conceito ou uma forma jurídica pertinente ao direito privado e, a partir desse enunciado, estatui certos efeitos tributários. [...] Em suma, o instituto de direito privado é 'importado' pelo direito tributário com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. [...] Não obstante tais princípios comandem a definição dos efeitos jurídicos privados, as consequências tributárias (efeitos jurídicos tributários) são determinadas sem submissão àqueles princípios¹⁵⁷.

O art. 110, CTN, por sua vez, prevê que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente pela Constituição. Ao interpretar o referido artigo, defende Paulo de Barros Carvalho que se trata de verdadeira imposição lógica da hierarquia do sistema jurídico, *verbis*:

O empenho do constituinte cairia em solo estéril se a lei infraconstitucional pudesse ampliar, modificar ou restringir os conceitos utilizados naqueles diplomas para desenhar as faixas de competências oferecidas às pessoas políticas. A rígida discriminação de campos materiais para o exercício da

¹⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 138.

¹⁵⁶ *Ibid.*, p. 138 e 147.

¹⁵⁷ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 217-219.

atividade legislativa dos entes tributantes, tendo estatura constitucional, por si só já determina essa inalterabilidade¹⁵⁸.

Contudo, consoante às lições de Ricardo Lobo Torres, o artigo referido designa que, no caso de interpretação de normas constitucionais, a lei tributária não poderá alterar o conteúdo e o alcance dos conceitos de Direito Civil, para definir ou limitar competências tributárias.

Ou seja, enquanto o art. 109, CTN deu prevalência ao método teleológico, o art. 110, CTN enfatizou o método sistemático – aquele pelo qual os conceitos do sistema do Direito Privado empregados no Direito Tributário conservam o seu sentido originário¹⁵⁹. Dessa forma, o CTN houve por bem dividir os métodos de interpretação, a depender de os conceitos tributários terem ou não estatura constitucional.

Ao analisar art. 110, CTN, pondera Ricardo Lobo Torres que o CTN, que tem *status* de lei complementar, não poderia estabelecer normas sobre a interpretação da Constituição, sob pena de restar vulnerado o princípio da sua supremacia. Ademais, reportando-se às lições de Walter Leisner, assinala que a Constituição é pobre de conceitos verdadeiramente constitucionais, pelo que o princípio da interpretação da lei conforme a Constituição pode ganhar cores de uma interpretação da Constituição conforme a lei¹⁶⁰.

No entanto, a referida assertiva não significa que os conceitos constitucionais serão necessariamente aqueles encontrados na lei ordinária¹⁶¹, mas sim que existe uma relação de interdependência entre ambos.

De acordo com Luís Roberto Barroso¹⁶², a interpretação da Constituição conforme a lei encontra-se em relação de simetria com a interpretação da lei conforme a Constituição, diante da constatação de que o legislador também interpreta rotineiramente a Carta Constitucional. Segundo sustenta:

Quando o Judiciário, desprezando outras possibilidades interpretativas, prestigia a que fora escolhida pelo legislador, está, em verdade, endossando a interpretação da Constituição conforme a lei. **Mas tal deferência há de cessar onde não seja possível transigir com a vontade cristalina emanada do Texto Constitucional.** [Grifo nosso].

¹⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 106.

¹⁵⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 138.

¹⁶⁰ *Ibid.*, p. 172.

¹⁶¹ *Ibid.*, p. 176.

¹⁶² BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 201.

Conforme se depreende do seu magistério, embora se deva conferir deferência à interpretação adotada pelo legislador ordinário, reputando-se válida a chamada interpretação da Constituição conforme a lei, a mesma não dispõe de caráter absoluto, cessando nas zonas em que não houver certeza quanto ao real alcance do Texto Constitucional.

Dentro dessa ordem de ideias, destaca Ricardo Lobo Torres que a Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico. Segundo destaca, os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a ciência das finanças, a economia e a política.

Por fim, sustenta que a interpretação isolada do art. 110, CTN conduz à prevalência do método literal, dando aos conceitos de direito privado a primazia hermenêutica na ordem jurídica. Ao contrário, da leitura conjugada entre os artigos 109 e 110, CTN, avultam em importância, de um lado, o método sistemático – quando estiverem em jogo institutos e conceitos utilizados pela Constituição – e, de outro, o método teleológico – quando não haja a constitucionalização dos conceitos¹⁶³.

Diante do exposto, pode-se concluir que, embora os conceitos de Direito Civil exerçam um papel importante na interpretação dos conceitos constitucionais tributários, eles não esgotam a atividade interpretativa. Nesse sentido, cabe transcrever relevante decisão do Tribunal Constitucional da Alemanha, de 27/12/1991, referida por Ricardo Lobo Torres¹⁶⁴, que sintetiza o quanto se expôs:

Direito Tributário e Direito Civil são ramos jurídicos da mesma estatura, regrados um lado do outro, que à mesma situação de fato se aplicam sob uma outra perspectiva e sob outros pontos de vista valorativos.

3.2.2 A interação entre o Direito Tributário e a Economia

Estudado o alcance dos artigos 109 e 110, CTN, que pretenderam cuidar das relações entre o Direito Tributário e o Direito Civil, passa-se, neste momento, a analisar o possível influxo entre critérios econômicos e a interpretação em matéria tributária, assim como

¹⁶³ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 137 e 179-180.

¹⁶⁴ *Ibid.*, p. 161-162.

identificar as hipóteses em que os conceitos tributários realmente devem se identificar com os conceitos do Direito Privado.

A esse propósito, devem ser transcritas as lições de Ricardo Lodi Ribeiro¹⁶⁵ que, seguindo os ensinamentos de Heinrich Beisse, defende que a interpretação dos conceitos de Direito Tributário segue três princípios. O primeiro deles indica que conceitos econômicos de Direito Tributário, que tenham sido criados pelo legislador tributário ou por ele convertidos para os seus objetivos, devem ser interpretados segundo critério econômico. Para tanto, cita como exemplo a expressão “renda e proventos de qualquer natureza”, que não é encontrada no Direito Civil, sendo delineada pelo legislador tributário.

O segundo princípio informa que conceitos de Direito Civil devem ser interpretados economicamente – embora respeitado o sentido literal possível das palavras – quando o objetivo da lei tributária imponha, de forma objetivamente justificada, um desvio do conteúdo de Direito Privado, em nome do princípio da igualdade. O exemplo trazido pelo autor é o da expressão “empregadores”, utilizada no art. 195, da Constituição Federal, para definir os contribuintes das contribuições da seguridade social, que não tem o sentido do Direito do Trabalho, abarcando, inclusive, empresas que não mantêm empregados próprios.

O terceiro princípio, por sua vez, é o de que os conceitos de Direito Civil devem ser interpretados de acordo com a definição dada pela legislação civil quando, conforme o sentido e o objetivo da lei tributária, existe certeza de que o legislador cogitou exatamente do conceito de Direito Privado ou, alternativamente, quando o sentido literal possível da norma tributária não confere outra possibilidade interpretativa. Nesse sentido, tem-se como exemplo o fato gerador do ITR, pelo qual a tributação circunscreve-se à propriedade imóvel por natureza, não alcançando os imóveis por acessão.

Em conclusão, arremata Ricardo Lodi Ribeiro que as premissas anteriormente desenvolvidas não podem ser infirmadas pelo princípio da unidade da ordem jurídica, uma vez que essa unidade não é realizada pelo primado do Direito Civil, mas sim através do plano axiológico¹⁶⁶.

Cabe, aqui, uma vez mais, rememorar as lições de Ricardo Lobo Torres, para quem, na atual quadra da jurisprudência dos valores, prepondera o pluralismo metodológico na

¹⁶⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A capacidade contributiva como manifestação da justiça fiscal no estado social e democrático de direito. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Livio (Org.). *Tributação, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2014, p. 49-51.

¹⁶⁶ Destaque-se a posição de Marcus Lívio Gomes, para quem a unidade do ordenamento jurídico é conferida pela própria Constituição. GOMES, Marcus Lívio. *A Interpretação da Legislação Tributária: instrumentos para a unificação de critério administrativo em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 56.

interpretação do Direito Tributário, pelo qual a atividade interpretativa deve pautar-se em variados métodos, sem que entre eles haja hierarquia. Entretanto, o referido pluralismo não impede que haja a preponderância de determinados métodos, a depender do tributo de que se cuide.

No caso específico dos tributos sobre o consumo, de que são exemplos o ISS e o ICMS, leciona que os mesmos se abrem à interpretação econômica, porque baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos¹⁶⁷.

Nesse ponto, faz-se importante remarcar que a consideração do critério econômico não se confunde com a vetusta teoria da interpretação econômica do fato gerador, consagrada no Código Alemão de 1919. No entanto, a teoria da interpretação econômica sujeita-se a críticas, cabendo destacar o posicionamento de Luciano Amaro, para quem:

Alfredo Augusto Becker faz severa crítica a essa doutrina, porque, entre outras razões, destrói a certeza e a praticabilidade do direito, negando ao direito tributário exatamente o que ele tem de jurídico. Para refutar a alegação de que duas situações com igual capacidade contributiva devem ambas ser tributadas, ainda que apenas uma esteja prevista na lei, Becker cita o exemplo dado por Berliri: se instituído um tributo sobre cães, a interpretação econômica levaria a tributar também os gatos, dada a circunstância de, em ambas as situações, demonstrar-se análoga capacidade contributiva¹⁶⁸.

A consideração do critério econômico, consoante ensina Ricardo Lobo Torres, representa o reconhecimento da interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico. Ou, em outros termos, a constatação de que a interpretação é simultaneamente jurídico-econômica, pois a finalidade econômica vive *sub specie juris*, ainda que, para a formação dos conceitos tributários, os dados econômicos passem pelo filtro jurídico¹⁶⁹.

¹⁶⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 153-154.

¹⁶⁸ AMARO, Luciano. *Op. cit.*, p. 225.

¹⁶⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 162-164.

3.3 Do contrato de cessão e licença de uso de *software*

3.3.1 Da configuração do contrato de cessão de uso de *software*

Ultrapassadas as premissas teóricas sobre as quais se estrutura esta dissertação, chega-se ao estudo dos contornos jurídicos do contrato de cessão e licença de uso de *software*, sobre o qual versa a repercussão geral ora em análise. Antes, porém, cumpre esclarecer o tratamento legislativo conferido ao *software* no Brasil.

Os *softwares* são “elaborações intelectuais de programas que possibilitam o funcionamento e a utilização de um equipamento, consistente em um sistema de rotinas e funções que permite disseminar ideias através do seu suporte físico”¹⁷⁰. Enquanto, em sentido estrito, o *software* coincide com o programa de computador (*corpus mysticum*), em sentido amplo, compreende o suporte magnético, o manual de instruções e a documentação acessória (*corpus mechanicum*)¹⁷¹. Contudo, atualmente, os mais recentes decretos legislativos da Europa preferem não definir juridicamente a noção de *software*, considerando as constantes evoluções do setor e a progressiva desvinculação do *software* em relação aos suportes físicos.

Na esteira da legislação de outros países, como França e Japão, que protegeram o *software* pelo regime de direito do autor¹⁷², o Brasil editou a Lei 9.609/1998, que, em seu art. 2º¹⁷³, estendeu aos programas de computador a proteção dos direitos autorais. De outro lado, dispôs que o uso de programa de computador será objeto de contrato de licença, conforme previsão em seu art. 9º¹⁷⁴.

Através do contrato de licença, o titular (licenciador) autoriza a exploração econômica e o uso da obra, nas condições ajustadas, mediante remuneração e pelo prazo

¹⁷⁰ BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 412.

¹⁷¹ PAESANI, Liliana Minardi. *Direito de Informática: comercialização e desenvolvimento internacional do software*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 11-12. Conforme destaca a autora, no Computer Soft Act 1980, dos Estados Unidos, *software* é definido como “um conjunto de declarações ou instruções a serem usados de forma direta ou indireta em um computador, de forma a produzirem um certo resultado”. [Tradução nossa]. Texto original: “a set of statements or instructions to be used directly or indirectly in a computer in order to bring about a certain result”.

¹⁷² *Ibid.*, p. 53.

¹⁷³ Art. 2º, Lei 9.609/1998. O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta lei.

¹⁷⁴ Art. 9º, Lei 9.609/1998. O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.

convencionado¹⁷⁵. As licenças de uso de *software* são, pois, espécie contratual pela qual o proprietário de um programa de computador permite a utilização deste pelo licenciado (usuário)¹⁷⁶.

O contrato de licença parece haver sido tratado de forma indiscriminada em relação ao contrato de cessão de uso, a tal ponto que a LC 116/2003 referiu-se a ambos indistintamente. No entanto, a cessão singulariza-se pela transferência, total ou parcial, dos direitos decorrentes de sua criação. Nesse caso, apenas os direitos patrimoniais podem vir a ser transferidos, uma vez que o direito moral, de caráter personalíssimo, é inalienável¹⁷⁷.

Por conseguinte, ainda que, pela redação literal do art. 9º, Lei 9.609/1998, o *software* seja comercializado por meio de contrato de licença há, em verdade, contrato de cessão¹⁷⁸, abrindo-se ao cessionário a possibilidade de titularidade sobre os direitos patrimoniais¹⁷⁹, nos termos do art. 49, Lei 9.610/1998¹⁸⁰.

Entretanto, independente da caracterização do contrato envolvendo *software* como licença ou cessão, certo é que há inequívoca transferência eletrônica de dados através do mesmo – como, inclusive, já reconheceu o Supremo Tribunal Federal e será exposto no item seguinte – permitindo ao adquirente o acesso e utilização de tecnologias.

¹⁷⁵ PAESANI, Liliana Minardi. *Op. cit.*, p. 85.

¹⁷⁶ MACEDO, José Alberto Oliveira. *Conflitos de competência na tributação do consumo*. 2013. 162 f. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 133.

¹⁷⁷ FRANCO, Vera Helena de Mello. *Contratos: direito civil e empresarial*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 438.

¹⁷⁸ SOUTO, Luisa de Brito Dutra. *Da subsunção da contratação de acesso a softwares disponibilizados em nuvem (software as a service) às hipóteses de incidência do ICMS e do ISS*. 2013. 76 f. Dissertação (Graduação) – Faculdade de Direito, Curso de Graduação em Direito da Universidade de Brasília, Brasília, 2013, p. 23.

¹⁷⁹ ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. O ICMS nas transferências eletrônicas de software. *Revista Jurídica*, Brasília, v. 11, p. 19, fev./mai. 2009. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/revistajuridica>>. Acesso em: 23 set. 2015.

¹⁸⁰ Art. 49, Lei 9.610/1998. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações:

I - a transmissão total compreende todos os direitos de autor, salvo os de natureza moral e os expressamente excluídos por lei;

II - somente se admitirá transmissão total e definitiva dos direitos mediante estipulação contratual escrita;

III - na hipótese de não haver estipulação contratual escrita, o prazo máximo será de cinco anos;

IV - a cessão será válida unicamente para o país em que se firmou o contrato, salvo estipulação em contrário;

V - a cessão só se operará para modalidades de utilização já existentes à data do contrato;

VI - não havendo especificações quanto à modalidade de utilização, o contrato será interpretado restritivamente, entendendo-se como limitada apenas a uma que seja aquela indispensável ao cumprimento da finalidade do contrato.

3.3.2 A tributação dos programas de computador: análise da jurisprudência dos Tribunais Superiores

No âmbito específico da tributação do *software*, doutrina e jurisprudência têm controvertido se a hipótese é de prestação de serviço, apta a ensejar a incidência do ISS, se há circulação de mercadoria, o que atrairia a incidência do ICMS ou se, ao contrário, não há serviço ou mercadoria, o que afastaria a incidência dos impostos sobre consumo.

Ante a ausência de parâmetros precisos estabelecidos em lei, os Tribunais Superiores vêm progressivamente fixando critérios para a tributação do *software*, de sorte que, embora seja possível identificar certas tendências jurisprudenciais, não se pode ainda cogitar de uma jurisprudência consolidada quanto à matéria.

Conforme assinala Clélio Chiesa¹⁸¹, o Superior Tribunal de Justiça firmou, num momento inicial, o entendimento de que incidia ISS sobre a exploração econômica de programas de computador, conforme se depreende do REsp 39.797-9/SP, decidido à unanimidade pela Primeira Turma, no ano de 1993. Segue a ementa do acórdão:

ICMS – PROGRAMAS DE COMPUTADOR – NÃO INCIDÊNCIA.

A exploração econômica de programas de computador, mediante contratos de licença ou de cessão, está sujeita apenas ao ISS. Referidos programas não se confundem com seus suportes físicos, não podendo ser considerados mercadorias para fins de incidência do ICMS. Recurso improvido. (REsp 39797/SP, rel. Min. GARCIA VIEIRA, Primeira Turma, Julgamento 15/12/1993, DJU 21/02/94).

Por meio desse recurso especial, o Estado de São Paulo questionou acórdão do Tribunal de Justiça local, pretendendo fosse declarada a incidência de ICMS sobre os contratos de licença de uso de programas de computador, sob o fundamento de que os mesmos eram reproduzidos em escala industrial e colocados à venda em lojas, tornando-se mercadorias circuláveis.

Alegou-se violação à disciplina constante do art. 8º, §§ 1º e 2º, DL 406/1968¹⁸², uma vez que o referido decreto-lei previa a incidência de ISS apenas sobre serviços, e os

¹⁸¹ CHIESA, Clélio. A tributação da comercialização de programas de computador: incidência do ICMS, ISS ou fato atípico? *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, ano 1, n. 2, p. 8, mar./abr. 2003.

Disponível em: <<http://bid.editoraforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=12927>>. Acesso em: 3 set. 2015.

¹⁸² Art. 8º, DL 406/1968. O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

programas de computador não estavam arrolados de forma expressa na sua lista anexa. De outro lado, entendeu-se que também restariam vulnerados os arts. 1º, 24, 25 e 27 da Lei 7.646/1987 (diploma normativo que antecedeu a Lei 9609/1998), visto que a legislação previu a possibilidade de comercialização de *software*.

Todavia, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o programa de computador consistia em um bem imaterial, o que, na sua visão, afastaria a possibilidade de ser compreendido como mercadoria. Concluiu, pois, que o programa de computador era um serviço, atraindo a incidência exclusiva do ISS.

Destaque-se que, no voto condutor do referido julgado, conduzido pelo Min. Garcia Vieira, firmou-se o entendimento de que, embora a locução “programa de computador” não estivesse expressa na lista anexa ao DL 406/1968, ela poderia ser inferida dos seus itens 22 – este item já havia sido vetado – e 24, com a redação dada pela LC 56/1987, *verbis*:

Lista de Serviços (Redação dada pela LC 56/1987)

22. Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros incisos desta lista, organização, programação, planejamento, assessoria, processamento de dados, consultoria técnica, financeira ou administrativa (vetado);

[...] 24. Análises, inclusive de sistemas, exames, pesquisas e informações, coleta e processamento de dados de qualquer natureza.

Posteriormente, no ano de 1994, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça proferiu novo julgamento, em que manteve as conclusões anteriormente firmadas¹⁸³. Contudo, a partir do ano de 1996, através do Recurso Ordinário interposto no Mandado de Segurança nº 5.934/RJ, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça passou a entender que, para fins da tributação dos programas de computador, há que se diferenciar os programas produzidos em larga escala daqueles que são feitos para um usuário específico. Enquanto os primeiros seriam tributados pelo ICMS, os segundos atrairiam a incidência do ISS, *verbis*:

§ 1º Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria.

§ 2º Os serviços não especificados na lista e cuja prestação envolva o fornecimento de mercadorias ficam sujeitos ao imposto de circulação de mercadorias.

¹⁸³ TRIBUTÁRIO – ISS – PROGRAMAS DE COMPUTADOR – LEI 7.649, ART. 27 – DECRETO-LEI 406/68, LISTA DE SERVIÇOS – ITEM 24.

1. Os Sistemas de computação, constituídos de programas, exprimem o resultado de atividade intelectual, de sorte que configuram bem imaterial e não mercadoria, a afastar a hipótese de incidência do ICMS.

2. A exploração econômica de programas de computador, mediante contratos de licença ou de cessão, sujeita-se à cobrança do ISS (item 24, da Lista de Serviços, Anexa ao Decreto-Lei 406/68).

3. Recurso desprovido. (REsp 39457/SP, Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, Primeira Turma, Julgamento 13/08/1994, DJ 05/09/1994).

MANDADO DE SEGURANÇA. RECURSO. TRIBUTÁRIO *SOFTWARE*. PROGRAMAS DE COMPUTADOR. TRIBUTAÇÃO PELO ISS OU PELO ICMS. ATIVIDADE INTELLECTUAL OU MERCADORIA. DISTINÇÃO. INVIABILIDADE NA VIA ESTREITA DO MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. Os programas de computação, feitos por empresas em larga escala e de maneira uniforme, são mercadorias, de livre comercialização no mercado, passíveis de incidência do ICMS. Já os programas elaborados especialmente para certo usuário, exprimem verdadeira prestação de serviços, sujeita ao ISS. Cumpre distinguir as situações, para efeito de tributação, aferindo-se a atividade da empresa. Não, porém, através de mandado de segurança, ainda mais de caráter preventivo, obstando qualquer autuação futura. (RMS 5.934/RJ, rel. Min. HÉLIO MOSIMANN, Segunda Turma, Julgamento 04/03/1996, DJU 01/04/96).

A Primeira Turma, por sua vez, a partir de 1997, mudou o seu entendimento¹⁸⁴, passando a seguir o mesmo posicionamento adotado pela Segunda Turma, no sentido de distinguir a tributação a partir do tipo de programa de computador em questão. Desde então, a jurisprudência do STJ tem se firmado em igual direção¹⁸⁵, ainda que a sua Corte Especial não se tenha manifestado quanto à hipótese.

Já o Supremo Tribunal Federal, embora igualmente distinga a tributação no caso de *software* de prateleira e de *software* por encomenda, utiliza-se de argumentação ligeiramente diversa. No tocante ao *software* de prateleira, a Corte Suprema diferencia a ocorrência de dois negócios jurídicos, quais sejam, a aquisição de um exemplar, de um lado, e a cessão de direito de uso, de outro, para concluir que no âmbito da cessão não seria possível a incidência do ICMS. É o que se depreende do aresto que segue:

¹⁸⁴ TRIBUTÁRIO. ICMS. ISS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (*SOFTWARE*) CIRCULAÇÃO.

1. Se as operações envolvendo a exploração econômica de programa de computadores realizadas mediante a outorga de contratos de cessão ou licença de uso de determinado *software* fornecido pelo autor ou detentor dos direitos sobre o mesmo, com fim específico para atender a determinada necessidade do usuário, tem-se caracterizado o fenômeno tributário denominado prestação de serviços, portanto, sujeito ao pagamento do ISS (item 24, da Lista de Serviços, anexo ao DL 406/68).

2. Se, porém, tais programas de computação são feitos em larga escala e de maneira uniforme, isto é, não se destinando ao atendimento de determinadas necessidades do usuário a que para tanto foram criados, sendo colocados no mercado para aquisição por qualquer um do povo, passam a ser considerados mercadorias que circulam, gerando vários tipos de negócio jurídico (compra e venda, troca, cessão, empréstimo, locação etc), sujeitando-se, portanto, ao ICMS.

3. Definido no acórdão de segundo grau que os programas de computação exploradas pelas empresas recorrentes são uniformes, a exemplo do *Word 6*, *Windows* etc., colocados à disposição do mercado, pelo que podem ser adquiridos por qualquer pessoa, não é possível, em sede de mandado de segurança, a rediscussão dessa temática, por ter sido ela assentada com base no exame das provas discutidas nos autos.

4. Recurso especial improvido. Confirmação do acórdão hostilizado para reconhecer, no caso, a legitimidade da cobrança do ICMS. (REsp 123.022/RS, Rel Min. JOSÉ DELGADO, Primeira Turma, Julgamento 14/08/1997, DJU 27/10/97).

¹⁸⁵ AgRg no AREsp 493.251/RS, rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, Julgamento 15/05/2014, DJe 22/05/2014; AgRg no AREsp 79.386/RS, rel. Min. CASTRO MEIRA, Segunda Turma, Julgamento 07/02/2012, DJe 16/02/2012; AgRg no AREsp 32.547/PR, rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, Julgamento 20/10/2011, DJe 27/10/2011.

I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual “não foram opostos embargos declaratórios”. Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recuse a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador (“*software*”): tratamento tributário: distinção necessária. **Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador” “ matéria exclusiva da lide “, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado “*software de prateleira*” (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.** (RE 176.626/SP, rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, Julgamento 10/11/1998, DJ 11/12/1998). [Grifo nosso].

No voto condutor do julgado, defendeu-se que se estaria diante de um direito de uso e, portanto, tratar-se-ia de bem incorpóreo, insuscetível de ser classificado como mercadoria, cuja definição seria a de “bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo”. Ademais, o STF, seguindo as lições de Rui Saavedra, adotou o entendimento de que a correta compreensão dos negócios jurídicos envolvendo o *software* de prateleira pressuporia a análise dicotômica das relações jurídicas subjacentes.

De acordo com Rui Saavedra, quando o *software-standard* é licenciado, é possível verificar a ocorrência de dois contratos, nos termos que seguem:

Há na verdade dois contratos: por um lado, um contrato para que sejam fornecidas as manifestações físicas do *software*; e, por outro, um contrato para atribuição de uma licença de uso de *software*. O contrato pelo qual o cliente é investido na posse do *software* será um contrato de compra e venda ou de doação se a propriedade sobre os meios físicos for transmitida ao licenciado; se não houver essa transmissão, tratar-se-á de um contrato de locação ou, porventura, de comodato. Mas o contrato de licença subsiste paralelamente, e é importante porque os produtos de *software*, após a entrega do exemplar do *software*, continuam preocupados em proteger os direitos de

propriedade intelectual sobre o *software* por eles criado, e em impor restrições ao uso do *software* entregue¹⁸⁶.

Verifica-se, pois, no voto condutor do STF, ao seguir as ponderações de Rui Saavedra, que há uma preocupação em distinguir os negócios jurídicos envolvendo o *software* propriamente dito dos negócios concernentes ao *corpus mechanicum* em que o *software* se encontra. Nesse sentido, destacou a Corte Suprema que, no âmbito do contrato envolvendo o *software* em si, como se cuidava de bem incorpóreo, incabível a incidência do ICMS, o que não obstava que o mesmo fosse devido quando da venda de exemplares por meio de suporte físico.

Destaque-se que esse entendimento foi mantido em outros julgados, como no recurso extraordinário seguinte, que cuidou da operação de compra e venda de disquetes, nos quais o *software* estava incorporado¹⁸⁷. Embora não tenha enfrentado diretamente a questão da cessão de uso de programa de computador, adotou-se, uma vez mais, ainda que implicitamente, a posição de Rui Saavedra, *verbis*:

TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. ICMS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (*SOFTWARE*). COMERCIALIZAÇÃO. No julgamento do RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar *standard* de programa de computador, também chamado “de prateleira”, e o licenciamento ou cessão do direito de uso de *software*. A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS. Recurso conhecido e provido. (RE 199.464/SP, rel. Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, Julgamento 02/03/1999, DJ 30/04/1999).

No entanto, esse posicionamento foi modificado pelo STF, ainda que de forma parcial, quando do julgamento de cautelar na ADI 1.945/MT. Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade por meio da qual o PMDB impugna diversos dispositivos da Lei Estadual 7.098/1998, do Estado do Mato Grosso, que consolida normas sobre o ICMS. Entre outros artigos questionados, cabe destacar o art. 2º, § 1º, VI, cujo teor é o seguinte:

¹⁸⁶ SAAVEDRA, Rui. *A proteção jurídica do software e a Internet*. Lisboa: Sociedade Portuguesa de Autores – Publicações Dom Quixote, 1998, p. 79-80.

¹⁸⁷ No mesmo sentido foi o julgamento do RE 285.870 AgR/SP, rel. Min. EROS GRAU, Segunda Turma, Julgamento 17/06/2008, DJe 01/08/2008, em que o STF se reportou aos precedentes anteriores, ainda que não tenha conhecido do referido recurso extraordinário.

Art. 2º O imposto incide sobre:

I. operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

[...] § 1º O imposto incide também:

[...] VI. sobre as operações com programas de computador – *software* – ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados.

Ainda que não haja sido julgado o mérito da ADI 1.945/MT, quando do seu julgamento liminar, decidiu o STF, a partir do voto do Min. Nelson Jobim, que é possível a incidência do ICMS sobre a circulação virtual de mercadoria, conforme a ementa, cuja íntegra se transcreve a seguir:

Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de lei complementar. Inexistência. Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, § 2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local. 3. Competência do Supremo Tribunal para realizar controle abstrato de constitucionalidade. Lei que dá efetividade a comando da Constituição Federal pela disciplina de normas específicas para o Estado-membro. 4. Restituição de valores cobrados em substituição tributária e fixação de critérios para o cálculo do imposto (arts. 13, § 4º, e 22, par. Único, da Lei impugnada). Delegação a decreto de matérias albergadas sob o manto da reserva legal. Existência de *fumus boni iuris*. 5. Discriminação do pagamento antecipado a determinado setor produtivo (art. 3º, § 3º, da Lei impugnada). Razoabilidade do critério objetivo em que repousa a distinção. Inexistência de violação ao princípio da isonomia. 6. Previsão de incidência do ICMS sobre “prestações onerosas de serviços de comunicações, por qualquer meio” (art. 2º, § 2º, da Lei impugnada). Dispositivo cuja redação pouco destoa da determinação constitucional (art. 155, II). Ausência de relevância jurídica na fundamentação para o deferimento da liminar. 7. Previsão de incidência de ICMS sobre serviço de comunicação “iniciado fora do território mato-grossense” (arts. 16, § 2º, e 2º, § 3º, da Lei impugnada). Inexistência, em juízo preliminar, de interpretação extensiva a violar o regime constitucional de competências. **8. ICMS. Incidência sobre *softwares* adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis.** 9. Medida liminar parcialmente deferida, para suspender a expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso. (ADI 1.945 MC/MT - MATO GROSSO, rel. Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, Julgamento 26/05/2010, DJe 14/03/2011). [Grifo nosso].

Destacou o Min. Nelson Jobim, no que foi acompanhado pela maioria da Corte, que a revolução da Internet permitiu que os programas de computador sejam adquiridos não apenas por meio físico, mas também através de meios digitais, de que é exemplo o *download*. A aquisição de *software* por meio digital, todavia, não impede a incidência do ICMS, sendo irrelevante, para esse fim, a classificação dos bens em corpóreos e incorpóreos.

Em acréscimo, o Min. Gilmar Mendes assinalou que “a mudança na realidade afeta, ou pode afetar, a interpretação”, enfatizando que a comercialização pode ocorrer por via eletrônica, sob pena de “em algumas áreas, desaparecer inclusive o objeto de cobrança do ICMS”.

Em contraposição à maioria de votos formada a partir das ponderações do Min. Nelson Jobim, a posição contrária, capitaneada pelo outrora relator Min. Octavio Gallotti, reportava-se aos precedentes anteriores, para afirmar que a incidência do ICMS deveria se restringir às cópias ou exemplares dos “programas produzidos em série e comercializados no varejo, sem abranger o licenciamento ou cessão de uso”.

Portanto, verifica-se que, embora não haja uma jurisprudência consolidada acerca da tributação dos contratos de cessão de uso de programa de computador, a ADI 1.945 MC/MT representa um importante precedente, uma vez que nos debates nela travados firmou-se o entendimento de que o simples fato de o *software* se tratar de bem incorpóreo não constituía óbice à incidência de ICMS. No entanto, conforme será pormenorizado nos itens seguintes, a matéria é controversa e há expressivos setores doutrinários que apresentam entendimento diverso.

Ademais, consoante remarcou o Min. Nelson Jobim em seu voto, a questão central em discussão consiste em “saber se o ICMS pode ser cobrado pelo licenciamento ou cessão do direito de uso de computador”. Ainda que a ementa do julgado não haja disposto especificamente sobre o contrato de cessão, não parece haver obstáculo para a incidência do ICMS na hipótese, diante da inequívoca constatação de que a transferência eletrônica de dados, a que se refere o acórdão, traduz o próprio contrato de licenciamento ou cessão de uso de programa de computador.

3.3.3 O download de software na legislação estadual

Diante da concessão de liminar na ADI 1.945/MT, alguns estados da federação procederam a mudanças legislativas, com vistas a incluir o *download de software* expressamente como fato gerador de ICMS.

Nesse sentido, o Estado de São Paulo editou o Decreto 61.522, de 29/09/2015¹⁸⁸, revogando o anterior Decreto 51.619, de 27/02/2007¹⁸⁹, no qual foi alterada a base de cálculo do ICMS em operações com programas de computador, para desvinculá-la da obrigatoriedade de suporte físico.

A partir da referida alteração, a base de cálculo do ICMS, a partir de 1º de janeiro de 2016, deixou de ser o valor equivalente a “200% (duzentos por cento) do suporte informático” para que passasse a ser “o valor da operação, que inclui o valor do programa, do suporte informático e outros valores que forem cobrados do adquirente”.

No entanto, com o advento do Convênio 181/2015, de 28/12/2015, do CONFAZ¹⁹⁰, que autorizou os estados especificados a reduzirem a base de cálculo do ICMS nas operações envolvendo *softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, sobreveio o Decreto 61.791, de 11/01/2016¹⁹¹.

Por meio desse novo decreto, o Estado de São Paulo procedeu à modificação no seu Regulamento de ICMS, passando a dispor que o ICMS sobre o *download* ou o *streaming* não será exigido até que seja estabelecido o local da ocorrência do fato gerador para a determinação do estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto.

¹⁸⁸ Disponível em:

<[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/decretos/dec61522.htm?f=templates\\$fn=document-frame.htm](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/decretos/dec61522.htm?f=templates$fn=document-frame.htm)>. Acesso em: 29 jul. 2016.

¹⁸⁹ Disponível em:

<http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/decretos/dec51619.htm>. Acesso em: 31 jul. 2016.

¹⁹⁰ Cláusula Primeira, Convênio 181/2015, CONFAZ. Ficam os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraná, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo, Tocantins autorizados a conceder redução na base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de, no mínimo, 5% (cinco por cento) do valor da operação, relativo às operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio da transferência eletrônica de dados. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15>. Acesso em: 29 jul. 2016.

¹⁹¹ Disponível em:

<[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/decretos/dec61791.htm?f=templates\\$fn=document-frame.htm](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/decretos/dec61791.htm?f=templates$fn=document-frame.htm)>. Acesso em: 29 jul. 2016.

De outro lado, o Decreto 61.791, de 11/01/2016 reduziu a base de cálculo do ICMS nas operações com *softwares*, de forma que a carga tributária fique limitada a 5% (cinco por cento), nos termos em que autorizado pelo Convênio 181/2015.

Em acréscimo, cumpre destacar que o Estado de São Paulo, por meio de resposta a recentes consultas tributárias, esclareceu que a incidência de ICMS sobre o *download* ou o *streaming* de *softwares* limita-se aos *softwares* de prateleira, não alcançando aqueles produzidos sob encomenda. De outro lado, assinalou-se que, enquanto não for definido o local da ocorrência do fato gerador, as operações com *softwares* por transferência eletrônica de dados estão isentas de ICMS e não haverá a exigência de documentos fiscais relativos a tais operações (Resposta à Consulta Tributária 10.382, de 28/06/2016¹⁹²).

Ademais, verifica-se que a Secretaria de Estado de São Paulo, mesmo antes da edição do Decreto 61.522, de 29/09/2015, já havia se pronunciado no sentido de que o *upload* e o *download* de *software* de prateleira constituem fato gerador do ICMS, tendo em vista que o conceito de circulação de mercadoria engloba bens imateriais, desde que inseridos no ciclo mercantil de agregação de valor econômico, somado aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva (Resposta à Consulta Tributária n° 5.032, de 17 de abril de 2015¹⁹³).

No entanto, sob a vigência do decreto revogado, a Secretaria de Estado de Fazenda reconhecia que, embora o *download* de *software* se inserisse no campo material de incidência do ICMS, não seria possível a sua cobrança, tendo em vista que, consoante a dicção do Decreto 51.619, de 27/02/2007, a base de cálculo do imposto correspondia ao dobro do valor de mercado do seu suporte informático (Resposta à Consulta Tributária n° 4.999, de 23 de abril de 2015¹⁹⁴).

Ao comentar as modificações legislativas levadas a cabo pelo Estado de São Paulo, pondera Gustavo Brigagão que a Internet consiste numa rede descentralizada, global e aberta,

¹⁹² Disponível em:

<http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_respect:vrespect>. Acesso em: 31 jul. 2016.

¹⁹³ Disponível em:

<[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/rc5032_2015.htm?f=templates\\$fn=document-frame.htm](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/rc5032_2015.htm?f=templates$fn=document-frame.htm)>. Acesso em: 31 jul. 2016.

¹⁹⁴ Observe-se, excepcionalmente, que a Secretaria de Estado de Fazenda de São Paulo adotou o entendimento, na referida consulta, de que as empresas optantes do Simples Nacional deveriam recolher o ICMS incidente nas operações com *software* de acordo com a sistemática da LC 123/2006, vez que não estariam sujeitas ao Decreto 51.619, de 27/02/2007. Disponível em:

<[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/RC4999_2015.htm?f=templates\\$fn=document-frame.htm](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/RC4999_2015.htm?f=templates$fn=document-frame.htm)>. Acesso em: 31 jul. 2016.

pelo que, consoante sustenta, seria “praticamente impossível determinar a localização das partes envolvidas nas operações de comércio eletrônico”¹⁹⁵.

Dentro dessa ordem de ideias, defende que a tributação pelo ICMS pressuporia a existência de bem corpóreo, no que é seguido por Rodrigo Corrêa Martone e Ana Carolina Carpinetti, que defendem que os bens intangíveis não podem ser compreendidos como mercadorias.

Segundo lecionam, em homenagem aos princípios da segurança jurídica, da legalidade e da tipicidade, “se uma nova tecnologia não se encaixa nos núcleos conceituais ou nos pressupostos da CF/88, deve-se alterar a norma constitucional”¹⁹⁶. No entanto, conforme desenvolvido na presente dissertação, entende-se que os conceitos constitucionais não são prontos e acabados, de modo que a evolução tecnológica permite uma releitura das locuções empregadas pela Constituição.

Acrescente-se que, ainda que superada a premissa da necessidade de que o bem tributável, para fins de ICMS, seja corpóreo, Gustavo Brigagão entende que não seria possível determinar a localização das partes envolvidas nas operações de comércio eletrônico, na forma que segue:

Imaginemos, por exemplo, a hipótese em que um residente no estado do Rio de Janeiro, durante uma viagem a Paris, adquire uma música de uma empresa sediada no estado de São Paulo, cujos servidores estão localizados no Espírito Santo. Contudo, ele escuta a música uma única vez, por meio de *streaming*, quando está aguardando um voo de conexão em São Paulo. Houve exportação? Em caso negativo, a operação é interna ou interestadual? Quais os estados competentes para tributá-la?¹⁹⁷.

Dessa forma, conclui que eventual tributação das operações envolvendo o *download* de *software* pressuporia, inequivocamente, a regulamentação por meio de lei complementar de ICMS de caráter nacional. No entanto, assevera que o projeto de lei complementar ora em tramitação no Congresso Nacional é o PLS 386/2012, de autoria do Senador Romero Jucá

¹⁹⁵ BRIGAGÃO, Gustavo. *ICMS não incide sobre o download de softwares*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-fev-24/consultor-tributario-icms-nao-incide-download-softwares>>. Acesso em: 21 jul. 2016.

¹⁹⁶ MARTONE, Rodrigo Corrêa; CARPINETTI, Ana Carolina. Tributação da venda de conteúdo pela Internet por meio de download e streaming. *Revista de Direito de Informática e Tetecomunicações – RDIT*. Belo Horizonte, ano 2, n. 3, p. 134, jul./dez. 2007.

¹⁹⁷ BRIGAGÃO, Gustavo. *Op. cit.*

(PMDB-RR), que promove verdadeira reforma no regime jurídico do ISS¹⁹⁸, conforme será abordado no item seguinte.

Observe-se que os conceitos de *download* e *streaming* não são rigorosamente os mesmos, ainda que a Secretaria de Estado de Fazenda de São Paulo e o texto de Gustavo Brigagão, na parte *supra* transcrita, pareçam equiparar os institutos.

Com efeito, segundo o dicionário Houaiss, enquanto *download* é o “ato de fazer cópia de uma informação, gerando um arquivo, que se encontra num computador remoto”, *streaming* significa a “tecnologia usada para captar, como um fluxo contínuo, som ou imagens num computador, a qual possibilita ouvi-los ou visionar as imagens antes de a informação como um todo haver sido baixada para computador”¹⁹⁹.

A diferença fundamental entre o *download* e o *streaming* é a de que, no caso do primeiro, o arquivo é transferido e armazenado no computador, e o usuário pode usá-lo posteriormente quantas vezes desejar, ainda que não esteja conectado à Internet. Já quanto ao segundo, há uma permissão de acesso ao conteúdo escolhido pelo cliente, de modo que, após a visualização, o conteúdo não é armazenado pelo computador. Ou seja, os dados multimídia chegam ao computador, fazem um *buffer* (arquivo em memória de curta duração) antes de iniciar a sua reprodução e depois são descartados²⁰⁰.

Portanto, prestados esses esclarecimentos, observa-se que as considerações feitas na presente dissertação se limitam ao *download*, eis que o *streaming* demanda um estudo e tratamento à parte. De outro lado, conforme será mencionado no item 3.3.3.2, a novel LC 157/2016 incluiu o *streaming* como fato gerador do ISS.

O Estado do Rio Grande do Sul, por sua vez, editou o Decreto 52.904, de 04/02/2016²⁰¹, por meio do qual foi revogado o art. 9º, XXXI, Livro I, do Regulamento Interno de ICMS, que estabelecia hipótese de isenção em relação às saídas, a partir de 1º de setembro de 1997, de programas para computador, personalizados ou não, excluídos os seus suportes físicos.

O mencionado decreto acrescentou ao art. 23, Livro I, do Regulamento Interno de ICMS, um inciso LXXXI, dispondo que a base de cálculo do ICMS será reduzida para o valor que resulte em carga tributária equivalente a 5% (cinco por cento), a partir de 1º de junho de

¹⁹⁸ Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2016/07/08/reforma-do-iss-esta-na-pauta-do-plenario>>. Acesso em: 30 jul. 2016.

¹⁹⁹ Disponível em: <<https://houaiss.uol.com.br>>. Acesso em: 15 jan. 2017.

²⁰⁰ MARTONE, Rodrigo Corrêa; CARPINETTI, Ana Carolina. *Op. cit.*, p. 133 e 142. Para uma visão mais aprofundada sobre o tema, recomenda-se a leitura do artigo referido.

²⁰¹ Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Search.aspx?TxtBusca=52904>>. Acesso em: 31 jul. 2016.

2016, nas operações com *softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio de transferência eletrônica de dados. Ademais, o decreto expressamente assinalou que a redução da base de cálculo é de adoção facultativa pelo contribuinte.

No entanto, sobreveio o Decreto 53.121, de 30/06/2016²⁰², através do qual foi novamente modificado o Regulamento Interno de ICMS, para estabelecer que a alteração do seu art. 23, LXXXI, Livro I, qual seja, a redução da base de cálculo do ICMS para 5% (cinco por cento) nas operações com *softwares*, produzirá efeitos a partir de 1º de outubro de 2016. Verifica-se, pois, que o prazo para as mudanças foi prorrogado em 120 (cento e vinte) dias.

Dessa forma, a isenção na base de cálculo de ICMS, que havia sido revogada pelo Decreto 52.904, de 04/02/2016, foi restabelecida até 1º de outubro de 2016, data do marco temporal fixado pelo novo decreto para a tributação do *download* de *software*. Observe-se que o Decreto 53.121, de 30/06/2016 determinou, inclusive, a sua aplicação retroativa a 1º de junho de 2016, que era a data fixada pelo Decreto 52.904, de 04/02/2016 para a produção dos seus efeitos.

Consoante veiculado na imprensa, a razão central para a Secretaria de Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul proceder à referida prorrogação de prazo por 120 (cento e vinte) dias decorreu da constatação de que apenas São Paulo e Rio Grande do Sul haviam procedido a modificações legislativas para se adaptarem ao Convênio 181/2015, do CONFAZ²⁰³.

Observe-se que, posteriormente, foi editado o Decreto 53.200, de 19/09/2016, que, uma vez mais, alterou o Regulamento Interno de ICMS do Rio Grande do Sul, para estabelecer, em seu art. 35, Livro V, que, a partir de 1º de outubro de 2016, não será exigido o imposto relativo às operações com *download* de *software*, até que haja definição do local da operação para efeitos de determinação do estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto²⁰⁴.

Feitos os esclarecimentos sobre as mudanças empreendidas pelos Estados de São Paulo e do Rio Grande do Sul, cumpre observar, em primeiro lugar, que a questão central

²⁰² Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Search.aspx?TxtBusca=53121>>. Acesso em: 31 jul. 2016.

²⁰³ Disponível em: <<https://direitotributario.wordpress.com/2016/06/28/sefaz-rs-vai-suspender-a-cobranca-de-icms-sobre-a-venda-de-software/>>. Acesso em: 31 jul. 2016.

²⁰⁴ Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Search.aspx?TxtBusca=%2053200>>. Acesso em: 27 jan. 2017.

acerca da viabilidade jurídica da tributação do *download* de *software* pelo ICMS pressupõe a análise do enquadramento dos programas de computador como mercadorias ou serviços.

Conforme já se adiantou e será explorado no item 3.3.4 deste capítulo, os *softwares* de prateleira, ao contrário dos *softwares* feitos sob encomenda, consistem em mercadorias, pelo que, nas operações em que haja a sua circulação econômica, mostra-se possível a tributação pelo ICMS. Dessa forma, num primeiro passo, defende-se que a tributação do *download* de *software* deve limitar-se aos *softwares* de prateleira.

Entretanto, e em segundo lugar, passa-se a enfrentar a crítica central realizada por Gustavo Brigagão, no sentido de que a tributação das referidas operações pressuporia expressa regulamentação por lei complementar, que dispusesse sobre as normas gerais aplicáveis e sobre a solução de possíveis conflitos de competência.

Embora transborde os limites da presente dissertação, a questão levantada pelo autor perpassa o papel da legalidade no Direito Tributário e, mais especificamente, a necessidade de lei complementar para dispor sobre normas gerais. Portanto, no item seguinte, serão realizadas considerações sobre a crítica levantada.

3.3.3.1 O *download* de *software* e o princípio da legalidade: considerações

Conforme já estudado no capítulo 2 da presente dissertação, um dos papéis centrais desempenhado pela lei complementar é o de dirimir conflitos de competência, o que, no caso específico do conflito entre o ICMS e o ISS, deve ser realizado pela conjugação entre a LC 116/2003 e a LC 87/1996.

No que se refere à necessidade de lei complementar para dispor sobre normas gerais, a Constituição assinala, no seu art. 146, III, a, que cabe à lei complementar definir os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos tributos, o que é reforçado, no caso do ICMS, pelo art. 155, XII, CRFB/1988. De outro lado, o art. 97, CTN, através dos seus incisos III e IV, dispõe que somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, a fixação da alíquota do tributo e de sua base de cálculo.

Verifica-se que a jurisprudência dos Tribunais Superiores tem sido rigorosa quanto à exigência de lei em matéria tributária. Com efeito, por meio de precedente recente, o STJ, ao adotar o entendimento de que o ressarcimento à Casa da Moeda do Brasil por operacionalizar o SICOBE (Sistema de Controle de Produção de Bebidas) tem a natureza jurídica de taxa de

polícia, decidiu que a sua base de cálculo e alíquota devem ser necessariamente criadas por meio de lei, pelo que incabível a cobrança de tributo cujo *quantum* foi fixado por ato infralegal, *verbis*:

TRIBUTÁRIO. SISTEMA DE CONTROLE DE PRODUÇÃO DE BEBIDAS - SICOBÉ. ART. 58-T DA LEI 10.833/03 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.827/08). OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OBRIGAÇÃO DE RESSARCIR OS CUSTOS SUPOSTOS PELA CASA DA MOEDA COM A FISCALIZAÇÃO DA ATIVIDADE. ART. 28 DA LEI 11.488/07. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. TRIBUTO. TAXA PELO EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA. FIXAÇÃO DA ALÍQUOTA E BASE DE CÁLCULO DO RESSARCIMENTO POR ATO DA RECEITA FEDERAL. ATO DECLARATÓRIO DO EXECUTIVO RFB 61/08. VIOLAÇÃO AO ART. 97, INCISO IV DO CTN, RESERVA LEGAL. PROPORCIONALIDADE À CAPACIDADE PRODUTIVA IMPOSTA PELA LEI. NÃO OBSERVÂNCIA PELO ATO INFRALEGAL. FIXAÇÃO DE VALOR ÚNICO. AFRONTA AO ART. 28, § 4o. DA LEI 11.488/07. PREJUDICADA A MULTA PELO INADIMPLEMENTO DO RESSARCIMENTO. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

1. O art. 58-T da Lei 10.833/03 (redação dada pela Lei 11.827/08) criou para as pessoas jurídicas que importam ou industrializam refrigerante, cerveja, água e refresco a obrigação de instalar equipamentos contadores de produção a fim de viabilizar a fiscalização da cobrança de PIS/COFINS e IPI. Ao regulamentar o dispositivo, a Instrução Normativa RFB 869/08 estabeleceu que o monitoramento da contagem seria feito por meio do Sistema de Controle de Produção de Bebidas (SICOBÉ).

2. O dever de adotar o SICOBÉ qualifica-se como obrigação acessória, de que cuida o art. 113, § 2o. do CTN.

3. O art. 28, §§ 2o. e 3o. da Lei 11.488/07 impôs ao estabelecimento industrial o dever de ressarcir (entregar dinheiro) a Casa da Moeda do Brasil por possibilitar o funcionamento do SICOBÉ.

4. Avulta a necessidade de distinguir a natureza das duas obrigações tributárias distintas, circunscritas ao SICOBÉ: (i) o dever de implementá-lo, de natureza acessória; e (ii) o dever de ressarcir à Casa da Moeda do Brasil os custos ou despesas da fiscalização da atividade, de natureza principal. Precedente: REsp 1.069.924/PR, rel. Min. ELIANA CALMON, DJe 26.2.2009.

5. A diferença fundamental entre obrigação tributária principal e obrigação tributária acessória é a natureza da prestação devida ao Estado. Consoante ensina a Professora REGINA HELENA COSTA, Ministra do STJ, enquanto a primeira consubstancia entrega de dinheiro, a segunda tem natureza prestacional (fazer, não fazer, tolerar). Isto não significa, todavia, que das obrigações acessórias não resultem dispêndios aos contribuintes, muito pelo contrário.

6. Parte da doutrina e da jurisprudência defende que o fato de as obrigações acessórias implicarem gastos aos contribuintes possibilita ao Estado criá-las, responsabilizá-los por seu implemento e, desde logo, cobrar por estes inevitáveis gastos, sem desnaturá-las. Olvida-se, entretanto, que a partir do momento em que nasce o dever de pagar quantia ao Estado, de forma compulsória, tem vida a obrigação tributária principal.

7. Os arts. 58-T da Lei 10.833/03 c/c 28 da Lei 11.488/07 impuseram obrigação pecuniária compulsória, em moeda, fruto de ato lícito. Assim, a despeito de ter sido intitulada de ressarcimento, a cobrança se enquadra no conceito legal de tributo, nos termos do art. 3o. do CTN.

8. Os valores exigidos, à guisa de ressarcimento, originam-se do exercício de poderes fiscalizatórios por parte da Fazenda Nacional, para evitar que as empresas produtoras de bebidas incidam em evasão fiscal. Tais atos fiscalizatórios são ínsitos ao poder de polícia de que está investida a União Federal, cuja remuneração pode ser perpetrada por meio da chamada taxa de polícia. **Até aqui, mal algum há na conduta do Estado, pois lhe é amplamente permitido criar novas taxas através de lei.**

9. **O vício surge na forma como se estabeleceu o valor da taxa, por meio do Ato Declaratório do Executivo RFB 61/08. É que o art. 97, inciso IV do CTN estatui que somente a lei pode estabelecer a fixação de alíquota e da base de cálculo dos tributos e o art. 28, § 4o. da Lei 11.488/07 não previu o quantum deveria ser repassado à Casa da Moeda do Brasil, apenas atribuiu à Secretaria da Receita Federal do Brasil a competência para fazê-lo.**

10. Ademais, o Ato Declaratório do Executivo RFB 61/08, quando definiu o valor cobrado a título de ressarcimento em número fixo por unidade de produto, não respeitou o contido no próprio dispositivo que lhe outorgou esta competência. O art. 28, § 4o. da Lei 11.488/07 estabeleceu a premissa segundo a qual os valores do ressarcimento deveriam ser proporcionais à capacidade produtiva do estabelecimento industrial, mas a Secretaria da Receita Federal do Brasil não se preocupou com este importante aspecto, cobrando igual montante de todos os produtores, indistintamente.

11. Desta forma, há violação ao art. 97, IV do CTN e ao 28, § 4o. da Lei 11.488/07, de modo a contaminar todo substrato vinculada ao ressarcimento, sobretudo a penalidade por seu inadimplemento.

12. **Neste contexto, os questionamentos em torno da multa pelo não pagamento do ressarcimento restaram prejudicados com o entendimento que ora se firma da impossibilidade de cobrança do próprio ressarcimento, cuja alíquota e base de cálculo foram previstas em afronta ao art. 97, IV do CTN e 28, § 4o. da Lei 11.488/07.** Insubsistente a obrigação de ressarcir, fixada no Ato Declaratório do Executivo RFB 61/08, também o é a multa decorrente de seu fictício inadimplemento. Por conseguinte, prejudicado está o conhecimento do dissídio jurisprudencial quanto à possibilidade de ato infralegal ampliar o conteúdo de punição tributária.

13. Recurso Especial conhecido e provido. (REsp 1.448.096/PR, rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Primeira Turma, Julgamento 01/10/2015, DJe 14/10/2015). [Grifo nosso].

No mesmo sentido, no que diz respeito à Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), o STF tem reiterado o entendimento, inclusive em sede de repercussão geral²⁰⁵, de que, como se trata de taxa decorrente do exercício de poder de polícia pelos Conselhos Regionais de Engenharia, Arquitetura e Agronomia e pelo Conselho Federal de Engenharia e

²⁰⁵ ARE 748.445 RG/SC, rel Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, Julgamento 31/10/2013, DJe 12/02/2014.

Agronomia, inadmissível a sua criação e majoração por meio de resolução. A fim de exemplificar o quanto se expôs, cumpre citar a ementa do ARE 763.527 AgR/SC, *verbis*:

E M E N T A: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO (LEI Nº 13.322/2010) – ANOTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TÉCNICA (ART) COBRADA PELOS CONSELHOS REGIONAIS DE ENGENHARIA, ARQUITETURA E AGRONOMIA (CREA) – NATUREZA JURÍDICA DE TAXA – **NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA RESERVA DE LEI FORMAL (CF, ART. 150, I) – IMPOSSIBILIDADE DE CRIAÇÃO OU MAJORAÇÃO DE REFERIDA EXAÇÃO TRIBUTÁRIA MEDIANTE SIMPLES RESOLUÇÃO** – PRECEDENTES DO STF – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. (ARE 763.527 AgR/SC, rel. Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, Julgamento 27/08/2013, DJe 03/10/2013). [Grifo nosso].

Ainda no que se refere à ART, por meio de precedente veiculado no Informativo 844²⁰⁶, cujo acórdão ainda não foi publicado, o STF decidiu que é constitucional a previsão da Lei 6.994/1982²⁰⁷, que estabelece o limite máximo para o valor da ART. Ou seja, desde que a lei estipule os elementos essenciais da exação, é admissível que regulamento do conselho profissional fixe o valor da taxa em proporção razoável com os custos da atuação estatal.

Nesse sentido, foi publicado o tema 829, estabelecendo, em sede de repercussão geral, a tese de que:

Não viola a legalidade tributária a lei que, prescrevendo o teto, possibilita o ato normativo infralegal fixar o valor de taxa em proporção razoável com os custos da atuação estatal, valor esse que não pode ser atualizado por ato do próprio conselho de fiscalização em percentual superior aos índices de correção monetária legalmente previstos.

²⁰⁶ RE 838.284/SC, rel. MIN. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, Julgamento 19/10/2016.

²⁰⁷ Art 1º, Lei 6.994/1982. O valor das anuidades devidas às entidades criadas por lei com atribuições de fiscalização do exercício de profissões liberais será fixado pelo respectivo órgão federal, vedada a cobrança de quaisquer taxas ou emolumentos além dos previstos no art. 2º desta Lei.

§ 1º Na fixação do valor das anuidades referidas neste artigo serão observados os seguintes limites máximos:

a) para pessoa física, 2 (duas) vezes o Maior Valor de Referência MVR vigente no País;

b) para pessoa jurídica, de acordo com as seguintes classes de capital social:

até 500 MVR	2 MVR
acima de 500 até 2.500 MVR	3 MVR
acima de 2.500 até 5.000 MVR	4 MVR
acima de 5.000 até 25.000 MVR	5 MVR
acima de 25.000 até 50.000 MVR	6 MVR
acima de 50.000 até 100.000 MVR	8 MVR
acima de 100.000 MVR.....	10 MVR

No entanto, o STF entendeu que há violação ao art. 150, I, CRFB/1988²⁰⁸, na hipótese de a lei não estabelecer parâmetros, conferindo autorização genérica para os conselhos de fiscalização profissionais fixarem as contribuições anuais devidas por pessoas físicas e jurídicas, o que conferiria puro arbítrio ao administrador. Dessa forma, foi declarada a inconstitucionalidade do art. 2º da Lei 11.000/2004 e, por arrastamento, do seu § 1º²⁰⁹.

A partir desse precedente, foi, igualmente, publicado o tema 540, por meio do qual, em sede de repercussão geral, foi estabelecido que:

É inconstitucional, por ofensa ao princípio da legalidade tributária, lei que delega aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas a competência de fixar ou majorar, sem parâmetro legal, o valor das contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas, usualmente cobradas sob o título de anuidades, vedada, ademais, a atualização desse valor pelos conselhos em percentual superior aos índices legalmente previstos.

Cabe fazer referência, ainda, a precedente do STF, no qual foram igualmente travados importantes debates em Plenário, acerca dos limites do princípio da legalidade e da possibilidade de a lei, de forma objetivamente justificada, delegar ao Executivo a fixação da base de cálculo do IPTU.

Cuidou-se de recurso extraordinário interposto pelo Município de Belo Horizonte, por meio do qual o ente municipal questionou acórdão do Tribunal de Justiça local que reconheceu a inconstitucionalidade da majoração, no exercício de 2006, do valor venal do imóvel através de ato infralegal.

O Município de Belo Horizonte sustentou, em síntese, que a lei municipal conferia ao Poder Executivo a prerrogativa de estabelecer o valor venal dos imóveis, através de mapa de valores genéricos, isto é, defendeu que a lei continha parâmetros gerais que seriam fixados pelo Executivo por meio do referido mapa de valores. Ademais, sustentou que o valor venal deveria corresponder ao valor real dos imóveis.

O Min. Gilmar Mendes, em seu voto, destacou que o entendimento firmado pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais está em consonância com a jurisprudência sedimentada do STF, que, para fins de majoração de base de cálculo, entende imprescindível a edição de

²⁰⁸ RE 704.292/PR, rel. Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, Julgamento 19/10/2016.

²⁰⁹ Art. 2º, Lei 11.000/2.004. Os Conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas são autorizados a fixar, cobrar e executar as contribuições anuais, devidas por pessoas físicas ou jurídicas, bem como as multas e os preços de serviços, relacionados com suas atribuições legais, que constituirão receitas próprias de cada Conselho. § 1º Quando da fixação das contribuições anuais, os Conselhos deverão levar em consideração as profissões regulamentadas de níveis superior, técnico e auxiliar.

lei em sentido formal, salvo em caso de mera atualização do valor monetário da base de cálculo (art. 97, § 2º, CTN).

Em nome da reserva legal e do princípio democrático, defendeu o Min. Gilmar Mendes que a definição e a majoração da base de cálculo de um tributo constituem matérias de atuação exclusiva do Poder Legislativo, não se admitindo que o Poder Executivo utilize-se da via do decreto com tal intento.

O recurso extraordinário do Município de Belo Horizonte foi desprovido, diante das razões apresentadas pelo Min. Gilmar Mendes e que foram acompanhadas à unanimidade pelos demais Ministros, nos termos da ementa que segue, *verbis*:

1. Recurso extraordinário. 2. Tributário. 3. Legalidade. 4. IPTU. Majoração da base de cálculo. Necessidade de lei em sentido formal. 5. Atualização monetária. Possibilidade. 6. **É inconstitucional a majoração do IPTU sem edição de lei em sentido formal, vedada a atualização, por ato do Executivo, em percentual superior aos índices oficiais.** 7. Recurso extraordinário não provido. (RE 648245/MG, rel. Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, Julgamento 01/08/2013, DJe 24/02/2014). [Grifo nosso].

Entretanto, cabe fazer referência às reflexões feitas pelo Min. Luís Roberto Barroso que, em seu voto, embora não destoasse das conclusões do Min. Gilmar Mendes, por constatar que, no caso concreto, a lei do Município de Belo Horizonte estava sendo alterada por um decreto, teceu importantes ponderações sobre o princípio da legalidade.

Consoante assinalou, o STF precisa repensar a possibilidade de a lei, mediante parâmetros objetivos, razoáveis e controláveis, delegar ao Executivo a possibilidade de majorar a base de cálculo do IPTU, sob pena de excessivo engessamento do Município. Nessa linha, defendeu que é preciso encontrar um ponto de equilíbrio entre a proteção dos contribuintes e da Fazenda.

No mesmo sentido, o Min. Luiz Fux remarcou que a doutrina tem mitigado o princípio da legalidade estrita, rememorando que, no julgamento do RE 343.446/SC, já referido no capítulo 2 desta dissertação, o STF admitiu que os regulamentos complementassem o conteúdo que constava da lei do Seguro de Acidente de Trabalho (SAT).

Portanto, verifica-se que, embora a jurisprudência dos Tribunais Superiores traga alguma sinalização de que o princípio da legalidade tributária pode vir a ser revisitado, o entendimento pretoriano amplamente majoritário, até o momento, é o de que a lei deve necessariamente dispor sobre os elementos que integram a obrigação tributária.

Nesse sentido, as vozes que advogam pela deslegalização em matéria tributária²¹⁰, ainda que bem construídas e fundamentadas, são apenas parcialmente encampadas pela jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores.

De outro lado, a posição doutrinária amplamente dominante, que pode ser resumida nas lições de Amílcar de Araújo Falcão, é a de que não só o fato gerador da obrigação tributária deve conter previsão na lei formal, como também a sua alíquota, base de cálculo e os sujeitos passivos diretos e indiretos da obrigação tributária²¹¹.

No entanto, qualquer que seja a leitura do princípio da legalidade – mais flexível ou mais rígida – chega-se à constatação de que a definição dos elementos que integram o fato gerador da obrigação tributária pode constar expressa ou mesmo tacitamente na lei, podendo o intérprete “extrair algum de seus aspectos a partir do contexto descrito pelo legislador”²¹².

Fixadas as premissas anteriores, verifica-se, no caso do ICMS, que o seu fato gerador encontra-se arrolado no art. 155, CRFB/1988 e no art. 2º, I, LC 87/1996, pelo qual o imposto incide sobre a circulação de mercadorias. Por conseguinte, a controvérsia reside em perquirir se o *download* de *software* insere-se na locução “circulação de mercadorias”.

Conforme já adiantado no item 3.3.2 deste capítulo e será desenvolvido no capítulo seguinte, na esteira da decisão proferida na ADI 1.945 MC/MT, mostra-se possível interpretar a locução circulação de mercadorias como abrangente do *download* de *software*, desde que o programa de computador seja de prateleira.

Por conseguinte, de acordo com a posição ora sustentada nesta dissertação, as normas gerais contidas na LC 87/1996 autorizam a incidência de ICMS sobre o *download* de *software*, visto que não se trata de nova hipótese de incidência. No entanto, as críticas no sentido de que a atual LC 87/1996 apresenta parâmetros insuficientes para a tributação de ICMS mostra-se adequada.

Com efeito, o art. 13, I, LC 87/1996, conjugado com o art. 12, I, LC 87/1996 prevê que a base de cálculo do ICMS nas operações de saída da mercadoria do estabelecimento do

²¹⁰ Observe-se que Sérgio André da Rocha admite a delegação legislativa em matéria tributária, arrolando quatro requisitos para tanto. O primeiro deles é a possibilidade jurídica de delegação, ou seja, a mesma deve ser permitida ou não deve haver vedação implícita ou explícita. O segundo requisito é o de que a lei deve estabelecer os limites em que será legítima a atuação do delegatário. Em terceiro lugar, remarca que o poder delegante permanece com a competência legislativa plena para legislar e, em quarto lugar, assevera que a legitimidade da delegação pressupõe mecanismos de controle da atividade delegada. ROCHA, Sérgio André da. A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo. In: BORJA, Célio; RIBEIRO, Ricardo Lodi (Org.). *Temas de Direito Público: estudos em homenagem ao professor Flávio Bauer Novelli – Constituição e Cidadania*. Rio de Janeiro: Multifoco, v. 1, 2015, p. 518-520.

²¹¹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 13.

²¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, p. 307-308.

contribuinte consiste no valor da operação. No entanto, no caso do *download* de *software*, a saída é meramente virtual, e não física.

Dessa forma, embora o *download* de *software* de prateleira já se encontre compreendido na locução circulação de mercadorias, a tributação em efetivo pressupõe, se não o aprimoramento da legislação complementar²¹³, a regulamentação minuciosa pelas leis ordinárias dos diversos entes federativos, acerca dos elementos que integram a obrigação tributária principal, notadamente a especificação da base de cálculo. Entretanto, o que se tem verificado é a utilização de via normativa inadequada para tal intento, qual seja, o decreto, o que não se pode admitir.

Conclui-se, pois, que a questão central atinente à tributação do *download* de *software* de prateleira não está na possibilidade de sua tributação. Ao revés, a hipótese de incidência do ICMS já o contém. As dificuldades residem no instrumento normativo utilizado para especificar as balizas gerais contidas na LC 87/1996, cuja regulamentação deve ser feita por meio de lei em sentido formal, e não via decreto.

3.3.3.2 O *software* e o projeto de lei ora convertido em lei complementar (PLS 386/2012 e LC 157/2016)

Através do PLS 386/2012, de autoria do Senador Romero Jucá (PMDB-RR) e que tramitou no Senado Federal, buscou-se promover uma ampla reforma na LC 116/2003, que, após treze anos de vigência, não sofreu qualquer alteração legislativa, conjuntamente com modificações na Lei 8.429/1992 e na LC 63/1990.

Os objetivos centrais das mudanças consistiram na criação de mecanismos para diminuir a guerra fiscal entre os Municípios – como o estabelecimento de uma alíquota mínima de 2% (dois por cento) – na inserção de novos serviços na esfera municipal e na uniformização da base de cálculo do ISS, afastando-se as exceções que constam do art. 9º §§ 1º e 3º, DL 406/1968 e que não foram revogadas pela LC 116/2003.

²¹³ No caso específico das discussões envolvendo a incidência de ICMS na importação de *software* de prateleira, parece inequívoca a necessidade de alterações na lei complementar, tendo em vista que a locução “desembaraço aduaneiro” (art. 12, IX, LC 87/1996), que foi eleita pela legislação complementar como o aspecto temporal do fato gerador, não atende de forma satisfatória os bens imateriais. Para um panorama das dificuldades levantadas quanto à tributação, em concreto, do ICMS: BARROS, Maurício. ICMS na aquisição de softwares: a ilegalidade do Decreto 61.522/2015. Disponível em: <<http://jota.uol.com.br/icms-na-aquisicao-de-softwares-a-ilegalidade-do-decreto-61-5222015>>. Acesso em: 31 jul. 2016.

Da leitura do PLS 386/2012, em sua redação original, deflui que o mesmo atribuiu aos Municípios a competência para tributar o *streaming*. Com efeito, o referido projeto de lei previu a incidência de ISS sobre a disponibilização de conteúdos, hospedagem de dados e cessão temporária de arquivos, *verbis*:

1.11. Disponibilização de conteúdos e aplicativos em página eletrônica e congêneres.

1.12. Hospedagem de dados, inclusive áudio, vídeo e imagem, de páginas eletrônicas, de aplicativos quaisquer e congêneres.

1.13. Cessão temporária de arquivo de áudio, vídeo e imagem, inclusive por “*streaming*”²¹⁴.

Posteriormente à apresentação do referido projeto de lei, aos 13 de maio de 2013, foi realizada audiência pública pela Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) do Senado Federal, na qual estiverem presentes representantes da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (Abrasf), da Frente Nacional de Prefeitos (FNP), da Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação (Brascom) e da Associação Brasileira da Indústria Gráfica Nacional (Abigraf)²¹⁵, que, de modo geral, apoiaram o projeto de lei²¹⁶.

O PLS 386/2012 sofreu duas emendas regimentais apresentadas pelo então Senador Francisco Dornelles (PP-RJ). A primeira teve por finalidade aperfeiçoar a redação do item 17.25, que será estudado no capítulo seguinte, determinando que a veiculação de publicidade seja tributada por meio de ISS e a segunda visou à manutenção do art. 9º §§ 1º e 3º, DL 406/1968.

Em seguida, o projeto de lei sofreu novas emendas regimentais, dos Senadores Armando Monteiro (PTB-PE) e Lindbergh Farias (PT-RJ), respectivamente, com o objetivo de evitar hipóteses de tributação de ISS por mais de um Município (bitributação), além de aperfeiçoar a redação de alguns artigos.

O relator do PLS 386/2012, Senador Humberto Costa (PT-PE), proferiu parecer favorável ao projeto de lei, com as alterações resultantes das emendas 1, 2, 4 e, em parte, da emenda 3. No entanto, entendeu pela inconstitucionalidade da parte final do art. 9º do projeto,

²¹⁴ Disponível em:

<<http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?tipDiario=1&datDiario=31/10/2012&paginaDireta=57180>>. Acesso em: 30 jul. 2016.

²¹⁵ Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/108390>>. Acesso em: 7 ago. 2016.

²¹⁶ Disponível em: <http://www.abrasf.org.br/noticias_detalhes.php?cod_noticia=1578>. Acesso em: 7 ago. 2016.

que conferia eficácia meramente interpretativa aos novos itens inseridos como serviços, além de propor algumas mudanças adicionais de redação, na forma do substitutivo que constou do parecer²¹⁷.

Nessa linha, consoante as alterações sugeridas pelo parecer, os itens ora estudados assumiram a redação do substitutivo que segue, *verbis*:

1.09 – Disponibilização de aplicativos em página eletrônica.

1.10 – Disponibilização de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto em páginas eletrônicas, exceto no caso de jornais, livros e periódicos²¹⁸.

O parecer do Senador Humberto Costa foi aprovado na Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal, tendo havido, inclusive, requerimento de urgência para o seu processamento. Posteriormente à aprovação, o projeto de lei sofreu uma série de outras quinze emendas regimentais, que, ao serem submetidas ao Plenário do Senado Federal, foram rejeitadas, aprovando-se apenas duas.

A primeira das emendas aprovadas, de autoria do então Senador Pedro Taques (PDT-MT), cuidou de mera alteração de redação do art. 1º, § 4º, LC 116/2003, enquanto a segunda emenda aprovada, do Senador Aloysio Nunes Ferreira (PSDB-SP), previu que as mudanças na LC 63/1990 só produzirão efeitos a partir do primeiro dia do exercício seguinte à promulgação da lei complementar ou após o primeiro dia do sétimo mês subsequente à sua aprovação, se este for posterior.

Após as pertinentes deliberações pelo Senado Federal, o PLS 386/2012 foi remetido, aos 05/12/2013, à Câmara dos Deputados, assumindo a numeração de PLP 366/2013 e tramitando em apenso a outros projetos de lei que cuidam de modificações pontuais na LC 116/2003.

Assim como no Senado Federal, foi realizada audiência pública no âmbito da Comissão de Desenvolvimento Econômico, Indústria e Comércio da Câmara dos Deputados. Em seguida, foram proferidos pareceres pelo relator, Deputado Guilherme Campos (PSD-SP), de modo que o seu último parecer aprovou o PLP 366/2013 e seus apensos – salvo em relação ao PLP 183/2012, que cuida da redação do item 13.05 da lista anexa à lei complementar e o PLP 34/2011, que trata do local da ocorrência do fato gerador do ISS no caso de operações

²¹⁷ Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getTexto.asp?t=140116&c=PDF&tp=1>>. Acesso em: 8 ago. 2016.

²¹⁸ Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getTexto.asp?t=140102&c=RTF&tp=1>>. Acesso em: 8 ago. 2016.

com cartão de crédito²¹⁹ – com a sugestão de novas modificações, na forma do terceiro substitutivo apresentado.

No que toca diretamente a esta dissertação, foi proposta uma alteração de redação nos itens 1.09 e 1.10, eis que, na visão do relator, a redação anteriormente proposta para o item 1.09 gerava uma zona de indefinição e desconforto com os Estados, ocasionando problemas que não poderiam ser imediatamente solucionados. Segue a nova proposta de redação, *verbis*:

1.09 – Disponibilização de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto em páginas eletrônicas, exceto no caso de jornais, livros e periódicos.

1.10 – Atribuição ou autenticação de endereço IP para conexão à Internet (exceto quando prestado conjuntamente com serviço de comunicação, que fica sujeita ao ICMS)²²⁰.

Após ser remetido ao Plenário, o Deputado Walter Ihoshi (PSD-SP) foi designado relator do PLP 366/2013, proferindo parecer pelas Comissões de Desenvolvimento, Indústria e Comércio, Finanças e Tributação, Constituição, Justiça e da Cidadania, no sentido favorável à sua aprovação. Ademais, por meio de novo substitutivo, foi proposta a seguinte redação para o item 1.09, com a supressão do item 1.10 da lista anexa à lei complementar, *verbis*:

1.09 – Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da Internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS)²²¹.

Em seguida, foram apresentadas 12 (doze) emendas de Plenário, tendo o Deputado Walter Ihoshi proferido parecer favorável às emendas 7, 11 e 12, que cuidavam de mudanças pontuais no projeto de lei, e pela rejeição das demais emendas.

²¹⁹ Posteriormente, foi aprovado requerimento de desapensação do PLP 34/2011.

²²⁰ Disponível em:

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1290510&filename=SBT+3+CDEIC S+%3D%3E+PLP+366/2013>. Acesso em: 12 ago. 2016.

²²¹ Disponível em:

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1382693&filename=SBT+4+CDEIC S+%3D%3E+PLP+366/2013>. Acesso em: 13 ago. 2016.

No tocante ao item 1.09, anteriormente referido, não houve novas alterações de redação, de modo que o dispositivo foi aprovado em Plenário, tendo constado na versão final do substitutivo enviado pela Câmara dos Deputados ao Senado Federal, aos 21/09/2015²²².

No Senado Federal o substitutivo foi aprovado, de modo que o novo item 1.09 da lista anexa à LC 116/2003 foi encaminhado ao Presidente da República e sancionado, por meio da LC 157/2016.

3.3.4 O conflito de competência entre o ICMS e o ISS na Era da Internet

Feitas as considerações anteriores, e a despeito de respeitáveis posicionamentos em sentido contrário²²³, conclui-se que a tributação sobre o contrato de cessão ou licença de uso de *software* deverá ser feita mediante análise dicotômica, seja pela ótica do ISS, seja pela do ICMS.

Em primeiro lugar, consoante as premissas metodológicas desenvolvidas nesta dissertação, o item 1.05 da lista anexa à LC 116/03 goza de inequívoca presunção de constitucionalidade, tendo em vista que, segundo ora defendido, a Constituição não fixou uma definição específica para a locução serviços. Ao contrário, atribuiu à lei complementar o papel de fazê-lo, como resulta expressamente do seu art. 156, III.

Caso o intérprete entenda que o referido dispositivo encontra-se inquinado de inconstitucionalidade, deverá desincumbir-se de ônus argumentativo reforçado para tal intento. Nessa linha, embora seja possível verificar um predomínio na identificação do conceito de serviços com obrigações de fazer, há também outras vozes que advogam que o

²²² Disponível em:

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1388445&filename=Tramitacao-PLP+366/2013>. Acesso em: 13 ago. 2016.

²²³ Observe-se que o Distrito Federal, que detém tanto as competências legislativas de Estado como de Município (art. 32, § 1º, CRFB/1988), adota o entendimento de que a cessão de uso de *software* por qualquer meio, inclusive por *download*, estará necessariamente sujeita ao ISS, ainda que se trate de programa de computador de prateleira, sob o argumento central de que o licenciamento traduz obrigação de fazer, o que se verifica na Declaração de Ineficácia da Consulta nº 39, de 20 de novembro de 2013. Disponível em:

<http://www.buriti.df.gov.br/ftp/diariooficial/2013/11_Novembro/DODF%20N%C2%BA%20243%2020-11-2013/Se%C3%A7%C3%A3o01-%20243.pdf>. Acesso em: 14 ago. 2016. De outro lado, verifica-se que, por meio da Declaração de Ineficácia da Consulta nº 10, de 9 de junho de 2016, o Distrito Federal reitera a incidência do ISS sobre a cessão de *software*, ainda que não haja especificado qual o tipo de programa de computador em questão. Disponível em:

<http://www.buriti.df.gov.br/ftp/diariooficial/2016/06_Junho/DODF%20119%2023-06-2016/DODF%20119%2023-06-2016%20SECAO1.pdf>. Acesso em: 14 ago. 2016.

conceito econômico de prestação de serviços não se confunde com o conceito de prestação de serviços de Direito Civil. A esse propósito, confira-se o ensinamento de Bernardo Ribeiro de Moraes:

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 imóveis, 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, do 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)²²⁴.

Sob essa ótica, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, estando relacionada ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador²²⁵.

Dessa forma, é possível compreender que a cessão de uso de *software* prevista no item 1.05 da lista anexa à LC 116/2003 é constitucional. Entretanto, embora o referido dispositivo seja *a priori* constitucional, há hipóteses em que a cessão de uso de *software* não se traduz em prestação de serviço. Explica-se.

Conforme desenvolvido ao longo desta dissertação, os programas de computador revestem-se da posição de serviços nos casos dos *softwares* customizados, ou seja, aqueles feitos por encomenda ou adaptados ao cliente, em que há verdadeira atividade direcionada ao adquirente. No entanto, no caso do chamado *software* de prateleira, não se está diante de um serviço, mas sim de mercadoria.

Com efeito, as mercadorias consistem em bens móveis, materiais ou imateriais, destinados à atividade mercantil, o que pressupõe necessariamente a habitualidade. De outro

²²⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 42-43.

²²⁵ OLIVEIRA, André Luiz Pettina de. *O aspecto material da hipótese de incidência do imposto sobre a prestação de serviços de comunicação*. 2014. 364 f. Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro – Faculdade de Direito, Rio de Janeiro, 2014, p. 95 e 109. Embora transborde aos limites deste trabalho, cabe fazer referência, conforme destacado pelo autor, que o próprio entendimento do STF, veiculado na Súmula Vinculante 31, no sentido de que não incide ISS sobre a locação de bens móveis, diante da ausência de obrigação de fazer, parece estar sendo relativizado em julgados posteriores, como o RE nº 592.905/SC, que já foi referido no item 2.4, capítulo 2 desta dissertação.

lado, embora prepondera no cenário nacional o entendimento de que, para fins de circulação de mercadoria, deve haver a transferência de propriedade do bem, não se pode olvidar que a EC 18/1965, ao substituir o antigo imposto sobre vendas e consignações (IVC) pelo imposto sobre circulação de mercadorias (ICM) deixou de utilizar institutos do direito privado para caracterizar o fato gerador do imposto²²⁶.

Nessa linha, entende-se que o elemento caracterizador da circulação de mercadorias consiste na sua circulação econômica, compreendida pela evolução da mercadoria na cadeia produtiva, da fonte produtora até o consumidor final²²⁷, o que pode ser inferido da dicção do art. 2º, § 2º, LC 87/1996, que expressamente assinala que a caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

Ademais, segundo Ricardo Lobo Torres, o fato gerador do ICMS prescinde da realização de negócios de venda ou consignação, como ocorria no direito anterior, sendo indiferente, que haja, ou não, a transferência de domínio²²⁸.

Assim, conforme adverte Ricardo Lodi Ribeiro, não importa o negócio jurídico pelo qual se promova a circulação econômica, mas sim o impulso que movimenta a mercadoria em cada uma das suas fases econômicas, desde que não se trate de mera saída física do bem²²⁹.

Portanto, no caso específico da cessão de uso de *software* de prateleira, está-se diante de hipótese de circulação de mercadoria, apta a ensejar a incidência do ICMS. Não merece prosperar, pois, o argumento segundo o qual a ausência da transferência de propriedade sobre o bem imaterial, diante da regra do art. 37, Lei 9.610/1998²³⁰, seria óbice à incidência do imposto.

Conforme amplamente explanado, a cessão de uso de *software* de prateleira implica inequívoca transferência eletrônica de dados, de modo que a ocorrência ou não de tradição, nos termos em que delineada pelo Direito Civil e autorizada pelo art. 49, Lei 9.610/1998, não constitui o elemento preponderante para fins de se aferir a ocorrência do fato gerador do imposto.

²²⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O fato gerador do ICMS. *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, ano 9, n. 52, p. 4, jul./ago. 2011. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=74394>>. Acesso em: 24 set. 2015.

²²⁷ *Ibid.*, p. 3.

²²⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*: os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, v. 4, 2007, p. 244.

²²⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op. cit.*, p. 4.

²³⁰ Art. 37, Lei 9.610/1998. A aquisição do original de uma obra, ou de exemplar, não confere ao adquirente qualquer dos direitos patrimoniais do autor, salvo convenção em contrário entre as partes e os casos previstos nesta Lei.

De outro lado, a assertiva de que a tributação de programas de computador pressuporia, necessariamente, a existência de suporte físico, tampouco parece se coadunar com a constante evolução da era virtual, de crescente desmaterialização dos bens²³¹. Dessa forma, entende-se que a tributação sobre o consumo prescinde do *corpus mechanicum*, alcançando diretamente as transferências digitais.

Não se desconhece que, no âmbito federal, por meio da Solução da Consulta Tributária 149/2013, de 5 de agosto de 2013, a 9ª Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil firmou o posicionamento de que não incide imposto de renda, CIDE, imposto de importação, imposto sobre produtos industrializados e COFINS sobre a remessa ao exterior em pagamento decorrente do *download* de *software* de prateleira²³².

No entanto, a referida consulta baseou-se no pressuposto de que, ante a ausência de suporte físico verificada no *download* de *software*, não haveria verdadeira mercadoria. De outro lado, o órgão regional da Receita Federal fundou-se no julgamento do RE 176.623-SP, já referido no item 3.3.2, que entendeu pela necessidade de *corpus mechanicum* para a caracterização de mercadoria.

Todavia, conforme ora defendido nesta dissertação, o entendimento firmado no RE 176.623-SP foi superado ou, ao menos mitigado, por meio de julgamentos subsequentes, como a ADI 1945 MC/MT. Nessa linha, entende-se que a transferência eletrônica de dados, mesmo caracterizando-se como bem incorpóreo e imaterial não representa óbice para a caracterização de mercadoria.

Por conseguinte, conclui-se que no âmbito do RE 688.223/PR, em que houve a cessão de *software* personalizado para o contribuinte, deverá haver a incidência do ISS, em face da manifesta prestação de serviço. Entretanto, caso a mesma importação fosse de *software standard*, a hipótese seria de incidência do ICMS²³³. Reitere-se que não se está aqui a cuidar do instigante embate acerca da possibilidade de incidência de ISS sobre a importação²³⁴, mas apenas da constitucionalidade, em tese, do item 1.05 da lista anexa à LC 116/2003.

²³¹ ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. *Op. cit.*, p. 29-31.

²³² Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=45663&visao=anotado>>. Acesso em: 5 ago. 2016.

²³³ Observe-se que o entendimento ora adotado é o de que, na hipótese do RE 688.223/PR, não se trata de tributação sobre telecomunicações, como pretendeu a recorrente, uma vez que a importação do *software* não se insere nas etapas do processo comunicacional, conforme será descrito no capítulo 4.

²³⁴ Para uma visão mais aprofundada sobre o tema, que pressupõe o enfrentamento da problemática de haver ou não a necessidade de emenda constitucional para que seja possível a incidência de ISS sobre a importação, sugere-se a leitura da seguinte dissertação: CAVALCANTE, Rachel Guedes. *ISS sobre serviços provenientes do*

3.4 Considerações finais

Tendo em vista o exposto ao longo do presente capítulo, é possível concluir que o conflito de competência entre o ISS e o ICMS não pode ser equacionado meramente à luz da contraposição entre os critérios de obrigações de fazer e de dar, sendo necessária a análise de conceitos econômicos, mormente diante da Era da Informática.

Nessa linha, o item 1.05 da LC 116/2003 deve ser interpretado conforme à Constituição, para que se compreenda que, quando estiver em jogo *software* customizado, deverá haver a incidência do ISS. De outro lado, quando se tratar de *software* de prateleira (ou *standard*) deverá haver a incidência de ICMS.

Em acréscimo, cumpre registrar que o conceito de mercadoria não está restrito aos bens corpóreos, alcançando, inclusive, bens incorpóreos, de modo que se defende que a existência ou não de suporte físico para armazenar os bens intangíveis não pode ser critério determinante para fins de tributação do ICMS.

No que se refere ao *download* de *software* de prateleira, embora a hipótese seja de mercadoria, a tributação em concreto pressupõe, se não o aprimoramento da legislação complementar, a regulamentação minuciosa pelas leis ordinárias dos diversos entes federativos acerca dos elementos que compõem a obrigação tributária principal.

4 O SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO

Após a análise do conflito de competência entre o ICMS e o ISS, considerando o fato gerador circulação de mercadorias, passa-se a analisar o conflito entre os dois tributos a partir do fato gerador prestação de serviços de comunicação, conforme resulta do art. 155, II, CRFB/1988. De forma simplificada, pode-se afirmar que a comunicação consiste na realização do serviço, cuja configuração pressupõe a existência de duas (ou mais) pessoas, nas qualidades de prestador e tomador²³⁵.

Na comunicação torna-se necessária a participação de elementos específicos, quais sejam, emissor, mensagem, canal e receptor, podendo ocorrer a compreensão ou não pelo destinatário²³⁶. Ademais, impõe-se que o negócio jurídico tenha por objeto a prestação de serviço de caráter oneroso²³⁷. Observa-se que o prestador de serviço não participa da relação comunicativa entre o emissor e o receptor, mas facilita ou viabiliza a transmissão dos dados entre os sujeitos dessa relação²³⁸.

Na síntese de Paulo de Barros Carvalho, comunicação, entendida a partir da Semiótica, pressupõe “a transmissão de uma 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”²³⁹.

Todavia, o fato gerador elencado na Constituição é a prestação do serviço de comunicação, e não o fato da comunicação, de modo que Paulo de Barros Carvalho, uma vez mais, enuncia que prestar serviço de comunicação consiste na atividade de colocar à disposição do usuário os meios e modos necessários à transmissão e recepção de mensagens. Ou seja, na sua visão, enquanto no processo comunicativo, quem transmite a mensagem é o

²³⁵ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 145.

²³⁶ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 241. Em sentido contrário, sustentando que a comunicação pressupõe que o destinatário compreenda o conteúdo da mensagem, cf.: CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 244.

²³⁷ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário das Telecomunicações e Satélites*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 54.

²³⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos (teoria geral e espécies)*. Niterói: Impetus, 2013, p. 249.

²³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Não-incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet. In: TORRES, Heleno Taveira. (Coord.). *Direito Tributário das Telecomunicações*. São Paulo: ABETEL, 2004, p. 491.

próprio emissor, na prestação de serviço, o emissor contrata alguém (prestador do serviço) para que este transmita a sua mensagem²⁴⁰.

4.1 A prestação dos serviços de comunicações na vigência da Emenda Constitucional 18/1965 e da Constituição de 1967

A origem do ICMS-Comunicação remonta ao antigo imposto sobre transportes e comunicações, criado pelo art. 14, II, da EC 18/1965, de competência federal, salvo em relação aos serviços de natureza estritamente municipal. Com efeito, os impostos de transportes e comunicações substituíram o imposto de indústrias e profissões, assim como as incidências de eventuais impostos criados pela competência concorrente do art. 21 da Carta Magna de 1946²⁴¹.

A Constituição de 1967 manteve na esfera federal a competência para tributar os serviços de comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal, nos termos do seu art. 22, VII, conjugado com o art. 68, CTN. Essa dicção se repetiu no art. 21, VII, da EC 1/1969, apenas vindo a ser alterada com a Constituição de 1988, que transferiu aos Estados a competência para tributar serviços de comunicação de qualquer alcance.

O CTN, ao conferir densidade normativa à locução serviços de comunicações, então empregada pelo constituinte de 1967, dispôs que esta deve ser compreendida como “a transmissão e o recebimento, por qualquer processo, de mensagens escritas, faladas ou visuais, salvo quando os pontos de transmissão de recebimento se situem no território de um mesmo Município e a mensagem em curso não possa ser captada fora deste território”.

Em comentários ao citado dispositivo, esclarece Aliomar Baleeiro que o seu objetivo é o de evitar retaliações entre Estados ou Municípios, conferindo à União a atribuição para regular o imposto numa política fiscal que não prejudique o comércio interlocal²⁴². Em acréscimo, remarca que o campo de incidência federal é vasto, não havendo limitações quanto aos meios empregados para a prestação de serviços, *verbis*:

²⁴⁰ *Ibid.*, p. 491.

²⁴¹ FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, v. 2, 1975, p. 177-178.

²⁴² BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 478-479.

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 prestação remunerada de serviços. Da columbofilia à TV. Dos serviços pneumáticos às emissões de frequência modulada para fundo musical²⁴³.

O imposto em questão somente foi criado pela União através do Decreto-Lei n° 2.186, de 20 de dezembro de 1984, tendo como fato gerador exclusivamente os serviços de telecomunicações destinados ao uso público. Dessa forma, até a vigência do citado decreto-lei, apenas seriam tributadas as comunicações intramunicipais, de sorte que a comunicação que ultrapassasse os limites de um Município consistia em verdadeira hipótese de não incidência.

A demora na instituição do aludido tributo federal justifica-se porque, até essa data, a União cobrava uma sobretarifa nas contas telefônicas destinada à formação do FNT – Fundo Nacional de Telecomunicações – cujo objetivo era angariar recursos para o desenvolvimento do Sistema Telebrás. Com a criação do imposto federal, foram revogados os dispositivos que autorizavam a cobrança da sobretarifa do FNT²⁴⁴.

Diante desse quadro legislativo em que, até 1984, não havia norma federal prevendo a tributação das comunicações, alguns setores doutrinários chegaram a identificar a prática de alguns abusos pelos Municípios, que tentaram tributar por meio do ISS transmissões captadas de fora de seu território²⁴⁵.

Observe-se que os serviços de comunicações intramunicipais, assim como os demais serviços, deveriam ser tributados por meio de ISS. Com efeito, o art. 15, EC 18/1965, no que foi seguido pelos artigos 25, II, da Constituição de 1967 e 24, II, da EC 1/1969 estabelecia que compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados. A diferença entre os referidos dispositivos dá-se porque a Constituição de 1967 e a EC 1/1969 passaram a exigir lei complementar para a definição dos serviços tributáveis pelo ISS.

Ou seja, como as comunicações intramunicipais são espécie do gênero serviços, não se inserindo na competência da União e dos Estados, poderiam ser tributadas através do ISS, e

²⁴³ *Ibid.*, p. 479.

²⁴⁴ MOREIRA, André Mendes. *A Tributação dos Serviços de Comunicação*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 60. Conforme destacado pelo autor, verifica-se que o Art. 10 do DL 2.186/1984 revogou o Art. 51 da Lei 4.117/1964 (Código Brasileiro de Telecomunicações), que previa a criação do FUNTEL e o seu financiamento, entre outros recursos, por meio das sobretarifas.

²⁴⁵ FANUCCHI, Fábio. *Op. cit.*, p. 181.

não de uma modalidade específica de imposto municipal, desde que houvesse previsão expressa em lei complementar.

Nessa linha, verifica-se que o DL 406/1968, na sua redação original, não continha um item prevendo a tributação dos serviços de comunicações intramunicipais. No entanto, a ausência de formulação de um item genérico sobre os serviços de comunicações não representava um impedimento a que houvesse itens específicos da legislação complementar prevendo a incidência de ISS sobre dadas relações comunicativas específicas²⁴⁶.

Em seguida, com o DL 834/1969, o DL 406/1968 sofreu profundas alterações, reenumerando diversos serviços previstos na lista anterior e estipulando novos. Ademais, o item 27 da nova lista foi reformulado, trazendo para o corpo da legislação complementar a previsão genérica de incidência de ISS sobre transporte e comunicações, de natureza estritamente municipal.

Finalmente, com a LC 56/1987, que trouxe alterações estruturais ao DL 406/1968, o item 27 deixou de encontrar correspondência na *novel* legislação, que se limitou a enunciar, no seu item 98, a incidência de ISS sobre comunicações telefônicas de um para outro aparelho dentro do mesmo município.

A referida mudança legislativa pareceu representar a superação da jurisprudência firmada pelo STF no RE 83.600-SP, rel. Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, Julgamento 30/08/1998, DJ 10/08/1979, no qual a Suprema Corte adotou, pela apertada maioria de seis a cinco, o entendimento de que os serviços telefônicos intramunicipais não são tributados pelo ISS, na hipótese de a concessão de telefonia extrapolar a esfera municipal.

No recurso extraordinário referido, empresa telefônica do Município de Sorocaba questionou acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo que determinava o recolhimento de ISS sobre as chamadas telefônicas realizadas no interior do Município de Sorocaba, desde que fosse possível discriminar as rendas obtidas com as chamadas locais daquelas decorrentes de chamadas interurbanas.

A referida empresa apresentava concessão, desde 1958, para prestar serviços telefônicos no Município de Sorocaba, incluindo o Distrito de Votorantim. Ocorre que, posteriormente, este Distrito foi elevado a Município, o que gerou o cenário fático em que a empresa prestava tanto chamadas urbanas quanto interurbanas, entre o anterior e o novo Município.

²⁴⁶ Em sentido diverso, cumpre destacar a posição de Bernardo Ribeiro de Moraes, que asseverava que: “Na vigência do Decreto-Lei n. 406, de 1968, a lista de serviços não incluiu os serviços de comunicações, tornando-os não incidentes no ISS”. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Op. cit.*, p. 284.

Diante desse quadro, a empresa recorrente argumentou que não poderia ser tributada pelo ISS, mesmo quanto às chamadas exclusivamente locais, sob pena de violação aos artigos 20, I e 21, VII, da EC 1/1969, que vedavam que a União instituisse tributo que não fosse uniforme em todo o território nacional e conferiam à União a competência para tributar os serviços de transportes e comunicações, respectivamente.

O Min. Moreira Alves, relator do acórdão, adotou o posicionamento de que a incidência do imposto federal ou municipal dependia do âmbito em que o serviço era prestado, sendo irrelevante, para esse fim, que a concessão para a prestação de serviços de telefonia fosse federal.

Dessa forma, o Min. Moreira Alves decidiu que não haveria qualquer violação ao art. 20, I, EC 1/1969, uma vez que essa norma teria como destinatário a União, e não os Municípios. Tanto é assim que, na visão do Ministro, o item 27 do DL 468/1968 (cuja redação foi conferida pelo DL 834/1969) é posterior à Constituição de 1967, quando a concessão para a prestação de serviços telefônicos já era federal.

Já quanto ao alcance do art. 21, VII, da EC 1/1969, o Min. Moreira Alves, em seu voto, enfatizou que a fixação da competência federal ou municipal relacionava-se ao local em que o serviço fosse prestado (critério geográfico), o que poderia ser confirmado a partir da conjugação de sua interpretação com o art. 68, CTN. Dessa forma, seria despiciendo aferir se a empresa prestava serviços interurbanos, além de chamadas locais.

Em seguida, o Min. Leitão de Abreu apresentou voto divergente, que se sagrou vencedor, sustentando que o serviço telefônico, ainda que realizado em âmbito local, apenas seria fato gerador do ISS no caso de a concessão ser de amplitude exclusivamente municipal, o que não se verificava na hipótese. Consoante defendeu, tratava-se de serviço federal, estando o usuário habilitado, mediante o pagamento da tarifa básica, “potencialmente, a receber ou realizar ligações por meio dos sistemas regionais e nacionais, bem como internacionais”.

Em acréscimo, o Ministro destacou que as comunicações representam gênero no qual as telecomunicações estão inseridas, de modo que, na sua visão, o campo das telecomunicações que se interliguem aos sistemas regionais e nacionais ficaria afastado do ISS. No entanto, os demais serviços de comunicação, de caráter municipal, se inseririam na competência dos Municípios, *verbis*:

Não parece que, com o se haver autorizado a cobrança do ISS sobre serviço de comunicações, de natureza estritamente municipal, se haja

admitido a cobrança desse imposto sobre o serviço de telefonia ou de telecomunicações. O serviço de comunicações é gênero de que o serviço de telecomunicações é espécie, nada impedindo, assim, que se tribute serviço de comunicações de caráter estritamente municipal e se afaste a cobrança do ISS quanto a serviço de telecomunicações, que não tenha feição estritamente municipal. Em adendo ao memorial, que apresentou, realça o recorrente: “Muitos são os serviços de comunicação que não se conceituam como de telecomunicação. O serviço de alto-falante, por exemplo, de uso comum nas grandes e pequenas cidades, não é um serviço de telecomunicação, mas de comunicação, tributável pelos Municípios quando circunscrito aos seus limites. Os serviços de distribuição de contas de telefone, de água, luz, serviços bancários, etc., assim como todos os serviços postais, monopolizados ou não, são serviços de comunicação, não os sendo de telecomunicações”. [Grifo nosso].

Finalmente, o Min. Leitão de Abreu justificou que as ligações locais não deveriam ser tributadas pelo Município, sob o argumento de que haveria injustificável interferência dos mesmos na política tarifária adotada pela União.

Posteriormente ao voto do Min. Leitão de Abreu, o Min. Moreira Alves, aditou o seu voto, reiterando que o caráter municipal do serviço de comunicação vincula-se meramente ao aspecto geográfico, tomando como referência os pontos de transmissão e de recebimento e a impossibilidade de captação da mensagem fora do Município. Portanto, não caberia perquirir qual ente político é o poder concedente.

Ademais, em contundente crítica ao voto proferido pelo Min. Leitão de Abreu, o Min. Moreira Alves remarcou que o art. 68, II, CTN refere-se precipuamente aos serviços de telecomunicações, vez que, na sua visão, a se admitir o contrário, estaria o legislador preocupado meramente com a entrega de mensagens ou de contas, *verbis*:

Excluídos os serviços de telecomunicações e os serviços postais, restaria para os municípios apenas os serviços de entrega de mensagem escrita aberta (pois as fechadas se consideram cartas missivas e se incluem no monopólio postal), pelo homem, animal ou máquina, hipóteses a que evidentemente não se restringiu – como demonstramos acima – o critério geográfico do inciso II do artigo 68 do CTN, no tocante à impossibilidade de captação de mensagem fora do território nacional.

Em seguida, assim como o Min. Moreira Alves, o Min. Leitão de Abreu aditou o seu voto, reiterando que a locução “estritamente municipal”, contida no art. 21, VII, da Constituição de 1967, designa que o serviço prestado, no seu todo, no âmbito municipal, deve utilizar elementos próprios, que não sejam entrelaçados com serviços de maior abrangência.

O voto do relator, Min. Moreira Alves, foi seguido pelos Ministros Cordeiro Guerra, Xavier de Albuquerque, Djaci Falcão e Antonio Neder. Já o voto do Min. Leitão de Abreu,

que se sagrou vencedor, foi seguido pelos Ministros Bilac Pinto, Rodrigues Alckmin, Cunha Peixoto, Thompson Flores e Soares Muñoz.

Portanto, se de um lado, a decisão ora referida representou um sensível esvaziamento da competência municipal na seara das comunicações locais, de outro, contribuiu por fixar o entendimento de que as comunicações são mais amplas que as telecomunicações, com estas não se confundindo.

Finalmente, outra importante conclusão que parece decorrer da interpretação da Constituição de 1967, conjugada com o entendimento fixado pela doutrina e pela jurisprudência da época, é o de que, no seu contexto, a grande controvérsia não era perquirir se uma dada atividade era serviço ou comunicação, mas sim, se a sua abrangência era estritamente municipal ou não.

Com efeito, como tanto os serviços de comunicação, desde que intramunicipais, como os serviços residuais eram de competência municipal, a discussão sobre a caracterização de uma dada atividade como comunicação ou serviço veio à tona, sobretudo, na vigência da Constituição de 1988, quando houve a alteração do regime de repartição de competências.

Dessa forma, observa-se que, salvo em algumas situações específicas, que serão estudadas especialmente no capítulo seguinte, tanto a doutrina produzida à época como os precedentes do STF não chegaram a examinar a controvérsia de forma mais profunda, o que será analisado oportunamente.

Feitos os esclarecimentos centrais acerca da sistemática da tributação dos serviços de comunicações à luz da EC 1/1965 e da Constituição de 1967, que serão retomados no capítulo seguinte, passa-se ao estudo do agora denominado serviço de comunicação, à luz da Constituição de 1988.

4.2 A prestação dos serviços de comunicação na vigência da Constituição de 1988

A disciplina de um imposto federal sobre comunicações coexistindo com a tributação intramunicipal, nos termos do CTN, do DL 406/1968 e do DL 2.186/1984, vigorou até a Constituição de 1988, que criou a figura do ICMS-Comunicação, quando a competência para a tributação dos serviços de comunicação foi transferida aos Estados.

Como destaca Gilberto de Ulhoa Canto, a modalidade escolhida pelo constituinte de 1988 para tributar a prestação dos serviços de comunicação foi inadequada, pois o novo

campo impositivo não guarda qualquer relação de proximidade com o antigo ICM. Consoante defende, seria mais apropriada a criação de uma nova figura tributária²⁴⁷, que chegou a ser prevista na Proposta de Emenda à Constituição n° 43, de 1990²⁴⁸, com a tributação apenas dos serviços de telecomunicações (e não dos serviços de comunicação), excluída a radiodifusão.

Na justificação da citada proposta de emenda, foi referido que o ICMS resultava da fusão de diversos tributos diferentes, isto é, da união do ICM com os impostos únicos, com o imposto sobre o serviço de transportes e com o imposto sobre o serviço de comunicações. Dessa junção, destacou-se que haveria sensíveis empecilhos para que a imposição tributária pudesse fluir normalmente, prejudicando a normatização consolidada que já regia o ICM.

De outro lado, quanto à radiodifusão, pontuou-se que a exclusão da incidência do tributo dava-se diante de a radiodifusão fazer parte da comunicação social, consoante previsão do Capítulo V, Título VIII, do Texto Constitucional, estando formalmente fora do sistema tributário, cujo regramento consta do Título VI²⁴⁹. No entanto, a PEC 43/1990 foi prejudicada pelo encerramento dos trabalhos da revisão constitucional.

De acordo com a redação original da Constituição de 1988, por meio do seu art. 155, I, b, competia 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 as prestações se iniciem no exterior. De outro lado, o art. 155, XII, CRFB/1988 previa a necessidade de lei complementar para que fossem reguladas as matérias que especifica.

Em acréscimo, o art. 34, pár. 8°, ADCT estabelecia que, caso em sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não fosse editada a lei complementar para regular o disposto no art. 155, I, b, os Estados e o Distrito Federal deveriam regular provisoriamente a exação tributária por meio de convênios.

Posteriormente, com a EC 3/1993, o ICMS-Comunicação passou a constar do art. 155, II, CRFB/1988, mas sem alteração de redação em relação à literalidade da Constituição de

²⁴⁷ CANTO, Gilberto de Ulhoa. *Direito tributário aplicado: pareceres*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992, p. 249.

²⁴⁸ Art. 1, PEC 43/1990. O art. 155 da Constituição Federal passa a ter a seguinte redação:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I - impostos sobre:

a)

b) operações relativas à circulação de mercadorias;

c) prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de telecomunicações, exceto radiodifusão, ainda que as prestações de serviços de telecomunicações se iniciem no exterior;

d) propriedade de veículos automotores.

²⁴⁹ Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD04MAI1990.pdf>>. Acesso em: 2 dez. 2016.

1988. Nessa linha, da conjugação dos artigos 146, III e 155, § 2º, XII, manteve-se a necessidade de edição de lei complementar quanto à matéria.

Nesse sentido, a LC 87/1996, estabeleceu, em seu art. 2º, III e 12, VII, que o imposto incide sobre prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Os limites semânticos do que deve ser compreendido como prestação de serviços de comunicação, à luz da Constituição e da LC 87/1996, tem gerado um sem número de controvérsias doutrinárias, sendo possível sintetizá-las em dois grupos principais.

A primeira grande controvérsia envolve perquirir se a prestação de serviços de comunicação foi empregada enquanto gênero, que abarca, total ou parcialmente, os serviços de telecomunicações, ou se foi utilizada enquanto sinônima desta locução. Já a segunda grande controvérsia reside em identificar se a radiodifusão integra o conceito de prestação de serviços de comunicação.

4.2.1 A interação entre comunicação e telecomunicação

Com relação ao primeiro debate, preliminarmente, cabe destacar que telecomunicação, etimologicamente, designa comunicação à distância²⁵⁰. Nessa linha, o art. 4º da Lei 4.117/1962 (Código Brasileiro de Telecomunicações - CBT), dispôs que constituem serviços de telecomunicações a transmissão, emissão ou recepção de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza, por fio, rádio, eletricidade, meios óticos ou qualquer outro processo eletromagnético. Essa dicção foi mantida com os artigos 4º e 6º, item 56 do Decreto 52.026/1963 e 4º e 6º, item 84 do Decreto 97.057/1988 (decretos reguladores da Lei 4.117/1962).

Observe-se que, embora o Decreto 52.026/1963 tenha sido silente quanto à matéria, o Decreto 97.057/1988 definiu comunicação como a transferência unilateral ou bilateral de informação por meio de sinais convencionados. Ou seja, o Decreto diferenciou os conceitos de comunicação e de telecomunicação, utilizando aquele de forma mais ampla do que este e

²⁵⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário das Telecomunicações e satélites*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 24.

desvinculando a comunicação da transferência bilateral, ou seja, daquela em que há interação entre emissor e receptor, como será explorado ainda neste tópico.

Com o advento da Constituição de 1988, foi editada a Lei 9.472/1997 (Lei Geral de Telecomunicações), que, em seu artigo 60, *caput*, conceituou serviço de telecomunicações como o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação. A seu turno, o parágrafo 1º conferiu à telecomunicação a definição que os textos predecessores atribuíam ao serviço de telecomunicações, qual seja, o de 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 natureza²⁵¹.

Pois bem. Após serem prestados os esclarecimentos estritamente legais, observa-se que, ao delimitar o campo de prestação de serviços de comunicação, resultante da conjugação do art. 155, II, CRFB/1988 com a LC 87/1996, André Mendes Moreira e Alice Gontijo Santos Teixeira pontuam que os termos utilizados pela lei complementar, a saber, geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação, relacionam-se com a ciência da eletromagnética²⁵².

Consoante lecionam, a prestação de serviços de comunicação prevista constitucionalmente teria sido delimitado pela norma complementar como abrangendo exclusivamente a telecomunicação, *verbis*:

A Lei n. 9.472/97 (BRASIL, 1997), que estabelece o marco regulatório dos serviços de telecomunicações ilumina a interpretação que conferimos à LC n. 87/96, confirmando que os processos comunicativos lá previstos dizem respeito exclusivamente à ciência da telecomunicação: [...] A existência de um “processo eletromagnético”, portanto, delimita o âmbito de abrangência do conceito de “prestação de serviço de comunicação” no Brasil. O canal através do qual a mensagem é transmitida consiste, necessariamente, em um **processo eletromagnético**.

Assim, estaremos diante de um prestador de serviço de comunicação, quando este explorar, através de um processo eletromagnético, um canal de comunicação, obrigando-se, por meio deste a entregar ao receptor a mensagem emitida pelo emissor. Veja que não basta apenas que o prestador

²⁵¹ A novel legislação atribuiu à telecomunicação o sentido que o Código Brasileiro de Telecomunicações atribuía aos serviços de telecomunicação, criando um conceito novo para os serviços de telecomunicação. Nessa linha, André Mendes Moreira pontua que diversas atividades preparatórias à efetiva ocorrência da comunicação passaram a ser abrangidas pela expressão serviço de telecomunicação, sustentando que, com a vigência da Lei Geral de Telecomunicações, nem todo serviço de telecomunicação envolve uma relação comunicativa. Dentro dessa ordem de ideias, defende que apenas alguns serviços de telecomunicações previstos no art. 60, da Lei 9.472/1997 estão sujeitos à incidência do ICMS-Comunicação. MOREIRA, André Mendes. *Op. cit.*, p. 182.

²⁵² MOREIRA, André Mendes; TEIXEIRA, Alice Gontijo Santos. *A publicidade e propaganda e as fronteiras entre ISSQN e ICMS*. 2013. Disponível em: <<http://49ga9f10blgreaqid23bdv7s.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2014/12/A-PUBLICIDADE-E-PROPAGANDA-E-AS-FRONTIEIRAS-ENTRE-ISSQN-E-ICMS.pdf>>. Acesso em: 28 mai. 2016.

de serviço utilize-se de processo eletromagnético, mas que ele efetivamente o explore para *teletransportar* a mensagem do emissor para o receptor. Sua atividade consistirá, assim, na manutenção e operacionalização deste sistema para que, por meio dele, possa oferecer o canal de comunicação. [Grifo nosso].

No mesmo sentido, Gilberto de Ulhoa Canto defende que a locução “serviços de comunicação” deve ser compreendida enquanto serviços de telecomunicações, eis que não haveria como pretender que o ICMS pudesse incidir sobre qualquer forma de comunicação, entre pessoas suficientemente próximas para captar as mensagens, independentemente de meios eletroeletrônicos ou acústicos artificiais²⁵³.

Em sentido diverso, desvinculando a prestação de serviços de comunicação das telecomunicações, tem-se as lições de Marco Aurélio Greco, para quem serviço de comunicação envolve o fornecimento de meios para a transmissão ou recebimento de mensagens, assim entendidos “não apenas aqueles necessários ao transporte das mensagens, mas também aqueles que tornam possível a instauração de uma relação comunicativa, tais como interfaces, dispositivos, equipamentos, etc”²⁵⁴.

Partindo dessa definição, o autor assevera que os serviços de comunicação não se confundem com os serviços de telecomunicações, sendo possível que haja serviços de comunicação que não são serviços de telecomunicações, assim como serviços de telecomunicações que não configuram serviços de comunicação para fins de incidência de ICMS²⁵⁵.

Nessa linha, Celso Ribeiro Bastos ensina que o serviço de comunicação tem como característica fundamental oferecer o meio, o ambiente para que a comunicação possa ocorrer, ou seja, para que a informação seja transmitida e recebida, enfatizando que “essa atividade diz única e exclusivamente respeito ao meio, é dizer, ao veículo e não ao conteúdo da informação ou da mensagem em si”²⁵⁶.

Em acréscimo, Fernando de Oliveira Marques assinala que comunicação deve ser compreendida como mais abrangente do que telecomunicação, destacando, de outro lado, que

²⁵³ CANTO, Gilberto de Ulhoa. *Op. cit.*, p. 255.

²⁵⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 122.

²⁵⁵ *Ibid.*, p. 133-134. Um exemplo citado por Marco Aurélio Greco de serviço de comunicação que não seria de telecomunicação é o provimento de capacidade em satélite previsto no art. 172, Lei 9.472/1997, que regula o direito de exploração de satélite para transporte de sinais de telecomunicações. De outro lado, o exemplo citado para serviço de telecomunicação, mas que não é serviço de comunicação, é o de receitas que envolvem prestadores de TV por assinatura, que podem configurar, na sua visão, receitas de serviços de diversão pública.

²⁵⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Tributação na Internet*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 73.

a Lei Geral de Telecomunicações não é uma lei tributária, pelo que não representa um critério seguro para que seja possível aferir o que deve ser tributado pelo ICMS-Comunicação²⁵⁷.

Diante do exposto e a despeito de a matéria ainda ser controversa, considerando a dicção do art. 2º, III, LC 87/1996, que dispôs que o imposto incide sobre prestações de serviços de comunicação por qualquer meio, enumerando, em seguida, de forma apenas exemplificativa alguns deles (o que se confirma pelo emprego da locução “inclusive”, que afasta a ideia de taxatividade), adota-se nesta dissertação o pressuposto de que serviços de comunicação e de telecomunicação são distintos, não sendo possível equipará-los a partir da literalidade da legislação complementar.

4.2.2 O requisito da bilateralidade e os serviços de radiodifusão

Traçados o paralelo entre os serviços de comunicação e telecomunicação, chega-se à controvérsia apontada por alguns setores doutrinários, a saber, se a configuração do serviço de comunicação pressupõe ou não a interação entre emissor e receptor.

Nesse sentido, cabe destacar, por todos, Roque Antonio Carrazza, que sustenta que a comunicação, para fins de incidência de ICMS, pressupõe a efetiva difusão da mensagem, com a interação entre emissor e receptor, perfeitamente identificados. A referida conclusão deriva, na sua visão, da diferença que teria sido levada a cabo, pela Constituição da República, entre serviços de telecomunicações (modalidades do serviço de comunicação) e de radiodifusão sonora de sons e imagens, nos seus artigos 21, XI e XII, a, CRFB/1988.

Por esse raciocínio, na radiodifusão sonora de sons e imagens, ao contrário das comunicações, haveria mera propagação de uma mensagem, sem que fosse necessário que emissor e receptor interagissem através de um mesmo canal comunicativo ou que o receptor estivesse identificado²⁵⁸.

Em igual sentido, segue o magistério de Humberto Ávila, *verbis*²⁵⁹:

²⁵⁷ MARQUES, Fernando de Oliveira. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Tributação na Internet*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 226-228.

²⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 244-248.

²⁵⁹ ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de comunicação. Conceito de prestação de serviços de comunicação. Intributabilidade das atividades de veiculação de publicidade em painéis e placas. Inexigibilidade de multa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 143, p. 123, ago. 2007.

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. Vale dizer: o conceito de comunicação, para efeito de instituição do ICMS-Comunicação, é o que envolve um receptor determinado e uma remuneração diretamente relacionada à interação entre ele e o emissor.

Em acréscimo, ainda nessa linha, cumpre destacar a posição de Hugo de Brito Machado, para quem a radiodifusão não é serviço de comunicação, mas modalidade de difusão, eis que a mensagem não é enviada a destinatários certos e determinados²⁶⁰.

Sacha Calmon Navarro Coêlho, por sua vez, após explicitar que o conceito de comunicação é amplo e abarca, inclusive, a comunicação mediúnica, assevera que, do ponto de vista tributário, relevância há de ser dada estritamente aos serviços de comunicação. Nessa linha, sustenta que a dicotomia entre serviços de telecomunicação e de difusão foi levada a cabo pela Constituição, nos seus artigos 21, XI e XII, a, 22, IV e V, assim como no seu art. 48, XII.

Na sua visão, o diálogo é da essência do processo comunicativo, de tal modo que é vedado ao intérprete desconsiderar a distinção do constituinte. Assim, diante da distinção efetuada pela Constituição e por alguns dispositivos da legislação esparsa, conclui Sacha Calmon Navarro Coêlho que o tratamento jurídico da difusão (que, na sua visão, engloba tanto o rádio como a televisão aberta e por assinatura) há de ser distinto daquele conferido às telecomunicações²⁶¹.

No entanto, contrariamente ao posicionamento anterior, que restringe o conceito de prestação de serviço de comunicação às hipóteses nas quais haja interação entre emissor e receptor, Luciano Garcia Miguel pondera que a consequência desse raciocínio é o de que o único serviço de comunicação passível de ser tributado pelo ICMS seria o de telefonia. Ou, em outros termos, a se levar ao extremo a premissa desenvolvida “os demais serviços, como a televisão por assinatura e a banda larga, por exemplo, estariam excluídos da definição de serviço de comunicação”²⁶².

²⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS e a radiodifusão. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 23, p. 58-59, ago. 1997.

²⁶¹ A legislação citada pelo autor, que justificaria a diferença de tratamento tributário entre as telecomunicações e a radiodifusão, é composta pela Lei 9.295/1996, pelo Decreto 2.195/1997 (já revogado), assim como pelo Art. 215, I, Lei 9.472/1997. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Tributação na Internet*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 105-112.

²⁶² MIGUEL, Luciano Garcia. *As novas formas de telecomunicação e a incidência do ICMS*. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/02/Luciano-Garcia-Miguel.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2016.

Élcio Fiori Henriques, por sua vez, assinala que a distinção entre as telecomunicações e a radiodifusão sonora de sons e imagens dá-se em virtude do meio empregado para a transmissão das informações, e não da determinação do receptor e da interação deste com o emissor. Nesse sentido, enquanto, nas telecomunicações, o canal de transmissão da mensagem utiliza um processo eletromagnético, na radiodifusão, utilizam-se ondas de rádio²⁶³.

Por conseguinte, segundo sustenta, tanto as telecomunicações como a radiodifusão integram o gênero comunicação, o que resulta, a seu ver, da interpretação sistemática dos artigos 155, § 3º e 155, § 2º, X, d, CRFB/88 e do julgamento da ADI 1467-6/DF, rel. Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, Julgamento 12/02/2003, DJ 11/04/2003.

Por meio da ADI 1467-6/DF referida, o STF julgou inconstitucional lei do Distrito Federal que afastava a incidência tributária sobre os serviços de radiodifusão, sob o fundamento de que a legislação impugnada criou hipótese de imunidade não contemplada no art. 155, II, CRFB. Em acréscimo, destacou o Pleno do STF que a Constituição Federal estabeleceu que isenções e benefícios fiscais em matéria de ICMS apenas poderiam ser concedidos mediante prévio convênio entre os entes federativos, conforme decorre da ementa seguinte:

EMENTA: - DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS SOBRE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO: RADIODIFUSÃO SONORA E DE SONS E DE IMAGENS (ALÍNEA "A" DO INCISO XII DO ART. 21 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ARTIGO 132, I, "B", DA LEI ORGÂNICA DO DISTRITO FEDERAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. 1. O art. 132, I, "b", da Lei Orgânica do Distrito Federal, ao admitir a incidência do ICMS apenas sobre os serviços de comunicação, referidos no inciso XI do art. 21 da C.F., vedou sua incidência sobre os mencionados no inciso XII, "a", do mesmo artigo, ou seja, sobre "os serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens" (art. 21, XII, "a", da C.F., com a redação dada pela E.C. nº 8, de 15.08.1995). 2. Com isso, estabeleceu, no Distrito Federal, tratamento diferenciado dessa questão, em face do que ocorre nas demais unidades da Federação e do disposto no art. 155, inc. II, da C.F., pelos quais o ICMS pode incidir sobre todo e qualquer serviço de comunicação. 3. Assim, ainda que indiretamente, concedeu imunidade, quanto ao ICMS, aos prestadores de serviços de radiodifusão sonora e de sons e de imagens, sem que essa imunidade estivesse prevista na Constituição Federal (art. 155, II), que, ademais, não admite que os Estados e o Distrito Federal concedam, com relação ao ICMS, nem mesmo simples isenções, incentivos e benefícios fiscais, senão com observância da Lei Complementar a que aludem o art. 155, § 2º, inciso XII, letra "g". 4. Lei Complementar, a de nº 24, de 07.01.1975, já existia, com essa finalidade, antes, portanto, da Constituição

²⁶³ HENRIQUES, Elcio Fiori. O fato gerador do ICMS-Comunicação e o serviço de veiculação de imagem por outdoor. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 164, p. 19-20, mai. 2009.

de 05.10.1988. 5. **E, a esta altura, já está em vigor a Lei Complementar nº 87, de 13.09.1996, cujo art. 1º reitera a incidência do ICMS sobre todo e qualquer serviço de comunicação, regulando também a forma pela qual os Estados e o Distrito Federal concederão isenções, incentivos e benefícios fiscais.** 6. Caracterizada a concessão de imunidade não prevista na Constituição Federal, ou, ao menos, a concessão de benefício fiscal não autorizado pela Lei Complementar a que aquela se refere, julga-se procedente a Ação Direta, declarando-se a inconstitucionalidade da expressão "de que trata o art. 21, XI, da Constituição Federal", constante da alínea "b" do inciso I do art. 132 da Lei Orgânica do Distrito Federal. 7. Plenário: decisão unânime. (ADI 1.467-6/DF, rel. Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, Julgamento 12/02/2003, DJ 11/04/2003). [Grifo nosso].

Considerando o entendimento firmado pelo STF, conclui Élcio Fiori Henriques, com o que se está de integral acordo, que o serviço de radiodifusão sonora de sons e imagens está inserido no conceito de comunicação, não havendo que se cogitar de um terceiro gênero.

A consequência inarredável desse raciocínio é a de que o processo comunicacional deve ser compreendido em sentido amplo, abarcando tão-somente a atividade de transmissão de uma mensagem de um emissor para um receptor, através de um canal, independente da individualização do receptor e da possibilidade de compreensão da mensagem²⁶⁴.

Em acréscimo ao precedente anterior, citado por Élcio Fiori Henriques, cabe também destacar a ADI 930-3 MC/MA, rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, Julgamento 27/06/2002, DJ 23/08/2002, por meio da qual foi impugnada lei maranhense, editada em 1993, que exonerou de ICMS os serviços de rádio e televisão, até que a lei complementar dispusesse sobre a matéria.

O STF julgou o pedido prejudicado, tendo em vista que sobreveio ao julgamento a LC 87/1996, cessando os efeitos da lei questionada. Entretanto, em sede de liminar (ADI 930-3 MC, rel. Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, Julgamento 25/11/1993, DJ 31/10/1997), o relator, no que foi acompanhado pela unanimidade dos demais ministros, já adotara o entendimento de que isenções e benefícios de ICMS apenas poderiam ser concedidos mediante convênios interestaduais.

De outro lado, o Colegiado do STF ponderou que a concessão unilateral de norma exonerativa de ICMS pelo Estado repercutiria na esfera dos repasses devidos aos Municípios, consoante a regra do art. 158, IV, CRFB/1988, reduzindo a arrecadação destes últimos. Por fim, remarcou-se que a referida norma só poderia ser veiculada pela Constituição Federal, e não por legislação estadual, de modo que foram suspensos, até decisão final de mérito, os

²⁶⁴ *Ibid.*, p. 21-22 e 30.

dispositivos da lei maranhense que concederam benefício fiscal de ICMS em relação ao rádio e à televisão.

Em precedente mais recente, o STF declarou a inconstitucionalidade de dispositivo da Constituição do Estado do Rio de Janeiro e da legislação estadual, no qual havia a previsão de não-incidência de ICMS para veículos de radiodifusão, estendendo-se à imunidade dos livros, jornais e periódicos àqueles veículos.

Após suspender cautelarmente, no ano de 2002, a redação que estendia a imunidade para “e veículos de radiodifusão”, na Constituição estadual e na legislação ordinária, o STF, por unanimidade, julgou procedente o mérito da ação, enfatizando que o art. 150, VI, d, CRFB/1988 é norma de reprodução obrigatória, sob pena de violação aos princípios federativo e da isonomia. Em acréscimo, ponderou-se acerca da necessidade de convênios interestaduais para a concessão de benefícios fiscais.

Segue a ementa da decisão, *verbis*:

Ação Direta de Inconstitucionalidade. 2. Disciplina na Constituição Estadual de nova hipótese de imunidade tributária (art. 196, VI, ‘d’, da Constituição do Estado do Rio de Janeiro). 3. Violação ao princípio da isonomia tributária (art. 150, II, da CF) e ao princípio federativo. 4. Norma de reprodução obrigatória (art. 150, VI, ‘b’, ‘c’ e ‘d’, da CF). 5. Lei estadual que disciplina isenção ao ICMS (art. 40, XIV, da Lei nº 1.423/89). 6. Ausência de convênio prévio (art. 34, § 8º, do ADCT). 7. Ação julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade da expressão “e veículos de radiodifusão”, constante do art. 196, VI, ‘d’, da Constituição Estadual, e da expressão “e veículo de radiodifusão”, constante do art. 40, XIV da Lei Estadual nº 1.423/89. (ADI 773/RJ, rel. Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, Julgamento 20/08/2014, DJe 30/10/2014).

Portanto, embora a controvérsia doutrinária permaneça atual, parece possível concluir, a partir dos precedentes do STF, que a configuração da prestação de serviços de comunicação prescinde da interação entre emissor e receptor, abarcando, inclusive, as hipóteses de radiodifusão.

A se admitir o contrário, a radiodifusão já seria hipótese de não-incidência de ICMS-Comunicação, independente de qualquer previsão legal. No entanto, reitera-se, não foi esse o entendimento adotado nos diversos precedentes citados pelo STF, que, sempre à unanimidade, enfatizou que a radiodifusão encontra-se dentro do campo impositivo dos Estados.

Portanto, verifica-se, desde logo, que a temática do ICMS-Comunicação impõe importantes desafios ao aplicador do Direito. Através desta dissertação, buscar-se-á enfrentar alguns deles, notadamente a delimitação das atividades que podem ou não ser compreendidas

como comunicação, além de efetivos e potenciais conflitos entre o ICMS-Comunicação e o ISS.

4.3 A delimitação do conceito de prestação de serviço de comunicação: bipartição entre atividades-meio e atividades-fim

Para além dos debates descritos no item anterior, acerca do alcance que deve ser dado à prestação de serviços de comunicação, a jurisprudência e a doutrina parecem convergir no sentido de que apenas as atividades-fim de comunicação, e não as atividades preparatórias ou propedêuticas têm o condão de atrair a incidência do ICMS-Comunicação.

Parte da controvérsia decorreu da edição, pelo Conselho Nacional de Fazenda (CONFAZ), do Convênio 69/1998, que estabeleceu que os serviços a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assim como outros serviços suplementares, estariam na base de cálculo do ICMS-Comunicação²⁶⁵.

Ao apreciar lides envolvendo o convênio 69/1998, o STJ tem reiteradamente entendido, inclusive por meio de recurso representativo de controvérsia (tema 427), que os serviços que não sejam considerados atividades-fim de comunicação, não ficam sujeitos à incidência do ICMS-Comunicação, ainda que sejam essenciais à efetiva prestação do serviço, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇOS CONEXOS (SUPLEMENTARES) AO DE COMUNICAÇÃO (TELEFONIA MÓVEL): TROCA DE TITULARIDADE DE APARELHO CELULAR; CONTA DETALHADA; TROCA DE APARELHO; TROCA DE NÚMERO; MUDANÇA DE ENDEREÇO DE COBRANÇA DE CONTA TELEFÔNICA; TROCA DE ÁREA DE REGISTRO; TROCA DE PLANO DE SERVIÇO; BLOQUEIO DDD E DDI; HABILITAÇÃO; RELIGAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS.

1. A incidência do ICMS, no que se refere à prestação dos serviços de comunicação, deve ser extraída da Constituição Federal e da LC 87/96, incidindo o tributo sobre os serviços de comunicação prestados de forma onerosa, através de qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a

²⁶⁵ Cláusula Primeira, Convênio ICMS 69/1998. 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.

recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza (art. 2º, III, da LC 87/96).

2. A prestação de serviços conexos ao de comunicação por meio da telefonia móvel (que são preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação) não se confunde com a prestação da atividade fim processo de transmissão (emissão ou recepção) de informações de qualquer natureza, esta sim, passível de incidência pelo ICMS. Desse modo, a despeito de alguns deles serem essenciais à efetiva prestação do serviço de comunicação e admitirem a cobrança de tarifa pela prestadora do serviço (concessionária de serviço público), por assumirem o caráter de atividade meio, não constituem, efetivamente, serviços de comunicação, razão pela qual não é possível a incidência do ICMS.

3. Não merece reparo a decisão que admitiu o ingresso de terceiro no feito, pois o art. 543-C, § 4º, do CPC autoriza que o Ministro Relator, considerando a relevância da matéria tratada em recurso especial representativo da controvérsia, admita a manifestação de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na questão jurídica central.

4. Agravo regimental de fls. 871/874 não provido. Recurso especial não provido. Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ. (REsp 1.176.753/RJ, rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, Primeira Seção, Julgamento 28/11/2012, DJe 19/12/2012). [Grifo nosso].

Com efeito, através do referido recurso especial, o Estado do Rio de Janeiro questionou acórdão do Tribunal de Justiça local que, ao decidir que o Convênio ICMS 69/1998 havia ampliado de forma inadmissível o espectro de incidência do ICMS-Comunicação, anulou auto de infração referente a serviços acessórios, intermediários ou preparatórios de telefonia móvel celular.

Defendeu o ente estadual que os serviços de telecomunicações deveriam ser compreendidos à luz do art. 60, § 1º, da Lei 9.472/1997, de modo a englobar as atividades de 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. Nessa linha, o Convênio ICMS 69/1998 não teria criado uma nova hipótese de incidência do tributo, mas apenas especificado o campo de incidência do imposto.

O Min. Napoleão Nunes Maia Filho, então relator para o acórdão, embora reconhecendo que a jurisprudência majoritária no STJ era no sentido da incidência do ICMS-Comunicação apenas sobre as atividades-fim, entendeu que a temática deveria ser revisitada, conjugando-se os artigos 155, II, CRFB com o art. 60, *caput*, da Lei 9.472/1997.

Consoante sustentou em seu voto, o conceito de prestação de serviços de comunicação, previsto constitucionalmente, do qual o serviço de telecomunicações é espécie, deveria ser interpretado em consonância com o art. 60, *caput*, Lei 9.472/1997, segundo o qual

“serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação”.

Diante dessa previsão legal, na visão do Ministro, todas as atividades indispensáveis para que a comunicação se efetive, ainda que preparatórias ou acessórias, deveriam ser consideradas como serviços de comunicação, para fins de incidência do tributo, o que conduziria à inequívoca validade dos parâmetros estabelecidos no Convênio 69/1998.

No entanto, o voto que prevaleceu na Corte, da lavra do Min. Mauro Campbell Marques, enfatizou que a norma constitucional não pode ser lida à luz da Lei 9.472/1997, vez que o art. 146, III, CRFB/88 exige lei complementar para dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária.

Consoante defendeu, da interpretação da LC 87/1996 não é possível extrair a incidência de ICMS-Comunicação sobre atividades conexas. Ademais, no que se refere especificamente aos serviços de habilitação de telefonia celular, a Corte já havia editado a Súm. 350, pela qual não incide ICMS sobre a atividade de habilitação, raciocínio que poderia ser estendido aos demais serviços acessórios questionados no recurso especial.

Portanto, por maioria de votos, prevaleceu, em caráter repetitivo, o entendimento de que o ICMS-Comunicação apenas incide sobre atividades-fim de comunicação, mas não sobre atividades-meio, preparatórias ou acessórias, ainda que indispensáveis à prestação do serviço.

O referido posicionamento foi reiterado em diversas oportunidades pelo STJ, seja através das Turmas, seja das Seções, por meio dos quais foi destacado que não incide ICMS-Comunicação sobre a locação de aparelho celular²⁶⁶, assinatura (enquanto sinônimo de contratação do serviço de comunicação)²⁶⁷, instalação, disponibilidade, cadastro de usuário e equipamento²⁶⁸, assim como sobre a taxa de adesão da televisão a cabo²⁶⁹.

O STF, por sua vez, da mesma forma que o STJ, vem proferindo sucessivos julgamentos, notadamente a partir de 2014, no sentido de que o ICMS-Comunicação apenas incide sobre atividades-fim, afastando a exação tributária de hipóteses como a instalação de

²⁶⁶ AgRg no REsp 1.429.581/GO, rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, Julgamento 11/11/2014, DJe 21/11/2014.

²⁶⁷ REsp 945.037/AM, rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Seção, Julgamento 24/06/2009, DJe 03/08/2009.

²⁶⁸ AgRg nos EDcl no RMS 31.147/RR, rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, Primeira Turma, Julgamento 06/05/2014, DJe 19/05/2014.

²⁶⁹ REsp 418.594/PR, rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, Primeira Turma, Julgamento 17/02/2005, DJ 21/03/2005.

linhas telefônicas²⁷⁰, assinatura, instalação e habilitação de aparelhos celulares, por representarem atividades-meio²⁷¹ ou suplementares²⁷².

Destaque-se que, até o julgamento do RE 572.020/DF, rel. Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, Julgamento 06/02/2014, DJe 13/10/2014, que versou sobre a habilitação de telefones celulares, o STF não conhecia os recursos extraordinários sobre a matéria, sob o fundamento de que a questão pressupõe a análise de legislação infraconstitucional²⁷³.

Entretanto, a partir do referido julgamento, em que o STF entrou na análise do mérito, para fixar que o ICMS-Comunicação não incide sobre atividades preparatórias ao serviço de comunicação propriamente dito, os acórdãos sobre a matéria passaram a ser conhecidos. Ademais, por meio do citado RE 572.020/DF, o STF encampou na própria ementa da sua decisão o entendimento, já veiculado em precedente do STJ, no sentido de que:

O serviço de comunicação propriamente dito, consoante previsto no art. 60, § 1º, da Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), **para fins de incidência de ICMS, é aquele em que um terceiro, mediante prestação negocial-onerosa, mantém interlocutores (emissor/receptor) em contato por qualquer meio**, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza (REsp. 402.047/MG, rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, Primeira Turma, Julgamento 04/11/2003, DJ 09/12/2003). [Grifo nosso].

Em acréscimo, tramita no STF agravo em RE²⁷⁴, convertido em RE²⁷⁵, cuja repercussão geral foi reconhecida, em que se discute a possibilidade de incidência do ICMS-Comunicação sobre o valor pago pelos consumidores às concessionárias de telefonia, a título de assinatura básica mensal. Na decisão que reconheceu a repercussão geral, foi destacada a peculiaridade da hipótese, que não se confundiria com o RE 572.020/DF, e apresentaria o potencial multiplicador em outras demandas.

No mérito, decidiu o STF, por maioria, através de acórdão ainda não publicado (RE 912.888/RS, rel. Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, Julgamento 13/10/2016), cujo

²⁷⁰ ARE 851.103 AgR / MA, rel. Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, Julgamento 05/05/2015, DJe 25/05/2015.

²⁷¹ ARE 770.102 AgR / PE, rel. Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, Julgamento 04/11/2014, DJe 02/02/2015.

²⁷² ARE 904.294 AgR/RJ, rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, Julgamento 27/10/2015, DJe 16/11/2015.

²⁷³ AI 726.440 AgR / BA, rel. Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, Julgamento 05/02/2013, DJe 26/02/2013.

²⁷⁴ ARE 782.749 RG/RS, rel. Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, Julgamento 25/06/2015, DJe 03/08/2015.

²⁷⁵ O processo foi reatuado para RE 912.888/RS.

resultado foi veiculado por meio do informativo 843 e de notícia no site do STF²⁷⁶, que a assinatura básica consiste em prestação de serviço de comunicação, e não de mera atividade-meio.

Defendeu-se que a atividade implica no fornecimento, a título continuado, das condições materiais para que ocorra a comunicação entre o usuário e o terceiro – o que consiste em prestação onerosa de serviço de comunicação – ainda que não remunere a ligação em si. Afirmou-se, outrossim, que a ausência de franquia de minutos pelo preço cobrado é irrelevante, vez que não caberia ao próprio contribuinte, por ato próprio, delimitar a base de cálculo do ICMS.

Portanto, verifica-se, na jurisprudência dos tribunais superiores, uma inequívoca tendência em bipartir as atividades desenvolvidas, como finais ou de meio, a fim de perquirir se há ou não verdadeiro serviço de comunicação, apto a ensejar a incidência de ICMS-Comunicação.

No âmbito doutrinário, a referida bipartição também pode ser verificada, cabendo citar, por todos, Roque Antonio Carrazza, para quem a tributação pelo ICMS deve se limitar à efetiva prestação do serviço oneroso de comunicação, não se estendendo às atividades que o antecedem, vez que a prestação potencial do serviço não é fato gerador do tributo²⁷⁷.

Com relação às chamadas atividades-meio, sustenta que, ainda que imprescindíveis à realização do serviço de comunicação, não podem ser compreendidas como preço do serviço, que foi a locução empregada no art. 13, III, LC 87/1996, como base de cálculo do tributo.

Em acréscimo, pondera que as atividades-meio constituem etapa propedêutica, composta pelo conjunto de serviços de infraestrutura necessários à prestação do serviço de comunicação – mas que com ele não se confunde – sendo levada a cabo no interesse da empresa, e não dos usuários²⁷⁸.

Nessa linha, sustenta que o Convênio 69/1998 extrapolou os limites do conceito constitucional de serviços de comunicação, promovendo verdadeira interpretação extensiva que, na sua visão, teria ferido os princípios da legalidade e da tipicidade fechada.

²⁷⁶ Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=327271&caixaBusca=N>>. Acesso em: 6 dez. 2016.

²⁷⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS-Comunicação: sua não incidência sobre a denominada tarifa de assinatura básica mensal – questões conexas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 155, p. 86, ago. 2008. Constate-se que, neste artigo, o autor, diferentemente do STF, defendeu que a tarifa de assinatura básica mensal consiste em mera atividade-meio de comunicação, pelo que, na sua visão, seria intributável pelo ICMS.

²⁷⁸ *Ibid.*, p. 103-104.

Ademais, leciona que, sob o aspecto formal, os convênios em matéria de ICMS, nos termos do art. 155, § 2º, XII, g, CRFB/1988, apenas poderiam dispor sobre isenções, como mecanismo para coibir a guerra fiscal, mas não seriam um instrumento apto a ampliar o próprio campo de incidência do tributo, o que implicaria na inequívoca inconstitucionalidade formal e material do Convênio 69/1998²⁷⁹.

Verifica-se, pois, que, para além da dificuldade em se delimitar a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, impõe-se, adicionalmente, estudar o conflito de competência entre este tributo e o ISS, diante de potenciais zonas de interseção entre ambos. É o que esta dissertação se propõe a analisar no item seguinte.

4.4 O conflito de competência entre o ISS e o ICMS-Comunicação

As linhas gerais do conflito de competência entre o ISS e o ICMS já foram traçadas no item 2.4 do capítulo 2 desta dissertação. No entanto, no caso específico do conflito de competência entre o ISS e o ICMS-Comunicação, um fator de dificuldade se coloca para o equacionamento de qual tributo deverá incidir, eis que o fato gerador do ICMS-Comunicação, assim como o do ISS, pressupõe uma prestação de serviço.

Portanto, verifica-se que os serviços constituem um gênero dentro do qual a comunicação é espécie. Ou, em outros termos, toda comunicação envolve necessariamente uma prestação de serviço. Consoante leciona Fernando Batlouni Mendroni, a comunicação representa um aspecto particular da prestação de serviços, *verbis*:

O termo ‘comunicação’ não se auto-restringe. A restrição sobre ele pode apenas surgir quando ganhar expressão jurídica, no ordenamento jurídico, no panorama da qualificação e do discernimento das prestações de serviços, onde algumas se sujeitam ao ICMS e outras não.

Ou seja, o conceito de ‘prestação de serviços de comunicação’ é particular em relação ao de ‘prestação de serviços’, pois os serviços de comunicação só podem formar uma classe particular no quadro dos serviços. O conceito de prestação de serviços é, por sua vez, particular em relação ao conceito de contrato²⁸⁰. [Grifo nosso].

²⁷⁹ *Ibid.*, p. 104-108.

²⁸⁰ MENDRONI, Fernando Batlouni. O ICMS sobre serviços de comunicação – Enfoque lógico-jurídico. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 11, n. 50, p. 19, 2003.

Da constatação de que a comunicação é modalidade de prestação de serviços decorre, assim como já se colocou em relação aos serviços, o questionamento quanto à limitação do fato gerador às hipóteses em que se esteja presente uma obrigação de fazer²⁸¹ ou à possibilidade de sua extensão às chamadas obrigações de dar, retomando-se, nesta passagem, as considerações tecidas nos itens 2.4 do capítulo 2 e 3.3.4 do capítulo 3 desta dissertação.

No entanto, se, no cotejo entre o ICMS e o ISS, a primazia dada à lei complementar – notadamente ao DL 406/1968 e à LC 116/2003, eis que a LC 87/1996 não traz uma lista de mercadorias – mostra-se um importante critério para dirimir os conflitos de competência entre os dois tributos, no caso específico do ICMS-Comunicação, impõe-se proceder a uma leitura conjugada do DL 406/1968 e das leis complementares 116/2003 e 87/1996.

Com efeito, como os serviços de comunicação são também serviços, em sentido *lato*, o fato de um determinado serviço estar arrolado na lista anexa ao DL 406/1968 e à LC 116/2003 não parece suficiente, por si só, para afastar a incidência do ICMS-Comunicação. Em verdade, impõe-se que as leis complementares de ISS sejam lidas de forma conjugada com a LC 87/1996.

Dentro dessa ordem de ideias, sustenta-se que a aludida primazia da lei complementar deve ser compreendida enquanto primazia de um microssistema de leis complementares, de cuja interpretação conjugada se pode extrair as hipóteses de incidência do ICMS-Comunicação.

Em continuidade ao quanto foi exposto no item 2.4 do capítulo 2 desta dissertação, quando se defendeu que um dos limites para a atuação da lei complementar encontra-se nos sentidos mínimos empregados pela Constituição Federal, entende-se que o conteúdo mínimo do serviço de comunicação, para fins de ICMS-Comunicação, envolve, de acordo com a jurisprudência dos tribunais superiores, a necessária configuração de que se está diante de uma atividade-fim de comunicação, e não de mera etapa preparatória para que o serviço de comunicação seja prestado.

Embora a Constituição não tenha adotado uma definição específica para a locução comunicação nem incorporado um significado proveniente da legislação infraconstitucional²⁸², coube à lei complementar, como antes referido, explicitar os meios

²⁸¹ Defendendo que o conceito de prestação de serviço e, nessa linha, de prestação de serviço de comunicação, limita-se às obrigações de fazer: BERGAMINI, Adolpho. ICMS – Não incidência sobre os serviços de veiculação de publicidade em outdoors e via Internet. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 201, p. 13, jun. 2012.

²⁸² SANT'ANNA, Débora de Souza. *Incidência tributária na atividade de veiculação de publicidade e propaganda: ISSQN ou ICMS?* 2009, p. 20. Disponível em:

pelos quais a comunicação pode ser feita. Nessa linha, Humberto Ávila leciona que a comunicação pode ser compreendida de forma ampla ou restrita.

Pela acepção restrita, apenas se completa a relação comunicativa quando houver uma interação onerosa entre emissor e receptor, sendo imprescindível que este seja individualizado, interaja com o emissor e pague pela obtenção da mensagem. De outro lado, pela acepção ampla, a configuração da comunicação dá-se ainda que o receptor seja indeterminado e a relação entre este e o emissor seja unilateral. Admite-se, ainda, que não seja o próprio receptor o responsável pelos custos da mensagem, isto é, a onerosidade estará presente, independente de quem a suporta²⁸³.

Portanto, pode-se concluir que o conceito mínimo de comunicação, para fins de incidência de ICMS-Comunicação, pressupõe que se esteja diante de uma atividade-fim de comunicação, e não de mera atividade preparatória ou propedêutica. Entretanto, a filiação à acepção ampla ou restrita de comunicação não integra o conteúdo mínimo do conceito, tendo em vista o intenso dissenso doutrinário e jurisprudencial quanto à matéria.

Consoante já se adiantou, o conceito mínimo representa uma zona de certeza, mas não constitui óbice a que o significado constitucionalmente atribuído a uma dada locução se aperfeiçoe com o decurso do tempo, seja em face do surgimento de novas tecnologias, seja pela própria evolução historicamente verificada.

Em síntese, pode-se afirmar que o conflito de competência entre o ISS e o ICMS-Comunicação terá como ponto de partida a conjugação entre as locuções empregadas pelo DL 406/1968 e pela LC 116/2003, na definição de serviço, somados ao teor da LC 87/1996, ao dispor sobre os meios pelos quais a comunicação se dá. No entanto, caso o legislador complementar desborde inequivocamente dos limites mínimos traçados pelo constituinte, haverá inequívoca hipótese de inconstitucionalidade.

4.5 O rastreamento e o monitoramento de veículos

Feitas as considerações anteriores, passa-se à temática do rastreamento de veículos, em que o conflito de competência entre o ICMS-Comunicação e o ISS ganha especial

<http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2009_2/debora_santanna.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2016.

²⁸³ ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 116-118.

contorno, considerando, especialmente, o PLS 386/2012 (ora convertido na LC 157/2016) e o PLS 501/2013.

Os Estados firmaram, no âmbito do CONFAZ, o Convênio 139/2006, por meio do qual foi autorizada a redução na base de cálculo do ICMS na prestação de serviço de comunicação, na modalidade de monitoramento e rastreamento de veículo e carga, de modo que a carga tributária máxima fosse equivalente à apuração do percentual de até 12% (doze por cento) sobre o valor da prestação. Ademais, os Estados foram autorizados a conceder remissão parcial de ICMS, nos termos especificados²⁸⁴.

Portanto, da leitura do Convênio referido, resulta inequívoco que os Estados-membros entendem que a hipótese enseja a incidência do ICMS-Comunicação. Entretanto, a redação do item 11.02 da lista anexa à LC 116/2003, que estabelece como fato gerador do ISS a vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas, tem levado a questionamentos quanto à possibilidade de esse dispositivo ser interpretado no sentido de que o ISS alcance o monitoramento de veículos.

Dessa forma, passa-se a analisar nos itens seguintes a controvérsia envolvendo o conflito de competência entre o ISS e o ICMS-Comunicação no que se refere, especificamente, ao monitoramento e rastreamento de veículos, em que tramitam no Senado Federal dois projetos de lei complementar que buscam regulamentar a matéria.

4.5.1 Projetos de lei complementar e a LC 157/2016

Conforme já descrito no item 3.3.3.2, do capítulo 3 desta dissertação, através do PLS 386/2012, de autoria do Senador Romero Jucá (PMDB-RR), buscou-se promover amplas alterações na LC 116/2003, conjuntamente com alterações na Lei 8.429/1992 e na LC 63/1990. Após as deliberações no Senado Federal, o PLS 386/2002 foi remetido à Câmara dos Deputados, onde ganhou a numeração de PLP 366/2013.

Na redação original do PLS 386/2012 não constou nenhuma referência à alteração do item 11.02 da lista anexa à LC 116/2003. Contudo, consoante proposta de entidades municipalistas, entre outras modificações, foi sugerido que a redação desse item passasse a ser

²⁸⁴ Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/2006/CV139_06.htm>. Acesso em: 11 set. 2016.

“vigilância, segurança ou monitoramento de bens, pessoas e semoventes”, o que foi aprovado no âmbito da Comissão de Assuntos Econômicos, por meio do parecer do Senador Humberto Costa (PT-SP)²⁸⁵.

Como as emendas apresentadas no Senado não tinham propostas de mudança desse item, no Substitutivo do Senador Humberto Costa, que foi enviado à Câmara dos Deputados, a redação final do item 11.02 seguiu a literalidade do que já constava do parecer do Senador.

Já no âmbito da Câmara dos Deputados, foi proferido parecer pelo Deputado Guilherme Campos (PSD-SP) na Comissão de Desenvolvimento, Indústria e Comércio, no qual foi sugerida mudança na redação do item 11.02, para que fosse explicitado o rastreamento veicular. Dessa forma, no substitutivo apresentado, constou a previsão de que o item 11.02 fosse redigido com a redação que segue, *verbis*:

Vigilância, segurança ou monitoramento de bens, pessoas e semoventes, inclusive quando realizadas por meio de telefonia móvel, transmissão por satélites, rádios ou outros meios (exceto os serviços de telecomunicação prestados por empresa regulamentada pela Agência Nacional de Telecomunicações – Anatel, que ficam sujeitos ao ICMS)²⁸⁶.

Posteriormente, foi designado relator o Deputado Walter Ihoshi (PSD-SP), que, igualmente, vislumbrou a necessidade de alteração na redação do item 11.02, para incluir na lista de incidência do ISS o monitoramento remoto de bens, pessoas e semoventes. Nessa linha, na forma do substitutivo apresentado, a dicção para o item 11.02 seguiu a redação que já constava no substitutivo do Deputado Guilherme Campos²⁸⁷.

Não tendo havido novas mudanças, da redação final do PLP 366/2013 constou a forma descrita anteriormente²⁸⁸, que foi remetido ao Senado Federal, como Substitutivo da Câmara dos Deputados nº 15/2015. De volta ao Senado Federal, foi designado relator do substitutivo o

²⁸⁵ Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getTexto.asp?t=139419&c=PDF&tp=1>>. Acesso em: 13 jan. 2017.

²⁸⁶ Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1290510&filename=Tramitacao-PLP+366/2013>. Acesso em: 13 jan. 2017.

²⁸⁷ Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1382691&filename=Tramitacao-PLP+366/2013>. Acesso em: 13 jan. 2017.

²⁸⁸ Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1388445&filename=REDACAO+FINAL++PLP+366/2013>. Acesso em: 23 abr. 2016.

Senador Cidinho Campos (PRB-MT). Contudo, a mudança de redação proposta pela Câmara dos Deputados foi rejeitada no Senado Federal, conforme constou do parecer 982/2016²⁸⁹.

O referido parecer, que foi aprovado pelo Plenário do Senado Federal, adotou o entendimento de que a alteração de redação do item 11.02, levada a cabo pela Câmara dos Deputados, restringia a aplicação efetiva do dispositivo, pelo que deveria prevalecer a sua redação original, prevista no PLS 386/2012.

Desse modo, com a aprovação do parecer 982/2016 e encaminhamento da versão final do projeto de lei à Presidência da República, foi sancionada, sem qualquer ressalva, a redação do item 11.02, que ora consta da LC 157/2016, que foi publicada aos 30/12/2016 e entrará em vigor em 90 dias, nos seguintes termos:

11.02 - Vigilância, segurança ou monitoramento de bens, pessoas e semoventes.

Embora a LC 157/2016 já tenha sido sancionada, cabe fazer referência ao PLS 501/2013 que, também sendo da autoria do Senador Romero Jucá, é mais específico que o anterior, e tem por objeto exclusivamente o monitoramento e rastreamento de veículos e cargas. O referido projeto ora se encontra em tramitação na Câmara dos Deputados, na qual ganhou a numeração de PLP 191/2015, tendo como relator o Deputado Ricardo Barros (PP-PR).

De acordo com a redação original do PLS 501/2013, havia a previsão de alteração da redação do item 11.02 da lista anexa à LC 116/2003, de modo que o mesmo passasse a prever a incidência de ISS sobre serviços de vigilância, segurança, monitoramento ou rastreamento de bens e pessoas, inclusive os realizados pelas empresas de Tecnologia da Informação Veicular, por telefonia móvel, transmissão por satélites, rádio e por qualquer outro meio (exceto os serviços de telecomunicação prestados pelas empresas regulamentadas pela Agência Nacional de Telecomunicações - ANATEL, que ficam sujeitos ao ICMS)²⁹⁰.

Em seguida, o relator, Senador Flexa Ribeiro (PSDB-PA), proferiu parecer favorável ao PLS 501/2013 no âmbito da Comissão de Ciência, Tecnologia, Inovação, Comunicação e Informática. Entretanto, o Senador apresentou emenda, por meio da qual o texto do item

²⁸⁹ Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=204522&tp=1>>. Acesso em: 13 jan. 2017.

²⁹⁰ Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?tipDiario=1&datDiario=04/12/2013&paginaDireta=90099>>. Acesso em: 12 set. 2016.

11.02 passaria a ressaltar que a incidência de ISS independe de o prestador de serviços ser proprietário ou não da infraestrutura de telecomunicações que utiliza²⁹¹.

Após novos debates em Plenário, consolidou-se a redação final do PLS 501/2013, na qual o item 11.02 assumiu os termos da proposição do Senador Flexa Ribeiro. Em acréscimo, passou-se a dispor que, no caso de monitoramento e rastreamento de veículos, o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador, que é a regra geral constante do art. 3º, *caput*, da LC 116/2003. Finalmente, há disposição no sentido de que a responsabilidade tributária é do prestador do serviço²⁹².

O PLS 501/2013 foi recebido na Câmara dos Deputados aos 11/11/2015, quando ganhou a numeração de PLP 191/2015, e ora se encontra em tramitação²⁹³. Foi proferido parecer pelo Deputado Ricardo Barros (PP-PR), no âmbito da Comissão de Finanças e Tributação, pela aprovação do projeto de lei.

De outro lado, o Deputado Hildo Rocha (PMDB-MA) proferiu voto em separado, entendendo que o aspecto espacial do fato gerador do ISS, no caso de operações envolvendo o monitoramento e rastreamento de veículos, deve ser o local da prestação do serviço, e não o Município em que estiver estabelecida a empresa que presta o serviço.

Verifica-se, pois, da dicção dos projetos de lei ora analisados, nítida preocupação em afastar o rastreamento e monitoramento de veículos da incidência do ICMS-Comunicação, passando-se à tributação pelo ISS. Diante do caráter relativamente recente da matéria, ainda não há jurisprudência sedimentada quanto ao tema. No entanto, impõe-se traçar um breve panorama quanto aos precedentes já existentes quanto à controvérsia.

4.5.2 Análise jurisprudencial

Os Tribunais Superiores brasileiros ainda não apresentam precedentes em que tenham enfrentado especificamente a questão do conflito de competência entre o ISS e o ICMS-Comunicação no âmbito do monitoramento e rastreamento de veículos. Essa tarefa, até o

²⁹¹ Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getTexto.asp?t=164969&c=PDF&tp=1>>. Acesso em: 12 set. 2016.

²⁹² Disponível em:

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1411578&filename=PLP+191/2015>. Acesso em: 23 abr. 2016.

²⁹³ Pesquisa realizada em 13 jan. 2017.

momento, vem sendo desempenhada pelos Tribunais de Justiça locais que têm traçado, ainda que de forma não unívoca, parâmetros para equacionar o conflito referido.

No âmbito do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, há precedente da Oitava Câmara Cível, da lavra do Des. Rogério Coutinho e que foi seguido à unanimidade pelos demais desembargadores, no sentido da não incidência de ICMS sobre os serviços de rastreamento e monitoramento de veículos, consoante o acórdão seguinte, *verbis*:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - ICMS SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO - EMPRESA DE RASTREAMENTO E MONITORAMENTO DE VEÍCULOS E CARGAS - USUÁRIA DO SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO - HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO TRIBUTO - AFASTADA - RECURSO PROVIDO.

1. O fato imponível do ICMS-comunicação subsume-se à situação em que, mediante contrato oneroso de prestação de serviços, um prestador ou tomador, valendo-se de meios materiais próprios ou alheios, proporciona a emissão e recepção de mensagens em favor de terceiros perfeitamente identificados.

2. Por não terem as empresas de rastreamento e monitoramento instrumentos para viabilizar, por si mesmas, o serviço de telecomunicação, necessitando, para tanto, de contratar terceiros para a consecução de tais serviços, é possível concluir que não prestam serviços de comunicação sujeitos ao ICMS-Comunicação.

3. Recurso provido. (TJMG- Apelação Cível nº 1.0024.10.203865-0/001, rel. Des. ROGERIO COUTINHO, Oitava Câmara Cível, Julgamento 20/08/2015, Publicação 31/08/2015).

Afirmou-se que as empresas de monitoramento não fornecem as condições para que a comunicação ocorra, mas se utilizam das linhas telefônicas como meio para a sua atividade-fim. Ademais, fez-se referência à consulta realizada junto à ANATEL, que, por meio do Ofício 399/2010²⁹⁴, esclareceu que as atividades prestadas pelas empresas de TIV (Tecnologia de Informação Veicular) valem-se do chamado SMP (Serviço Móvel Pessoal) como insumo para o rastreamento e o bloqueio, embora não prestem, por si próprias, serviços de telecomunicações.

No mencionado ofício, a ANATEL observa, em acréscimo, que a contratação do rastreamento pelos proprietários dos veículos se faz sem qualquer relação com a prestadora de SMP. Portanto, o vínculo daqueles que contratam uma empresa de TIV se perfaz exclusivamente com esta, sendo uma relação livre e que pode ser alterada a qualquer momento.

²⁹⁴ Disponível em: <http://www.gristec.com.br/disco_virtual/Oficio_Anatel_Gristec_25-08-2010.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2016.

Ademais, o referido acórdão adotou, como argumento de reforço, o posicionamento do STJ, materializado na sua Súmula 334²⁹⁵, no qual restou assinalado que os provedores de acesso à Internet funcionam como usuários do serviço de telecomunicação, sendo intributáveis pelo ICMS, que é devido apenas na etapa anterior, realizada pelas concessionárias do serviço de telecomunicações.

No precedente que ensejou a edição da referida súmula, o STJ²⁹⁶, por meio do voto condutor proferido pela Min. Eliana Calmon, adotou o entendimento de que os provedores e os usuários são tomadores do serviço de comunicação. Dentro dessa ordem de ideias, consoante a classificação traçada pela Lei 9.472/1997, os provedores de acesso seriam classificados como serviços de valor adicionado e, portanto, insuscetíveis de incidência de ICMS-Comunicação.

Por conseguinte, assinalou o acórdão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais que, assim como os provedores de acesso à Internet funcionariam como tomadores do serviço de telecomunicações, prestando mero serviço de valor adicionado, as empresas de TIV seriam igualmente usuárias dos mesmos serviços, pelo que não haveria tributação pelo ICMS-Comunicação.

Por fim, cabe observar que, embora o mencionado precedente tenha afastado a incidência do ICMS-Comunicação, a Oitava Câmara Cível, salvo no voto da Des. Ângela de Lourdes Rodrigues, não chegou a enfrentar se a hipótese seria fato gerador de ISS. Com efeito, embora fosse possível, em tese, trazer a referida discussão, a mesma extrapolaria os limites do pedido, que se circunscrevia ao pedido de anulação de débito de ICMS.

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, a seu turno, apresenta precedentes em ambos os sentidos, ora pela incidência de ISS, ora pela incidência de ICMS-Comunicação. Por meio da apelação 0000412-51.2010.8.26.0269, a Décima Quarta Câmara de Direito Público decidiu, à unanimidade, que os serviços de monitoramento de veículos inserem-se no item 11.02 da lista anexa à LC 13/2003, do Município de Itapetininga²⁹⁷, que corresponde ao item 11.02 da lista anexa à LC 116/03.

²⁹⁵ Súm. 334, STJ. O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet.

²⁹⁶ REsp 456.650/PR, Segunda Turma, rel. Min. ELIANA CALMON, Julgamento 24/06/2003, DJ 08/09/2003. Observe-se que esse entendimento foi mantido, por maioria, quando do julgamento de embargos de divergência: EREsp 456.650/PR, rel. Min. FRANCIULLI NETTO, Primeira Seção, Julgamento 11/05/2005, DJ 20/03/2006. De outro lado, o STF não conheceu a controvérsia relativa a esta matéria, sob o argumento de ausência de ofensa direta à Constituição: RE 596.805/DF, Segunda Turma, rel. Min. EROS GRAU, Julgamento 27/10/2009, DJe 20/11/2009.

²⁹⁷ Disponível em: <<http://www.itapetininga.sp.gov.br/doc/porta/legislacao/lista-servicos.pdf>>. Acesso em: 25 abr. 2016.

Verifica-se, entretanto, que o voto vencedor e o acórdão não chegaram a enfrentar a temática do conflito de competência entre o ICMS-Comunicação e o ISS, limitando-se à análise da natureza jurídica dos contratos questionados e decidindo que os mesmos, por envolverem o monitoramento de veículos, estariam inseridos na lei complementar²⁹⁸.

Já por meio da apelação 0217497-68.2008.8.26.0000²⁹⁹, referente à execução fiscal ajuizada pelo Estado de São Paulo contra empresa de transporte paulista, a Primeira Câmara de Direito Público decidiu, à unanimidade, que, na hipótese de monitoramento de veículos via satélite interestadual, seria devido o diferencial de alíquota de ICMS em benefício do Estado de São Paulo.

A Primeira Câmara de Direito Público destacou que o monitoramento de veículos seria hipótese de comunicação e, portanto, ensejaria a incidência de ICMS-Comunicação, inclusive em operações interestaduais, o que atrairia o pagamento de diferencial de alíquota, nos termos do art. 117 do Decreto 45.490/2000³⁰⁰.

Sob o argumento de que o serviço é realizado através de sinais emitidos por dispositivos eletrônicos, localizados nos veículos, que são captados por satélite e monitorados pela empresa prestadora, entendeu-se que estariam presentes os requisitos necessários à comunicação, nos termos do art. 155, II, CRFB e 2º, III, LC 87/1996.

Posteriormente, foi submetida à Nona Câmara de Direito Público a apelação 9196829-54.2007.8.26.0000³⁰¹, na qual empresa de transporte ajuizou ação declaratória de inexigibilidade de ICMS na hipótese de rastreamento e monitoramento de veículo. Entretanto, tendo em vista o trânsito em julgado da execução fiscal nº 0217497-68.2008.8.26.0000, entre as mesmas partes, a Nona Câmara de Direito julgou extinto o processo, sem resolução de mérito, prevalecendo a decisão proferida nos autos da execução fiscal.

Traçado um breve panorama com relação aos precedentes que cuidaram, em alguma medida, do conflito de competência entre o ISS e o ICMS-Comunicação, passa-se à análise da jurisprudência administrativa sobre o tema.

²⁹⁸ TJSP - Apelação 0000412-51.2010.8.26.0269, Rel. Des. NUNCIO THEOPHILO NETO, Décima Quarta Câmara de Direito Público, Julgamento 31/10/2013, Data de registro 19/11/2013.

²⁹⁹ TJSP - Apelação 0217497-68.2008.8.26.0000, Rel. Des. FRANKLIN NOGUEIRA, Primeira Câmara de Direito Público, Julgamento 06/05/2008, data de registro 13/05/2008.

³⁰⁰ Disponível em:

<http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>. Acesso em: 25 abr. 2016.

³⁰¹ TJSP - Apelação 9196829-54.2007.8.26.0000, Rel. Des. PONTE NETO, Nona Câmara de Direito Público, Julgamento 25/07/2012, data de registro 26/07/2012.

4.5.3 Tribunais administrativos

Diante da jurisprudência ainda muito incipiente acerca da matéria, impõe-se recorrer às decisões proferidas em sede administrativa, notadamente no âmbito do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT), do Estado de São Paulo, e do Conselho de Contribuintes, no Estado do Rio de Janeiro.

Assim como em sede pretoriana não há uniformidade nos julgamentos, tampouco foi verificada univocidade na jurisprudência administrativa, sendo possível afirmar-se que, até o momento, há apenas tendências, mas não uma jurisprudência consolidada.

Os acórdãos do TIT, de uma maneira geral, centram-se em aferir se o ICMS-Comunicação foi corretamente recolhido, avaliando se há incidência de juros e multa no caso concreto³⁰², se ocorreu decadência³⁰³ e qual a unidade da federação tem direito ao seu recolhimento³⁰⁴.

No entanto, há importantes precedentes em que o conflito de competência foi diretamente enfrentado, consistindo no objeto principal da controvérsia. No Recurso ordinário 479.662/2010, a Décima Segunda Câmara Julgadora decidiu que, após o advento da LC 116/2003, incide ISS sobre os serviços de rastreamento e monitoramento de veículos³⁰⁵.

Após reportar-se ao entendimento da Fazenda paulista quando da vigência do DL 406/1968, veiculado por meio da Consulta Tributária 630/2000, pelo qual o ICMS deveria incidir sobre o monitoramento e o rastreamento de veículos, assinalou-se que a referida consulta não poderia prevalecer após a novel legislação tributária. Com efeito, destacou-se que a Consulta Tributária 630/2000 encontrava suporte no Regulamento do ICMS de 1991 (Decreto 33.118/1991)³⁰⁶ e na lista anexa ao DL 406/1968, ambos já revogados.

³⁰² Recurso especial 589.445/2010, Rel. OLGA DE CASTILHO ARRUDA, Câmara Superior, data de publicação 09/12/2014.

³⁰³ Recurso ordinário 589.445/2010, Rel. JOÃO CÁRCELES, Décima Câmara Julgadora, data de publicação 04/07/2011.

³⁰⁴ Recurso ordinário 4.013.490/2012, Rel. MARCELO ALVES, Nona Câmara Julgadora, data de publicação 26/12/2013.

³⁰⁵ Recurso ordinário 479.662/2010, Rel. ANDRÉ MONTEIRO KAPRITCHKOFF, Décima Segunda Câmara Julgadora, data de publicação 10/03/2011.

³⁰⁶ Destaque-se que, no caso do Estado de São Paulo, mesmo após a revogação do RICMS de 1991, existe norma específica prevendo a incidência de ICMS-Comunicação sobre os serviços de monitoramento e rastreamento de veículos, como resulta do art. 47 do Anexo II do RICMS (Decreto 45.490/2000), introduzido pelo Decreto 51.484/2007.

Finalmente, o voto condutor da decisão enfatizou a posição da ANATEL, que, por meio do Ofício 399/2006, referido no item 4.6.2 deste capítulo, esclareceu que as empresas de TIV não revendem o serviço de telecomunicação adquirido, estando até mesmo impedidas de fazê-lo.

No mesmo sentido, no Recurso ordinário 4.023.035/2015, a Primeira Câmara Julgadora, reportando-se ao julgamento anterior, afastou a incidência do ICMS-Comunicação, sob o argumento central de que a empresa de monitoramento apenas repassa a seus clientes informações sobre a localização do veículo rastreado.

Ou seja, por esse raciocínio, a operação de telecomunicações é prévia em relação ao serviço de monitoramento e rastreamento de veículos, devendo ser afastada a incidência do ICMS-Comunicação e enquadrando-se o serviço prestado no item 11.02 da lista anexa à LC 116/2003, como fato gerador do ISS³⁰⁷.

Em sentido oposto, no Recurso ordinário 4.018.312/2014, a Quinta Câmara Julgadora do TIT decidiu que o serviço de monitoramento e rastreamento de veículos consiste em modalidade de serviço de comunicação, tributável pelo ICMS-Comunicação. Em acréscimo, entendeu-se que outros serviços prestados pela empresa autuada, como o processamento de dados e a licença de uso de *software*, seriam atividades-meio para a atividade-fim de monitoramento, devendo ser igualmente tributados pelo ICMS-Comunicação³⁰⁸.

No Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, por sua vez, há uma inequívoca prevalência do entendimento de que a hipótese configura fato gerador do ICMS-Comunicação.

Nesse sentido, por meio de acórdãos publicados em 25 de outubro de 2013, decorrentes de quatro autos de infração³⁰⁹, o Conselho Pleno, reformando acórdão da Quarta Câmara, decidiu que o monitoramento de veículos consiste em modalidade de prestação de serviço de comunicação, apto a ensejar a incidência do ICMS-Comunicação.

Partindo das normas legais vigentes acerca do ICMS e passando pelo Convênio 139/2006 e pelo parecer normativo 1/2000 da Secretaria de Estado de Fazenda – que estabelece que o conceito de comunicação, para fins de ICMS, deve ser o mais amplo possível

³⁰⁷ Recurso ordinário 4.023.035/2015, Rel. ELIANE PINHEIRO LUCAS RISTOW, Primeira Câmara Julgadora, data de publicação 11/05/2015.

³⁰⁸ Recurso ordinário 4.018.312/2014, Rel. OSVALDO ZORZETO JUNIOR, Quinta Câmara Julgadora, data de publicação 19/09/2014.

³⁰⁹ Recursos 43.012, 43.013, 43.014 e 43.015, Rel. Cons. GRACILIANO JOSÉ ABREU DOS SANTOS, Conselho Pleno, data de publicação 25/10/2013.

– o acórdão do Conselho Pleno posicionou-se no sentido de que o monitoramento e rastreamento de veículos representam modalidade de comunicação.

Ademais, enfatizou-se que, caso houvesse alguma lacuna na legislação quanto à tributação das referidas atividades³¹⁰, não poderia prevalecer a interpretação de que o ofício 399/2010 da ANATEL – que não apresenta caráter normativo – poderia sobrepor-se ao regramento vigente quanto à matéria.

Em acréscimo, por meio de julgamento realizado em janeiro de 2016³¹¹, o Conselho Pleno, uma vez mais, enfrentou a questão da tributação dos serviços de rastreamento. Nesta última oportunidade, tratou-se de hipótese de monitoramento de plataformas por meio do uso de satélites e demais equipamentos eletrônicos.

Confirmando acórdão proferido pela Primeira Câmara, decidiu o Conselho Pleno pela incidência de ICMS-Comunicação sobre os serviços de monitoramento via satélite, reconhecendo que, embora não se trate de telecomunicação, representa comunicação em sentido amplo, que, segundo esta visão, compreenderia as prestações eventuais, os serviços suplementares e facilidades adicionais disponibilizadas pelos prestadores.

4.5.4 Doutrina

Feitos os esclarecimentos quanto ao andamento dos projetos de lei complementar, assim como sobre a jurisprudência pretoriana e administrativa acerca da evolução do conflito de competência entre o ICMS-Comunicação e o ISS no rastreamento de veículos, serão analisadas as considerações tecidas pela doutrina.

A produção doutrinária amplamente majoritária tem convergido no sentido da não incidência do ICMS-Comunicação, sustentando que a comunicação é operação prévia em relação ao rastreamento. Ademais, assinala-se que o tributo estadual já incide sobre a

³¹⁰ Cabe observar que no Estado do Rio de Janeiro, diferentemente do Estado de São Paulo, não há uma norma específica prevendo a incidência do ICMS-Comunicação sobre o serviço de monitoramento e rastreamento de veículos. A tributação das referidas atividades, nas hipóteses analisadas pelo Conselho de Contribuintes, tiveram por fundamento normativo as normas gerais sobre o ICMS-Comunicação.

³¹¹ Recursos 41.577 e 41.578, Rel. Conselheira FÁBIA TROPE DE ALCANTARA, Conselho Pleno, data de publicação 22/02/2016.

operação imediatamente anterior ao monitoramento, esta sim de comunicação, sendo descabido cogitar-se de nova incidência³¹².

Ou seja, ainda que se reconheça que a comunicação é essencial para que o serviço de monitoramento e rastreamento de veículos possa ser prestado, ela funciona como insumo ou atividade-meio para a prestação do serviço, não consistindo na própria atividade-fim de comunicação³¹³.

Como verdadeiro serviço de valor adicionado e na esteira da jurisprudência prevalente no âmbito do STJ, de que apenas as atividades-fim de comunicação são passíveis de tributação na esfera estadual, não haveria substrato normativo para a incidência do ICMS-Comunicação. Em acréscimo, ao realizar um paralelo com o julgamento do STJ acerca dos provedores de acesso à Internet, como destacado no item 4.6.2 deste capítulo, sustenta-se que as empresas de monitoramento e rastreamento de veículo, assim como os provedores, são meros usuários do serviço de comunicação³¹⁴.

De outro lado, cumpre referir que a tão só previsão contida no Convênio 139/2006, de redução da base de cálculo de ICMS sobre o monitoramento e rastreamento de veículos, não consiste em fundamento suficiente para a imposição tributária, vez que a tributação pelo ICMS-Comunicação pressupõe a verificação de atividade-fim de comunicação, o que não se observa na espécie.

Quanto à possibilidade de incidência do ISS sobre as referidas atividades, certos setores doutrinários sustentam, com o que se está de acordo, que a locução contida no item 11.02, qual seja, “monitoramento de bens e pessoas” pode ser interpretada no sentido de abarcar o monitoramento e o rastreamento de veículos e cargas³¹⁵.

³¹² OLIVEIRA, Daiana da Silva; PRADO, Flávio Augusto Dumont. A cobrança indevida de ICMS sobre as atividades de rastreamento e monitoramento de veículos com a utilização de serviços de telefonia celular. *Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF*, Rio de Janeiro, v. 3, n. 28, 2013. Disponível em: <http://www.abdf.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=276:a-cobranca-indevida-de-icms-sobre-as-atividades-de-rastreamento-e-monitoramento-de-veiculos-com-a-utilizacao-de-servicos-de-telefonia-celular&catid=28:artigos-da-revista&Itemid=45>. Acesso em: 28 abr. 2016.

³¹³ BALANIN, Rafael. Não incidência do ICMS nos serviços de monitoramento e rastreamento de veículos. *Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF*, Rio de Janeiro, v. 3, n. 28, 2013. Disponível em: <http://www.abdf.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=275:nao-incidencia-do-icms-nos-servicos-de-monitoramento-e-rastreamento-de-veiculos&catid=28:artigos-da-revista&Itemid=45>. Acesso em: 28 abr. 2016.

³¹⁴ MARTONE, Rodrigo Corrêa; CARPINETTI, Ana Carolina. Não incidência do ICMS nos serviços de monitoramento e rastreamento de veículos. *Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF*, Rio de Janeiro, v. 3, n. 28, 2013. Disponível em: <http://www.abdf.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=273:nao-incidencia-do-icms-nos-servicos-de-monitoramento-e-rastreamento-de-veiculos&catid=28:artigos-da-revista&Itemid=45>. Acesso em: 28 abr. 2016.

³¹⁵ CRAVEIRO, Alessandra Krawczuk; SARAIVA, Guilherme Marzol Montandon. A não incidência do ICMS nos serviços de monitoramento e rastreamento de veículos. *Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF*,

Com efeito, considerando a jurisprudência do STF, pela qual as listas anexas às leis complementares de ISS devem ser interpretadas de forma taxativa na vertical, mas admitem interpretação extensiva na horizontal, não há óbice a que se compreenda que o serviço de monitoramento e rastreamento de veículos se insere no item 11.02 da lista anexa à LC 116/2003.

4.6 Considerações finais

Partindo dos pressupostos fixados nesta dissertação, verifica-se que o constituinte de 1988 atribuiu aos Estados a competência para instituir ICMS-Comunicação sobre a prestação onerosa do serviço de comunicação. Consoante ora sustentado, a Constituição não apresentou uma definição precisa para comunicação, cujo exato alcance decorre da interpretação conjugada do Texto Constitucional e da lei complementar.

Dentro dessa ordem de ideias, a doutrina defende a existência de pelo ou menos duas acepções possíveis com relação ao seu alcance. Pela concepção restrita, a comunicação pressupõe que o receptor seja determinado e que interaja com o emissor. Já pela concepção ampla, configura-se o processo comunicacional pela veiculação de uma mensagem, sendo desnecessário que o receptor seja determinado ou que apresente relação de bilateralidade com o emissor.

No caso dos serviços de monitoramento e rastreamento de veículos, ainda que se adote uma acepção ampla para o vocábulo comunicação, como se procede nesta dissertação, verifica-se que a prestação do serviço de comunicação é prévia em relação ao serviço de rastreamento.

Ademais, conforme decorre do Ofício 399/2010 da ANATEL, as empresas de TIV não fornecem serviços de comunicação aos seus usuários, utilizando a comunicação como insumo ou atividade-meio para que as suas atividades sejam prestadas. Dessa forma, mostra-se inequívoco que não incide ICMS-Comunicação sobre os serviços de rastreamento e monitoramento de veículos.

Já com relação ao ISS, entende-se que, ainda que a literalidade do texto constante do item 11.02 da lista anexa à LC 116/2003, em sua redação original, não tenha previsto expressamente o rastreamento e monitoramento de veículos como fato gerador do imposto, a locução “monitoramento de bens e pessoas” inequivocamente abarca a referida atividade.

As mesmas conclusões podem ser transpostas para o âmbito da LC 157/2016, de cuja literalidade consta a incidência de ISS sobre a “vigilância, segurança ou monitoramento de bens, pessoas e semoventes”. De outro lado, não se pode olvidar que os debates que ensejaram a referida legislação complementar nas duas Casas Legislativas foram no sentido da incidência de ISS sobre o rastreamento de veículos.

Ademais, a jurisprudência consolidada do STF é no sentido de que a lista anexa às leis complementares de ISS, embora sejam taxativas quanto aos seus itens, admitem interpretação extensiva em relação a cada qual. Portanto, os serviços de monitoramento e rastreamento de veículos devem ser tributados pelo ISS, a partir do advento da LC 116/2003.

Dessa forma, ainda que as decisões pretorianas e administrativas sejam oscilantes quanto à matéria, impõe-se, notadamente em tempos de avanço tecnológico, que a doutrina e os tribunais contribuam para que o conflito de competência entre o ICMS-Comunicação e o ISS seja dirimido.

5 A TRIBUTAÇÃO DA VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE

Estudado o monitoramento e rastreamento de veículos, passa-se à temática da veiculação de publicidade, inclusive daquela realizada pela Internet, em que o conflito de competência entre o ICMS-Comunicação e o ISS ganha especial contorno, considerando, especialmente, os contínuos avanços verificados na Era digital e a evolução legislativa verificada quanto à matéria.

Sob a égide do DL 406/1968, na sua redação original, vigeu o item XV, que expressamente previa a incidência de ISS sobre a propaganda e publicidade, incluindo a elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários (exceto sua impressão, reprodução ou fabricação), inclusive com a sua divulgação, por quaisquer meios, abarcando a transmissão telefônica, radiofônica ou televisionada, e sua inserção em jornais, periódicos ou livros.

Através do DL 834/1969, a lista de serviços anexa ao DL 406/1968 foi alterada, de modo que a publicidade passou a ser regulada através do item 35, que, de forma mais abrangente que o seu predecessor item XV, passou a prever a incidência tributária de forma ampla sobre propaganda e publicidade, sem as ressalvas quanto à impressão, reprodução ou fabricação. De outro lado, admitiu-se a incidência de ISS sobre a divulgação de publicidade por qualquer meio, embora tenha sido suprimida a locução “inclusive por meio de transmissão telefônica, radiofônica ou televisionada, e sua inserção em jornais, periódicos ou livros”.

Ainda na vigência no DL 406/1968, a LC 56/1987 reorganizou a sua lista de serviços, transferindo a regulação da propaganda e publicidade do item 35 para o item 85, que, ao se aproximar da redação originária do DL 406/1968, passou a dispor que o fato gerador do ISS abarca a promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários (exceto sua impressão, reprodução ou fabricação). Ademais, o item 86 passou a prever a veiculação de publicidade por qualquer meio como fato gerador do ISS (exceto em jornais, periódicos, rádio e televisão).

Rememore-se que, a partir da EC 18/1965 e na vigência da Constituição de 1967 e da EC 1/1969, foi estabelecido que compete à União a tributação sobre os serviços de comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal. A regulamentação da prestação de serviços de comunicações foi levada a cabo pelo art. 68, II CTN, conforme já descrito no item 4.2 do capítulo anterior.

De outro lado, o art. 15, EC 18/1965, assim como o seu parágrafo único, estabeleciam como de competência municipal a instituição do imposto sobre serviços, desde que não compreendido na competência tributária da União e dos Estados, cabendo à lei complementar estabelecer critérios para diferenciá-lo do ICM. A primeira lei complementar que cuidou da matéria foi o CTN, que, em seu art. 71, § 1º, considerou o fornecimento de trabalho, a locação e os jogos e diversões públicas, como modalidades de serviço.

Já o art. 25, II, Constituição de 1967, cuja redação foi reproduzida pelo art. 24, II, EC 1/1969, seguindo a linha da EC 18/1965, dispôs que os Municípios são competentes para tributar os serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados, mas, diferentemente do texto predecessor, passou a exigir que os serviços fossem definidos em lei complementar. Nesse contexto, foi editado o DL 406/1968, que revogou os dispositivos do CTN acerca da matéria³¹⁶.

Ou seja, quaisquer serviços, inclusive os de comunicação intramunicipal, poderiam encontrar previsão na legislação complementar, de modo que a preocupação central do legislador, à luz da Constituição pretérita, não deveria ser o de delimitar o significado de comunicação ou de serviço. Naquele contexto normativo, a relevância constitucional era atribuída ao âmbito em que o serviço era prestado, o que foi alterado com a vigência da Constituição de 1988.

Verifica-se que, nesse contexto, qualificar determinada atividade intramunicipal como serviço de comunicação ou como outro serviço mais específico produziria efeitos meramente na esfera legal, eis que as alíquotas aplicáveis poderiam ser diversas, assim como poderia haver alguma especificidade em relação à base de cálculo. No entanto, remarque-se que, do ponto de vista constitucional, o quadro não geraria conflito de competência entre dois entes federativos.

Ilustrando o quanto foi exposto, cabe destacar o RE 91.948/RJ, rel. Min. CORDEIRO GUERRA, Segunda Turma, Julgamento 21/03/1980, DJ 16/05/1980, em que se discutia, no tocante à legislação editada antes da vigência do DL 406/1968 (cujos efeitos se produziam de 1º de janeiro de 1967 a 31 de junho de 1969), se o serviço de relações públicas estaria ou não abarcado pelo serviço de propaganda e publicidade – o que gerava alíquotas substancialmente distintas de acordo com a legislação local.

³¹⁶ Cumpre observar que, embora o CTN seja formalmente uma lei ordinária e o DL 406/1968 tenha formalmente a natureza de decreto-lei, ambos foram recebidos com *status* de lei complementar.

Nesse precedente, a Segunda Turma do STF decidiu que a matéria não representava qualquer violação ao princípio da legalidade insculpido no art. 97, CTN e no art. 150, §§ 2º e 29 da Constituição de 1967, eis que a distinção procedida pelo legislador local era congruente com a legislação federal que regia as Relações Públicas (Lei 3.377/1967) e a Propaganda e Publicidade (lei 4.680/1965).

Trazendo a *ratio decidendi* do acórdão supra mencionado para o âmbito da presente dissertação, infere-se que eventual discussão, à luz da Constituição de 1967, se o serviço de veiculação de publicidade era ou não comunicação geraria reflexos somente na quantificação do tributo, mas não afetaria o pacto federativo, salvo, como se exporá a seguir, se a comunicação fosse intermunicipal.

Dentro dessa ordem de ideias, não foram verificados, na pesquisa realizada, discussões acerca da natureza jurídica da veiculação de publicidade no contexto da Constituição de 1967 ou de critérios para dirimir eventual conflito de competência entre comunicações e serviços.

Entre os doutrinadores pesquisados, foi identificada certa tendência em analisar, de forma separada, o campo das comunicações e dos serviços, ao mesmo tempo em que se discorreu sobre a publicidade e a sua veiculação, centrando-se meramente em delimitar o seu alcance, considerando o campo semântico das expressões e as disposições da lei 4.680/1965.

Nesse sentido, Gilberto de Ulhoa Canto leciona que o ISS foi introduzido no ordenamento jurídico por meio da EC 18/1965, como abrangente das atividades econômicas do setor terciário, vinculadas à economia local, com o propósito de racionalizar as rendas tributárias, até então gravadas pelo imposto de indústrias e profissões. Consoante assinala, a Constituição buscou delimitar o âmbito do ISS, a fim de excluir da competência municipal impostos federais e estaduais, o que, entretanto, mostra-se tarefa difícil³¹⁷.

De forma análoga, Ruy Barbosa Nogueira e Paulo Roberto Cabral Nogueira ensinam que a competência municipal foi traçada a partir de uma faixa residual, uma vez que, segundo constou do Relatório da Comissão de Reforma, diante da participação no produto do ICM e em outras arrecadações, foi intenção da Comissão reduzir o campo de incidência do imposto³¹⁸. Em acréscimo, lecionam que as mudanças levadas a cabo pela EC 18/1965 tiveram o objetivo precípuo de sanar os conflitos de competência, o que, na sua visão, foi alcançado com o DL 406/1968, *verbis*:

³¹⁷ CANTO, Gilberto de Ulhoa. *Op. cit.*, p. 240-241.

³¹⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa; NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. *Direito Tributário Aplicado e Comparado*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, v. 1, 1977, p. 242.

Tanto eram os conflitos de competência, as distorções de figuras tributárias e as bitributações, que sobreveio a Reforma Tributária no plano Constitucional, acentuadamente com o fito de impedir esses males tão prejudiciais à economia do País e à segurança do direito, a qual lançou mão de mais um instrumental jurídico, qual seja, o da generalização da mecânica das leis complementares com a natureza de leis dirigidas primacialmente aos legisladores ordinários e com o caráter unificador ou nacional.

[...] Para balizar os campos do ICM e do ISS foi, inicialmente, adotada a técnica das operações mistas (arts. 71 a 73 da Lei n° 5.172, de 25.10.66) que só gerou maiores confusões. Sobrevieram os Decretos-leis n° 406, de 31.12.68 e n° 834, de 8.9.69, e resolveram a problemática por meio de normas gerais ou nacionais, que substituíram o critério das operações mistas pela técnica de uma lista taxativa³¹⁹.

Bernardo Ribeiro de Moraes defende que a comunicação engloba os serviços de telecomunicações ou não, de modo que, no segundo grupo, estão abarcados os serviços de mensagem e correspondência. Ademais, assinala que a área de competência da União para tributar as comunicações era quase total³²⁰.

No que se refere à publicidade e à propaganda, o autor distingue ambas, lecionando que “a publicidade vem a ser, pois, uma atividade intermediária entre o anunciante e o público, unidos através dos veículos (meios) de divulgação (jornais, revistas, estações de rádio, ou de televisão, exibidores de cartazes, etc.)”³²¹. Em outras palavras, a publicidade se traduz como algo que deve ser exposto ao público através de qualquer meio de comunicação.

Já a propaganda representa uma forma de difusão, eis que, na sua visão, “propaganda vem a ser toda divulgação remunerada para dirigir a atenção do público ou dos meios de difusão em direção a determinada pessoa, produto ou serviço, com o fim de promover sua contratação”³²².

A par das diferenças conceituais, Bernardo Ribeiro de Moraes enfatiza que a publicidade e a propaganda apresentam uma série de semelhanças, vez que são serviços onerosos, prestados no interesse do anunciante, mas cujo contribuinte é o prestador do serviço, e não o seu beneficiário³²³.

Com relação especificamente à veiculação, que, no contexto da edição da obra, estava prevista no item 35 do DL 406/1968 (redação do DL 834/1969), sob a locução “divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade, por qualquer meio”, o autor assevera que

³¹⁹ *Ibid.*, p. 399.

³²⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Op. cit.*, p. 281-282.

³²¹ *Ibid.*, p. 315.

³²² *Ibid.*, p. 319.

³²³ *Ibid.*, p. 320.

se trata de receita de propaganda, pelo que entende descabida a concessão de imunidade para a veiculação efetuada em jornais³²⁴, sobre o que se descorrerá no tópico seguinte.

Diante do exposto, verifica-se que a doutrina produzida a partir da vigência da EC 18/1965 teve como escopo central delimitar o campo de incidência do imposto federal sobre comunicações e do imposto municipal, assim como das demais hipóteses constantes da lista anexa ao DL 406/1968. No entanto, conforme se procurou demonstrar, a doutrina produzida naquele contexto não se centrou no estudo dos conflitos de competência, chegando mesmo a defender que os mesmos estariam sanados com a entrada em vigor do DL 406/1968, como ilustra a obra de Ruy Barbosa Nogueira, já referida.

Dessa forma, no que se refere à veiculação de publicidade, uma vez que a mesma já constava da lista anexa ao DL 406/1968, assim como os serviços de comunicações, desde que intramunicipais, eventuais conflitos de competência entre a União e Municípios apenas ocorreriam caso a veiculação ultrapassasse os limites municipais. No item seguinte, passa-se a discorrer sobre como a jurisprudência enfrentou esse tema.

5.1 Evolução jurisprudencial

A jurisprudência pretoriana, embora ainda pouco linear, tem contribuído para o estudo da tributação da veiculação de publicidade. Diante de os precedentes julgados pelos Tribunais Superiores serem ainda insuficientes para equacionar a matéria, impõe-se uma análise pormenorizada da produção dos tribunais locais, notadamente do Tribunal de Justiça de São Paulo, que, com alguma frequência, vem sendo instado a se pronunciar.

A seguir, a jurisprudência do STJ e do STF será enfrentada em dois momentos distintos, a saber, antes e depois da Constituição de 1988. Com efeito, o DL 406/1968 vigeu durante a Constituição de 1967 e sob a égide da Constituição de 1988, tendo sido parcialmente revogado com o advento da LC 116/2003, o que pressupõe uma abordagem compartimentada. Posteriormente, passa-se à jurisprudência de alguns tribunais de justiça.

³²⁴ *Ibid.*, p. 324-326.

5.1.1 Evolução jurisprudencial na vigência do DL 406/1968

Durante a vigência da Constituição de 1967, o STF julgou alguns casos emblemáticos envolvendo a veiculação de publicidade, notadamente em hipóteses nas quais a publicidade era veiculada através de meios de telecomunicação, como a televisão e o rádio, assim como hipóteses acerca da imunidade da propaganda em jornais.

No RE 90.749-1/BA, rel. Min. CUNHA PEIXOTO, Primeira Turma, Julgamento 15/05/1979, DJ 03/07/1979, o STF foi instado a se manifestar sobre ação declaratória de inexigibilidade de ISS, na qual empresa de televisão denominada Televisão Aratu S.A. requereu fosse reconhecida a não-incidência de ISS sobre os serviços prestados, eis que suas mensagens eram transmitidas em âmbito intermunicipal. O Município de Salvador, por sua vez, sustentou que a incidência de ISS se limitava à propaganda e publicidade, não alcançando as imagens radiofônicas que ultrapassavam os limites do território municipal, pelo que cabível o tributo municipal.

A Primeira Turma do STF, por meio de decisão unânime, seguiu o voto do Min. Cunha Peixoto, adotando o entendimento de que a propaganda realizada por meio da televisão encontra-se implícita na comunicação intermunicipal, o que ensejaria a competência federal, *verbis*:

Nem se alegue não estar o Município tributando a “comunicação”, mas a “propaganda”, matéria constante do n° 35 da lista de serviços tributáveis pelo Município.

É que não resta dúvida de que a propaganda, por intermédio da televisão, é uma forma de difusão e, portanto, está ela implícita na comunicação intermunicipal, cuja competência tributária pertence à União.

Assim, pretender que a transmissão de texto de propaganda seja prestação de serviços e que o valor dessa difusão seja onerado com o ISS é, sem dúvida, tributar diretamente a comunicação por intermédio da telecomunicação.

Em acréscimo, a Primeira Turma ponderou que a redação do item XV da lista anexa ao DL 406/1968, na sua redação original, quando estabelecia a incidência de ISS sobre a propaganda e publicidade, inclusive com a sua divulgação, por quaisquer meios, abarcando a transmissão telefônica, radiofônica ou televisionada, foi substituída pelo DL 834/1969, que suprimiu as hipóteses de veiculação por transmissão telefônica, radiofônica ou televisionada, ainda que tenha mantido a locução “por quaisquer meios”.

Em igual sentido, no RE 91.813/SC, rel. Min. CORDEIRO GUERRA, Segunda Turma, Julgamento 16/09/1980, DJ 17/10/1980, a Rádio Cultura de Joinville S.A. impetrou mandado de segurança contra ato do Sr. Secretário de Finanças do Município de Joinville, vez que este exigiu ISS sobre os serviços de comunicações prestados pela impetrante entre 1971 e 1976.

A impetrante, a seu turno, aduziu que prestava serviços de comunicação intermunicipais, pelo que incabível a incidência de ISS. Já a impetrada destacava que os serviços de propaganda e publicidade deveriam ser distinguidos dos serviços de comunicação, sendo possível a incidência de ISS sobre os mesmos.

A Segunda Turma do STF, à unanimidade, reportando-se ao julgamento do RE 90.749-1/BA, concedeu a segurança, afastando a incidência de ISS sobre a veiculação de propaganda e publicidade, ao argumento central de que a propaganda estaria implícita na comunicação tributada pela União.

Em comentários aos julgamentos referidos, André Mendes Moreira manifesta a sua discordância no ponto em que as decisões determinam a incidência do imposto federal sobre a veiculação de anúncios, defendendo a incidência de ISS, em virtude da previsão do item 35 do DL 834/1969³²⁵. Todavia, entende que a publicidade veiculada por meio de televisão e rádio insere-se no conceito de prestação de serviço de comunicação³²⁶.

Finalmente, o STF apresenta alguns precedentes nos quais estendeu a imunidade objetiva descrita no art. 19, III, d, EC 1/1969 (equivalente ao art. 150, VI, d, CRFB/1988) à publicidade veiculada em jornais, sob o fundamento de que as receitas obtidas com a publicidade seriam fundamentais para a própria subsistência dos veículos de comunicação.

No RE 87.049/SP, rel. Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE, Tribunal Pleno, Julgamento 13/04/1978, DJ 01/09/1978, o Tribunal Pleno do STF, por maioria, seguindo o voto do Min. Cunha Peixoto, reconheceu que o jornal não poderia viver sem anúncios, pois, do contrário, a norma concessiva de imunidade seria letra morta. Conforme remarcou o Min. Moreira Alves, os preços por que os jornais são vendidos dependem da receita obtida com a propaganda, o que justificaria a extensão da imunidade.

No mesmo sentido, em precedente envolvendo as listas telefônicas, o Tribunal Pleno do STF, por maioria, na linha do voto vencedor do relator, Min. Sydney Sanches, estendeu a imunidade objetiva do art. 19, III, d, Constituição de 1967 às listas telefônicas e à publicidade

³²⁵ MOREIRA, André Mendes. *A Tributação dos Serviços de Comunicação*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 63.

³²⁶ *Ibid.*, p. 350.

veiculada em suas páginas³²⁷, a despeito da existência de precedentes anteriores em sentido contrário³²⁸.

O Min. Sydney Sanches sustentou, em seu voto, que as listas telefônicas são publicações técnicas periódicas, de utilidade social, que poderiam ser equiparadas aos periódicos. De outro lado, as verbas decorrentes da publicidade assegurariam a manutenção da gratuidade na distribuição das listas. Pela maioria de 6 votos a 5, o voto do relator foi seguido, ainda que com acréscimos pontuais, como a ponderação do Min. Célio Borja, de que a imunidade garantiria a liberdade de opinião e de informação.

Em outros precedentes, como o RE 91.662/SP, rel. Min. DÉCIO MIRANDA, Segunda Turma, Julgamento 04/11/1980, DJ 28/11/1980, o STF manteve-se fiel ao seu entendimento, inserindo a veiculação de publicidade em jornais no campo da imunidade.

Esse posicionamento não escapou às críticas doutrinárias, eis que, conforme remarca Regina Helena Costa, trata-se de verdadeira “subjetivação” de uma imunidade delineada de forma objetiva pela Constituição, visto que, “igual raciocínio teria de ser aplicado, então, à renda auferida pela venda dos jornais, o que tornaria imune, em verdade, a própria pessoa jurídica – a empresa jornalística”³²⁹.

No entanto, cabe observar que em julgados mais recentes, o STF tem afastado da imunidade a publicidade veiculada por meio de encartes ao jornal, argumentando que não se destinam à cultura e à educação, apresentando índole meramente comercial. A título de exemplo, seguem os acórdãos seguintes, das duas Turmas do STF, assim como um acórdão em ação rescisória proferido pelo Tribunal Pleno, *verbis*:

TRIBUTÁRIO. 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 não conhecido. (RE 213094 / ES, rel. Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, Julgamento 22/06/1999, DJ 15/10/1999). [Grifo nosso].

³²⁷ RE 101.441/RS, rel. Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, Julgamento 04/11/1987, DJ 19/08/1988.

³²⁸ RE 104.563/SP, rel. Min. OSCAR CORREA, Primeira Turma, Julgamento 08/04/1986, DJ 05/09/1986; RMS 17.804/GB, rel. Min. DJACI FALCÃO, Primeira Turma, Julgamento 05/12/1967, DJ 08/03/1968.

³²⁹ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 204. No mesmo sentido: MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Op. cit.*, p. 325.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS DE DECISÃO MONOCRÁTICA. CONVERSÃO EM AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ISS. **ENCARTES DE PROPAGANDA DISTRIBUÍDOS COM JORNAIS**. IMUNIDADE DO ART. 150, VI, D, DA CF. VEÍCULOS DE COMUNICAÇÃO DE NATUREZA PROPAGANDÍSTICA, DE ÍNDOLE EMINENTEMENTE COMERCIAL E O PAPEL UTILIZADO NA CONFECÇÃO DA PROPAGANDA. NÃO ABRANGÊNCIA. INTERPOSIÇÃO DE APELO EXTREMO COM BASE NA ALÍNEA C DO INCISO III DO ART. 102 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NÃO CABIMENTO AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – **Os veículos de comunicação de natureza propagandística de índole eminentemente comercial e o papel utilizado na confecção da propaganda não estão abrangidos pela imunidade definida no art. 150, VI, d, da Constituição Federal, uma vez que não atendem aos conceitos constitucionais de livro, jornal ou periódico contidos nessa norma.** Precedentes. II – O acórdão recorrido não julgou válida lei ou ato de governo local contestado em face da Constituição. Incabível, portanto, o recurso pela alínea c do art. 102, III, da Constituição. Precedentes. III – Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 807093 ED/MG, rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, Julgamento 05/08/2014, DJ 15/08/2014). [Grifo nosso].

Agravo regimental na ação rescisória. Artigo 485, incisos IV, V e IX, do Código de Processo Civil. Inexistência de ofensa à coisa julgada, de erro de fato e de violação de disposição literal de lei. Agravo regimental não provido. 1. Não há que se falar em ofensa à coisa julgada pela decisão rescindenda, proferida em sede de apelo extremo, quando a matéria nela apreciada foi objeto de sucumbência do recorrente no Tribunal de segundo grau. A sucumbência ficou, de todo, evidenciada no caso dos autos, tendo constado do julgado proferido pelo Tribunal de origem que “a imunidade tributária de que fala nossa Carta Magna, no seu artigo 150, inciso IV, letra d, não se estende às receitas oriundas de publicidade”. 2. Descabe a alegação de erro de fato quando a decisão rescindenda, proferida nos autos de agravo em recurso extraordinário, parte de pressuposto fático já delineado pelo acórdão de origem, cujo revolvimento não se admite em sede de apelo extremo. 3. **Não há violação da literalidade de lei quando a decisão rescindenda está em consonância com a firme jurisprudência da Corte quanto à impossibilidade de ser estendida a imunidade disposta na alínea d do inciso VI do art. 150 da Constituição a veículos de comunicação escrita voltados a interesses propagandísticos, de exclusiva índole comercial, ainda que distribuídos em forma de encartes em jornais e periódicos.** 4. Agravo regimental não provido. (AR 2326 AgR/RJ, rel. Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgamento 12/02/2015, DJe 30/04/2015). [Grifo nosso].

Embora se esteja de acordo com Regina Helena Costa, no sentido de que estender a imunidade à veiculação de publicidade representa subjetivar uma imunidade que é objetiva, a jurisprudência do STF parece ter incorrido em uma incoerência interna ao afastar a imunidade aos encartes de propaganda. Afinal, a publicidade veiculada no próprio corpo do jornal não é substancialmente diversa daquela que consta de um encarte separado, pelo que não parece haver elementos substanciais para que o tratamento jurídico em cada hipótese seja distinto.

No entanto, cabe fazer referência a entendimento em sentido diverso, exposto por Antonio Reinaldo Rabelo Filho, para quem o afastamento da imunidade se justificaria com fundamento no item 10.10 da lista anexa à LC 116/2003, que prevê a incidência de ISS sobre a distribuição de bens a terceiros³³⁰.

André Mendes Moreira, por sua vez, ao discorrer sobre as razões que ensejaram o RE 87.049/SP, pontua que, caso a publicidade seja veiculada por meios físicos, como aquela constante de jornais impressos, a hipótese passaria ao largo da prestação de serviço de comunicação, o que, a seu ver, decorre do entendimento adotado pela Suprema Corte³³¹.

Ou seja, a tributação ou não pelo ICMS-Comunicação dependeria substancialmente do meio empregado para a veiculação da publicidade, o que pode ser sintetizado na passagem seguinte:

Quando a veiculação de publicidade e propaganda é feita através da radiodifusão, esta passa a constituir parcela do serviço de comunicação.
Quanto à veiculação de publicidade e propaganda é feita em mídia impressa, apesar de potencialmente tributável pelo ISS, a receita é considerada albergada pela imunidade constitucional³³².

No entanto, cumpre observar que no RE 87.049/SP, anteriormente referido, a hipótese posta à apreciação do STF não foi a de um conflito de competência, diferentemente do RE 90.749-1/BA e do RE 91.813/SC.

Conforme se expôs, nesses dois recursos extraordinários, as empresas recorrentes requeriam o afastamento da incidência de ISS e a sujeição apenas à tributação federal, sob o fundamento de que os serviços prestados tinham alcance intermunicipal. Ao acatar tal fundamentação, o STF destacou que a veiculação de publicidade estaria implícita na difusão pela televisão e rádio, respectivamente, determinando a incidência do imposto federal sobre comunicações.

Diferentemente, o RE 87.049/SP cuidou de hipótese em que o Município de Piracicaba requeria que o jornal O Diário Ltda. recolhesse ISS sobre a veiculação de propaganda em suas páginas. Após discorrer sobre a profunda divergência doutrinária verificada quanto à matéria,

³³⁰ RABELO FILHO, Antônio Reinaldo. *A prestação de serviços de comunicação. Conceito e limites para a sua tributação*. 2009. 216 f. Dissertação (Mestrado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – Faculdade de Direito, São Paulo, 2009, p. 93.

³³¹ MOREIRA, André Mendes. *Op. cit.*, p. 350.

³³² MOREIRA, André Mendes; TEIXEIRA, Alice Gontijo Santos. *A publicidade e propaganda e as fronteiras entre ISSQN e ICMS*. 2013. Disponível em: <<http://49ga9f10blgreaqid23bdv7s.wengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2014/12/A-PUBLICIDADE-E-PROPAGANDA-E-AS-FRONTIEIRAS-ENTRE-ISSQN-E-ICMS.pdf>>. Acesso em: 28 mai. 2016.

o Tribunal Pleno do STF filiou-se à corrente que sustenta a impossibilidade de incidência de ISS sobre a veiculação, considerando que os recursos obtidos com a publicidade são revertidos em prol do próprio jornal.

Ou seja, o RE 87.049/SP não cuidou de conflito de competência entre a tributação federal e a municipal sobre comunicações, mas tão-somente se o ISS deveria incidir ou se era hipótese de imunidade. Dessa forma, sequer foi objeto das discussões em Plenário se a veiculação de publicidade representaria espécie de modalidade comunicativa, limitando-se a Corte a discorrer sobre a previsão de incidência de ISS sobre a veiculação de publicidade, de um lado, e o alcance da imunidade objetiva, de outro.

Portanto, quando, no curso desse julgamento, o STF afirmou que a veiculação de publicidade era um serviço, não parece possível interpretar essa afirmação como sendo uma negativa de que se cuide de um serviço de comunicação, eis que, conforme já se adiantou, o objeto posto à apreciação da Suprema Corte não era se havia serviço ou serviço de comunicação, mas sim se o ISS deveria incidir ou não.

De outro lado, os acórdãos do STF sobre a Televisão Aratu e a Rádio Joinville tampouco parecem conclusivos de que apenas a veiculação de publicidade por meios de radiodifusão consiste em parcela do serviço de comunicação. Com efeito, naqueles julgamentos, as duas Turmas do STF poderiam ter cindido as atividades da recorrente, de modo a excluir a veiculação de publicidade da tributação federal sobre comunicações, o que não foi feito. Dessa forma, a relação entre a veiculação de publicidade e os diversos meios para a sua propagação será desenvolvido em item específico, que cuida das diferentes correntes doutrinárias sobre o tema.

Após a promulgação da Constituição de 1988, em que o DL 406/1968 continuou a vigor até a edição da LC 116/2003, a jurisprudência do STJ não chegou a estabelecer critérios para dirimir o conflito de competência entre o ICMS-Comunicação e o ISS no âmbito da publicidade.

Limitou-se a enunciar, com base na alteração legislativa empreendida pela LC 56/1987, que o ISS não incide sobre a impressão, reprodução e fabricação de material publicitário, seja na própria ementa das decisões³³³, seja nas razões que constaram nos votos

³³³ REsp 89.584/SP, rel. Min. DEMÓCRITO REINALDO, Primeira Turma, Julgamento 12/09/1996, DJ 20/10/1996, REsp 43.482/SP, rel. Min. AMÉRICO LUZ, Segunda Turma, Julgamento 14/12/1994, DJ 13/02/1995.

condutores³³⁴. Já quanto à jurisprudência do STF, não foram localizados acórdãos referentes a esse período, que enfrentassem o conflito de competência.

5.1.2 Evolução jurisprudencial na vigência da LC 116/2003

A partir da vigência da LC 116/2003, o item 17.06 da lista anexa enunciou de forma genérica que o ISS incide sobre propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários. De outro lado, o item 10.08 previu a incidência tributária quanto ao agenciamento de publicidade e propaganda.

Entretanto, cabe destacar o veto ao item 17.07, que dispunha que incide ISS sobre veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio.

Nas razões do veto constou que o dispositivo, pela sua generalidade, acabaria por permitir a incidência tributária sobre situações alcançadas pela imunidade, como é o caso da mídia impressa. Ademais, ponderou-se que os serviços de comunicação poderiam abarcar hipóteses nas quais são ultrapassadas as fronteiras do Município, o que ensejaria a competência tributária da União³³⁵.

A despeito de as razões do veto não se embasarem no atual Texto Constitucional, eis que a competência tributária da União, quanto ao serviço de comunicação, limitou-se à Carta de 1967, elas sinalizam a adoção do entendimento de que a veiculação de publicidade consiste em comunicação.

Com efeito, constou nas razões do veto a referência ao RE 90.749/BA, já referido no item anterior, por meio do qual o STF decidiu, à luz da Constituição de 1967, que a publicidade e propaganda veiculadas por meio de canal de televisão que ultrapassa os limites de um Município ficaria sujeita à tributação federal das comunicações.

Com o veto, naquele momento, ao item 17.07 da lista anexa à LC 116/2003, o conflito de competência entre o ISS e o ICMS-Comunicação no âmbito da veiculação de publicidade ganhou impulso. Nesse contexto, o STJ, a partir da conjugação entre os itens 17.06 e 10.08 da

³³⁴ REsp 114.171/SP, rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, Primeira Turma, Julgamento 17/06/1997.

³³⁵ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/Mensagem_Veto/2003/Mv362-03.htm>. Acesso em: 10 abr. 2016.

lista anexa à LC 116/2003, embora não tenha conhecido de diversos recursos especiais acerca da matéria, sob o argumento de que pressupõem a análise de legislação local³³⁶ ou o revolvimento de matéria fático-probatória³³⁷, tem fixado alguns parâmetros que permitem equacionar, em alguma medida, o conflito de competência.

Com efeito, o STJ já se posicionou no sentido de que o critério para a incidência de um ou outro tributo no âmbito da publicidade não é o da predominância da atividade, mas se o serviço encontra-se previsto na lista anexa à LC 116/2003. Estando o serviço compreendido na lista, entendeu o STJ pela incidência de ISS, caso contrário, incidiria o ICMS³³⁸.

Ademais, no que se refere à veiculação de publicidade através dos mais variados meios (painéis, displays, *outdoors*, mídia eletrônica e transportes coletivos), o STJ apresenta precedente em que, embora tenha aplicado o enunciado 7 da sua Súmula, manteve expressamente entendimento firmado pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal, no sentido de que, em se tratando de veiculação de publicidade, incide o ISS, diante da previsão contida no item 10.08 da lista anexa à LC 116/2003. Afastou-se, pois, a alegação de que a hipótese seria de locação, a atrair a incidência da Súmula vinculante 31 do STF, *verbis*³³⁹:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISS. AGENCIAMENTO E LOCAÇÃO DE SERVIÇOS DE PUBLICIDADE. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. REQUISITOS DE ANTECIPAÇÃO DE TUTELA. SÚMULA 7/STJ. 1. **In casu, ficou consignado no acórdão recorrido que a própria agravada informou ao Fisco exercer atividade de agenciamento de espaços para publicidade, o que demonstra, a toda evidência, incidir ISS.** In Verbis: "extraí-se da 7ª Alteração Contratual da agravada (fl. 23), operada em 04/11/2010, a informação de que o objeto comercial da sociedade recorrida consiste na 'prestação de serviço de veiculação de propaganda utilizando a locação de espaços publicitários, como painéis, displays, outdoors, veiculação em mídia eletrônica e/ou adesivos e faixas em veículos de transporte coletivos (busdoor)'. [...] **Na ficha de atualização cadastral de fls. 134/135, datada de 23/11/2010 - portanto superveniente à alteração contratual, consta que a agravada exerce atividade de "Agenciamento de espaços para publicidade, exceto em veículos de comunicação", o que afasta a aplicação da Súmula Vinculante nº 31/STF e faz incidir o item 10.03 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03.** [...] Ora, a própria agravada informou ao Fisco exercer a atividade de agenciamento de espaços para publicidade, o que demonstra, toda

³³⁶ AgRg no AREsp 792.547/SP, rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, Julgamento 19/11/2015, DJe 27/11/2015.

³³⁷ AgRg no AREsp 464.154/SP, rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, Julgamento 25/03/2014, DJe 31/03/2014.

³³⁸ EDcl no AgRg no AREsp 464.154/SP, rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, Julgamento 14/10/2014, DJe 24/10/2014.

³³⁹ Cabe pontuar que a ementa equivocadamente se reportou ao item 10.03 da lista anexa à LC 116/03, o que, sem dúvida, representa mero erro material.

evidência incidir o tributo em apreço" (fls. 180-181, e-STJ) (grifei). Rever tal afirmativa encontra óbice na Súmula 7/STJ. 2. O STJ entende que analisar a presença dos requisitos autorizadores da tutela antecipatória, pressupostos legais previstos nos incisos I e II do art. 273 do CPC, enseja reexame de matéria fático-probatória, vedado pela Súmula 7/STJ, assim redigida: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial". 3. Agravo Regimental não provido. (AgRg no AREsp 214.572/DF, rel. Min. HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, Julgamento 02/10/2012, DJe 31/10/2012). [Grifo nosso].

Por meio de precedente mais recente e envolvendo, igualmente, a mesma empresa de painéis do precedente anterior, o STJ aplicou, uma vez mais, o Enunciado 7 de sua Súmula. Desse modo, manteve a decisão do Tribunal de Justiça do Distrito Federal pela incidência de ISS na hipótese de veiculação de publicidade, *verbis*:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ISS. AGÊNCIA DE PUBLICIDADE. PROVAS DOS AUTOS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.

a. No que se refere à alegada afronta ao disposto no art. 535, inciso II, do CPC, verifico que o julgado recorrido não padece de omissão, porquanto decidiu fundamentadamente a quaestio trazida à sua análise, não podendo ser considerado nulo tão somente porque contrário aos interesses da parte.

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 116/2003. Se o serviço envolvido na operação estiver compreendido nessa lista, incide o ISS, caso contrário, incide o ICMS.

3. O Tribunal de origem consignou "com efeito, conforme se extrai da 7ª alteração contratual da sociedade empresária, acostada às fls. 23/25, até 04/11/2010, **o objetivo comercial da sociedade que era o de Agenciamento comercial e a distribuição de propaganda e publicidade em rádio, jornais, revistas, televisão, mala direta e exposições de propaganda ao ar livre no que concerne a prestação de serviços com afixação de cartazes, painéis, letreiros, faixas, acrílico, engenhos publicitários, passa a ser neste ato o de 'prestação de serviço de veiculação de propaganda, utilizando a locação de espaços publicitários, como painéis, displays, outdoors, veiculação em mídia eletrônica e/ou adesivos e faixas em veículos de transporte coletivo (busdoor)'**. Logo, a atividade exercida até então pela autora/apelante se enquadra na definição prevista no artigo 3º da Lei nº 4.680/65 e, em consequência, também no artigo 1º da LC 116/03" (fl 420, e-STJ). É inviável analisar a tese defendida no Recurso Especial, a qual busca afastar as premissas fáticas estabelecidas pelo acórdão recorrido, pois inarredável a revisão do conjunto probatório dos autos. Aplica-se o óbice da Súmula 7/STJ.

4. Agravo Regimental não provido. (AgRg no AREsp 791.067/DF, rel. Min. HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, julgamento 18/02/2016, DJe 19/05/2016). [Grifo nosso].

No entanto, foram opostos embargos de declaração ao acórdão *supra* referido, que, uma vez acolhidos, levaram à fixação de entendimento oposto ao anterior, qual seja, o de que não há necessidade de revolvimento de matéria fático-probatória para fixar se há ou não incidência de ISS sobre a veiculação de publicidade. De outro lado, foi adotada a tese de que não incide ISS sobre a atividade referida, diante do veto ao item 17.07 da lista anexa à LC 116/2003, constado da ementa da decisão que o tributo em tese devido é o ICMS, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA. ICMS. PLACAS DE PAINÉIS. SERVIÇOS DE PROPAGANDA. COMUNICAÇÃO VISUAL. NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE INCIDE O ICMS, NÃO O ISS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES.

1. Os Embargos de Declaração merecem prosperar, uma vez que presente um dos vícios listados no art. 535 do CPC: a contradição.

2. Com efeito, a exclusiva discussão acerca da incidência de ISS sobre a veiculação de materiais de propaganda e publicidade comporta análise, pois não demanda revolvimento de fatos e provas. Nesse sentido: AgRg no REsp 1404324/RS, rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 03/09/2015

3. **In casu, observa-se que os serviços de "veiculação e divulgação de textos, desenhos e, outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio" constavam do item 17.07, o qual foi vetado pelo Presidente da República. Logo, em consonância com a orientação do STJ, não incide ISS sobre as atividades previstas no citado item.**

4. Embargos de Declaração acolhidos, com efeitos infringentes, para dar provimento ao Recurso Especial da embargante, a fim de afastar a incidência do ISS exclusivamente sobre o serviço de veiculação e divulgação de material de propaganda e publicidade. Invertam-se os ônus de sucumbência. (EDcl no AgRg no AREsp 791.067/DF, rel. Min. HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, Julgamento 02/08/2016, DJe 08/09/2016). [Grifo nosso].

Observe-se, inclusive, que diversas decisões monocráticas proferidas no STJ corroboram o entendimento de que o ISS não deve incidir sobre a veiculação de propaganda e publicidade, notadamente diante do veto ao item 17.07 da lista anexa à LC 116/2003³⁴⁰, o que, não pressupondo a análise de matéria fática, afasta a aplicação do enunciado 7 de sua Súmula³⁴¹. Nessa linha, reconhece-se o direito à repetição de indébito de ISS acaso pago aos Municípios, desde que preenchidos os requisitos do art. 166, CTN³⁴².

Já com relação à jurisprudência do STF, cumpre observar que há reiterados precedentes que não examinam o mérito da controvérsia referente à tributação da veiculação

³⁴⁰ AgRg no AREsp 839.087/DF, rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 06/05/2016.

³⁴¹ AgRg no AREsp 471.531/DF, rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 11/03/2016.

³⁴² AREsp 616.936/SP, rel. Min. ASSUSETE MAGALHÃES, DJe 26/09/2016.

de publicidade porque, segundo o STF, a questão demandaria o revolvimento do acervo fático-probatório³⁴³ ou haveria mera ofensa reflexa à Constituição³⁴⁴.

Observe-se, entretanto, que, após a edição da LC 157/2016, que será analisada nos itens seguintes, ainda não foram encontrados acórdãos sobre o tema na jurisprudência dos Tribunais Superiores³⁴⁵.

5.1.3 Da jurisprudência dos tribunais locais

No âmbito dos Tribunais de Justiça locais, notadamente do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, cabe observar que não há uma jurisprudência uníssona e pacificada quanto à matéria, mas certas tendências, que puderam ser identificadas quando do exame das decisões de órgãos julgadores colegiados.

Destaque-se que a Décima Nona Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro apresenta dois precedentes recentes, de março de 2016, acerca da locação de espaço em transportes coletivos, nos quais assinalou que a veiculação de publicidade e propaganda não consiste em fato gerador do ISS³⁴⁶.

Ambos trouxeram hipóteses de ações declaratórias ajuizadas por empresas que visavam ao reconhecimento de isenção de ISS sobre a locação de espaço para fins publicitários, nos termos do Decreto municipal 26.825/2006³⁴⁷. Para tanto, alegaram que o seu objeto social é a cessão de espaços para publicidade, que, no seu entender, veiculariam obrigações de dar e, por conseguinte, intributáveis pelo ISS.

Consoante o posicionamento adotado pelos votos condutores da decisão, da lavra do Desembargador Guaraci de Campos Vianna, e que foi seguido à unanimidade pelos demais

³⁴³ AI 854.553 ED / MG, rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, Julgamento 28/08/2012, DJe 08/10/2012.

³⁴⁴ RE 781.262 AgR/SC, rel. Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, Julgamento 12/08/2014, DJe 27/08/2014; ARE 724.400 AgR/DF, rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, Julgamento 19/02/2013, DJe 01/03/2013.

³⁴⁵ Pesquisa realizada em: 14 abr. 2017.

³⁴⁶ Apelação 0131179-45.2006.8.19.0001, rel. Des. GUARACI DE CAMPOS VIANNA, Décima Nona Câmara Cível, Julgamento 08/03/2016, Publicação 10/03/2016. Apelação 0064686-42.2013.8.19.0001, Rel. Des. GUARACI DE CAMPOS VIANNA, Décima Nona Câmara Cível, Julgamento 01/03/2016, publicação 03/03/2016.

³⁴⁷ Art. 1º, Decreto 26.825/2006. Fica reconhecida a não-incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre a atividade de veiculação de publicidade e propaganda, a partir de 1º de agosto de 2003, data da entrada em vigor da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

Art. 2º. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

desembargadores, diante do veto ao item 17.07 da lista anexa à LC 116/2003, descabe cogitar-se da incidência de ISS sobre a veiculação de publicidade.

Nessa linha, defendeu-se que, caso algum tributo fosse devido, seria o ICMS- Comunicação e que, em verdade, a isenção prevista no Decreto 26.825/2006 tinha por finalidade essencial evitar hipótese de bitributação por Estados e Municípios.

Ademais, decidiu-se, com fulcro no art. 111, II do CTN, que o Decreto 26.825/2006 deveria ser interpretado no sentido de que trazia hipótese isentiva apenas em relação à veiculação de propaganda e publicidade, mas que não alcançava as atividades de elaboração de material publicitário.

Portanto, foi dado provimento, ainda que em extensões diferentes, às apelações das autoras, tendo em vista que as sentenças haviam julgado improcedentes os pedidos, entendendo pela incidência de ISS sobre os contratos de cessão de espaço para publicidade, com fundamento no item 10.08 da lista anexa à lei complementar³⁴⁸.

Contudo, cumpre mencionar precedente da Décima Quarta Câmara Cível que chegou à conclusão oposta à anterior³⁴⁹. Por meio de julgamento unânime, acordaram os julgadores que a atividade de veiculação de publicidade encontra-se contemplada no item 17.06 da lista anexa à LC 116/2003, com fundamento na jurisprudência consagrada do STJ de que, embora a lista anexa à lei complementar seja regida pelo princípio da taxatividade, admite interpretação extensiva de seus itens.

Por fim, cabe destacar precedente da Décima Quinta Câmara Cível que assinalou que a isenção constante do Decreto municipal 26.825/2006 aplica-se apenas à atividade de veiculação de publicidade, mas não se estende à sua intermediação, tendo em vista o disposto no item 10.08 da lista anexa, que arrolou o agenciamento como fato gerador do ISS³⁵⁰.

No mesmo sentido dos precedentes da Décima Nona Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, há precedentes do Tribunal de Justiça do Distrito Federal afastando a incidência de ISS na veiculação de publicidade e reconhecendo que o tributo em

³⁴⁸ Observe-se que, enquanto na apelação 0064686-42.2013.8.19.0001 o pedido limitava-se à declaração de isenção, na apelação 0131179-45.2006.8.19.0001, a parte autora requeria, em acréscimo, a restituição de indébito tributário, o que foi julgado improcedente.

³⁴⁹ TJRJ – Apelação 0159338-32.2005.8.19.0001, rel. Des. RONALDO ÁLVARO MARTINS, Décima Quarta Câmara Cível, Julgamento 24/02/2010, DJ 03/03/2010.

³⁵⁰ TJRJ – Apelação 0427596-08.2008.8.19.0001, rel. Des. GILBERTO CLÓVIS, Décima Quinta Câmara Cível, Julgamento 31/05/2016, Publicação 02/06/2016.

tese cabível seria o ICMS-Comunicação, diante do veto ao item 17.07 da lista anexa à LC 116/2003³⁵¹.

No entanto, deve-se pontuar que a jurisprudência mais recente do TJDF tem entendido pela incidência do ISS sobre a veiculação de publicidade e propaganda, adotando o posicionamento de que as referidas atividades se inserem nos itens 10.08 e 17.06 da lista anexa à LC 116/2003³⁵². Ademais, tem prevalecido a visão de que a locação de espaços publicitários não se enquadraria na vedação contida na Súmula vinculante 31, STF, pelo que não haveria óbice à incidência do ISS³⁵³.

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, por sua vez, possui jurisprudência amplamente dominante no sentido da não incidência do ICMS sobre os serviços de veiculação de publicidade, sob o fundamento central de que a hipótese não é de prestação de serviço de comunicação³⁵⁴. Há precedente em que se defendeu, inclusive, que não haveria onerosidade na relação entre o emissor e os receptores, o que impediria a incidência do ICMS-Comunicação³⁵⁵.

No entanto, embora haja razoável consenso entre os desembargadores paulistas quanto ao afastamento do ICMS-Comunicação, o mesmo não se verifica em relação ao ISS. De fato, a jurisprudência do TJSP oscila entre entender que a veiculação de publicidade é intributável ou consiste em fato gerador do ISS.

Os acórdãos que afastaram a incidência do ISS fundamentaram-se, essencialmente, na falta de previsão em um item expresso da LC 116/2003³⁵⁶, chegando mesmo a argumentar que

³⁵¹ TJDF – Apelação 2006.01.1.071174-0, rel. Des. CARMELITA BRASIL, Segunda Turma Cível, Julgamento 09/12/2010, DJU 14/01/2011. TJDJ – Agravo de instrumento 20070020005373, rel. Des. VERA ANDRIGHI, Primeira Turma Cível, Julgamento 02/05/2007, DJU 31/05/2007.

³⁵² TJDF – Apelação 20070110691065, rel. Des. ARNOLDO CAMANHO DE ASSIS, Quarta Turma Cível, Julgamento 13/05/2015, DJe 29/05/2015. TJDF – Apelação 20100112180576, rel. Des. NÍDIA CORRÊA LIMA, Primeira Turma Cível, Julgamento 13/05/2015, DJE 22/05/2015. Trata-se de acórdão que julgou hipótese de locação de espaço publicitário em ônibus.

³⁵³ TJDF – Apelação 20070110033087, rel. Des. SILVA LEMOS, Primeira Turma Cível, Julgamento 23/05/2012, DJE 22/06/2012. Trata-se de julgamento em que se discutia a tributação da veiculação de publicidade, de maneira geral.

³⁵⁴ TJSP – Apelação 1028611-92.2014.8.26.0506, rel. Des. BORELLI THOMAZ, Décima Terceira Câmara de Direito Público, Julgamento 27/07/2016, data de registro 28/07/2016. Trata-se de veiculação de publicidade por meio de *outdoors*.

³⁵⁵ TJSP – Apelação 1028207-53.2014.8.26.0114, rel. Des. MARCELO SEMER, Décima Câmara de Direito Público, Julgamento 01/02/2016, data de registro 04/02/2016. Por meio desse precedente decidiu-se hipótese de exibição de propaganda em *outdoor*.

³⁵⁶ TJSP – Apelação 0002884-41.2012.8.26.0047, rel. Des. OSVALDO CAPRARO, Décima Oitava Câmara de Direito Público, Julgamento 26/06/2014, data de registro 30/06/2014. O acórdão julgou empresa cujo objeto social era o de afixação de cartazes em engenhos publicitários próprios ou de terceiros em painéis, letreiros, faixas, acrílicos, gás néon, “black light” e serviços de serigrafia.

na mera cessão de espaço para veiculação de publicidade, sequer há agenciamento, eis que este último pressupõe a existência de um intermediário³⁵⁷.

De outro lado, os acórdãos que previram a incidência de ISS, interpretaram os itens da lista anexa à LC 116/2003 de forma extensiva, de modo a abarcar a veiculação de propaganda e publicidade, mesmo pela Internet³⁵⁸, aduzindo que o item 17 da lista anexa à LC 116/2003 *caput*, utilizou a locução “e congêneres”³⁵⁹ e chegaram a interpretar a Súmula 156 do STJ, já referida no item 3.1.2 do capítulo 3, de forma ampliativa³⁶⁰.

Por fim, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais tem jurisprudência dominante no sentido de que, na vigência do DL 406/1968, incidia ISS sobre a atividade de veiculação de publicidade, considerando a previsão contida nos itens 85 e 86 da lista anexa ao DL 406/68³⁶¹.

Já no período posterior à promulgação da LC 116/2003, alguns acórdãos decidiram pela não incidência de ISS, considerando o veto ao subitem 17.07 da lista anexa à lei complementar³⁶², assim como a ausência de previsão específica na LC 116/03³⁶³.

Verificou-se, entretanto, que, ainda que de forma minoritária, há posicionamento pela incidência de ICMS sobre a veiculação de publicidade, mesmo na vigência do DL 406/68, ante o argumento central de que os itens 85 e 86 do DL 406/68 não foram recepcionados pela Constituição de 1988 e se traduzem em modalidade comunicativa³⁶⁴.

³⁵⁷ TJSP – Apelação 9000467-66.2008.8.26.0090, rel. Des. COIMBRA SCHMIDT, Primeira Câmara Extraordinária de Direito Público, Julgamento 14/03/2016, Publicação 16/03/2016.

³⁵⁸ TJSP – Apelação 0143033-64.2008.8.26.0100, rel. Des. REBOUÇAS DE CARVALHO, Quinta Câmara Extraordinária de Direito Público, Julgamento 19/08/2015, Publicação 15/09/2015.

³⁵⁹ TJSP – Apelação 0014853-98.2013.8.26.0344, rel. Des. SILVA RUSSO, Décima Quinta Câmara de Direito Público, Julgamento 29/09/2016, publicação 05/10/2016. No que se refere às cobranças referentes ao período em que esteve em vigor o DL 406/1968, o acórdão entendeu pela validade do item 86 da lista anexa ao decreto-lei, com a redação da LC 56/1987.

³⁶⁰ TJSP – Apelação 0000423-15.2011.8.26.0053, rel. Des. LUIZ GANZERLA, Décima Primeira Câmara de Direito Público, Julgamento 12/11/2013, data de registro 14/11/2013. Trata-se de precedente que versava sobre a veiculação de publicidade em painéis e *outdoors*.

³⁶¹ TJMG – Apelação 1792407-33.2000.8.13.0000, rel. Des. ALOYSIO NOGUEIRA, Terceira Câmara Cível, data de julgamento 05/10/2000, publicação 27/10/2000, TJMG – Apelação 2183515-70.2000.8.13.0000, rel. Des. BADY CURTI, Quarta Câmara Cível, Julgamento 29/11/2001, Publicação 28/12/2001, TJMG – Apelação 1569383-57.2000.8.13.0000, rel. Des. JOSÉ ANTONINO BAÍÁ BORGES, Terceira Câmara Cível, Julgamento 10/08/2000, publicação 25/08/2000 e TJMG – Apelação Cível 1676402-25.2000.8.13.0000, rel. Des. JOSÉ ANTONINO BAÍÁ BORGES, Terceira Câmara Cível, Julgamento 10/08/2000, Publicação 25/08/2000.

³⁶² TJMG – AI 0576574-19.2013.8.13.0000, Rel. Des. BITENCOURT MARCONDES, Oitava Câmara Cível, Julgamento 28/11/2013, publicação 09/12/2013; TJMG – Apelação 0042734-51.2013.8.13.0396, Rel. Des. PAULO BALBINO, Oitava Câmara Cível, Julgamento 25/09/2015, Publicação 19/10/2015.

³⁶³ TJMG – Apelação 3919243-95.2007.8.13.0024, rel. Des. ARMANDO FREIRE, Primeira Câmara Cível, Julgamento 04/08/2009, Publicação 21/08/2009.

³⁶⁴ TJMG - Apelação 2016277-26.2000.8.13.0000, rel. Des. CÉLIO CÉSAR PADUANI, Quarta Câmara Cível, Julgamento 29/11/2001, Publicação 20/12/2001.

5.2 A veiculação de publicidade: jurisprudência administrativa

Ultrapassados os esclarecimentos acerca do tratamento conferido à veiculação de publicidade na jurisprudência, com a referência a acórdãos que cuidaram da divulgação de publicidade pelos variados meios e, com mais frequência, através de *outdoors*, chega-se à posição que vem sendo adotado pelos órgãos administrativos.

Diferentemente do que se observa em sede pretoriana, em que os julgamentos são proferidos em vários sentidos, no âmbito administrativo há nítida preponderância pelo entendimento de que sobre a atividade de veiculação de publicidade incide ICMS-Comunicação.

A jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) do Estado de São Paulo exemplifica de forma nítida essa tendência. Através de inúmeros acórdãos e sob diferentes fundamentos, as Câmaras do TIT são praticamente uníssonas pela necessidade de recolhimento do imposto estadual.

Entre os acórdãos pesquisados, há aqueles que firmaram posição no sentido de que o DL 406/1968, na parte em que previa a incidência de ISS sobre a veiculação de publicidade, deixou de ser recepcionado desde a Constituição de 1988, uma vez que esta previu a tributação das atividades de comunicação pelos Estados³⁶⁵. Destaque-se que esse posicionamento foi acolhido, inclusive, pela Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, através da Consulta Tributária 226, de 12/04/2000³⁶⁶.

Outros acórdãos adotaram o entendimento de que, enquanto o conceito de serviços pressupõe uma obrigação de fazer, a mercadoria requer obrigação de dar, ainda que sob a modalidade de comunicação³⁶⁷. Nesse sentido, como a veiculação de publicidade não

³⁶⁵ TIT – Recurso especial 833.152, Rel. GIANPAULO CAMILO DRINGOLI, Câmaras reunidas, data de publicação 16/10/2010, TIT – Recurso especial 258.604, Rel. GIANPAULO CAMILO DRINGOLI, Câmara superior, data de publicação 28/12/2010, TIT – Recurso ordinário 4.013.481, Rel. FRANCISCO ANTÔNIO FEIJÓ, Terceira Câmara Julgadora, data de publicação 05/09/2014, TIT – Recurso ordinário 4.032.774, Terceira Câmara Julgadora, data de publicação 14/10/2014 e TIT – Recurso ordinário 258.604, Rel. CASIMIRO MOISÉS RODRIGUES, Quarta Câmara Julgadora, data de publicação 07/11/2009. Quanto a esse último acórdão, cumpre referir o voto do relator, no que foi seguido por maioria.

³⁶⁶ Disponível em:

<http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/2262000.htm?vid=sefaz_respct:vrespct>.

Acesso em: 26 mai. 2016.

³⁶⁷ TIT – Recurso ordinário 4.017.637, Rel. ANDRÉ MONTEIRO KAPRITCHKOFF, Primeira Câmara Julgadora, data de publicação 11/04/2014.

consistiria em obrigação de fazer, a consequência inequívoca seria a do reconhecimento da tributação pelo ICMS³⁶⁸.

De outro lado, há acórdãos que, além de reconhecerem que não há serviço sem uma obrigação de fazer, enfatizam a desnecessidade de os receptores serem determinados, para fins de incidência de ICMS-Comunicação. Chegou-se mesmo a afirmar que, embora os receptores das mensagens não sejam individualmente identificáveis, existe a potencialidade de identificação, pois, “a título de exemplo, a publicidade direcionada ao público feminino e infantil não será posta em *outdoor* fixado de frente a um estádio de futebol”³⁶⁹.

Há também acórdão que, embora não haja conhecido o recurso, resultou de importantes debates, nos quais os votos proferidos sustentaram que o vocábulo comunicação é um termo bastante amplo, que pode assumir diversas acepções, mas cuja nota distintiva é a existência de um canal ou veículo por meio do qual a mensagem é transmitida de um emissor para um receptor.

Dentro dessa ordem de ideias, o acórdão adotou o entendimento de que o prestador de serviços não precisa ser o responsável por disponibilizar todos os recursos necessários para que a relação comunicativa se perfaça, sendo admissível que forneça apenas parte deles, visto que nem a Constituição Federal nem a LC 87/1996 estabeleceram uma exigência de tal ordem. Ademais, entendeu-se desnecessário que houvesse interação entre emissor e receptor, a fim de completar a relação comunicativa³⁷⁰.

Nessa linha, alguns acórdãos fizeram referência ao veto presidencial ao Projeto de Lei da Câmara (PLC) 32/2012³⁷¹, originariamente PLP 230/2004, de autoria do Deputado federal Antônio Carlos Mendes Thame (PV-SP), por meio do qual se pretendeu incluir na lista anexa à LC 116/2003 um subitem 17.25, que previa a incidência do ISS sobre os serviços de inserção de textos, desenhos e outros materiais de publicidade em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódico, rádio e televisão).

O referido projeto de lei, em acréscimo, continha previsão de inclusão ao art. 7º, § 2º, LC 116/2003, de um inciso III, de modo que não se incluíam na base de cálculo do ISS os valores referentes à locação dos espaços efetivamente utilizados na inserção de textos,

³⁶⁸ TIT – Recurso ordinário 616.711, Rel. MARCELO ALVES, Primeira Câmara Julgadora, data de publicação 12/10/2007.

³⁶⁹ TIT – Recurso ordinário 4.021.378, Rel. SILVIO RYOKITY ONAGA, Terceira Câmara Julgadora, data de julgamento 17/07/2014, data de publicação 15/10/2014.

³⁷⁰ Voto-vista do juiz Marcio Roberto S. G. Alabarce, TIT – Recurso especial 9.043.076, Rel. CASIMIRO MOISÉS RODRIGUES, Câmaras reunidas, data de publicação 21/03/2009.

³⁷¹ TIT – Recurso ordinário 4.032.098, Rel. ARGOS MAGNO DE PAULA GREGÓRIO, Quinta Câmara Julgadora, data de julgamento 10/07/2014, data de publicação 01/09/2014.

desenhos e outros materiais de publicidade, assim como os descontos legais em favor das agências de publicidade.

Entretanto, a Presidência da República justificou o veto, aduzindo que o projeto de lei, como redigido, trazia insegurança jurídica, não permitindo a compreensão do exato enquadramento tributário do serviço, diante do regime aplicável à prestação do serviço de comunicação³⁷².

Portanto, embora as razões do veto não sejam de todo explícitas, parece que a Presidência da República, uma vez mais, após o veto ao item 17.07 da lista anexa à LC 116/2003, inclinou-se, em alguma medida, pela posição de que a atividade referida se sujeitaria ao ICMS-Comunicação.

Embora os acórdãos do TIT sejam praticamente uníssonos quanto à necessária incidência de ICMS-Comunicação sobre a atividade de veiculação de publicidade, cumpre observar que alguns votos vencidos trazem relevantes ponderações, contrariamente à pretensão estadual.

Cabe referir o voto vencido proferido pela juíza Vanessa Pereira Rodrigues Domene³⁷³, para quem a veiculação de publicidade por meio de *outdoors*, caso não compreendida como locação de espaço, seria mera atividade-meio de comunicação, que, como serviço acessório, seria intributável pelo ICMS-Comunicação. Segundo esse entendimento, deveria ser aplicado à hipótese a jurisprudência do STJ, pela qual apenas incide o ICMS-Comunicação sobre as atividades-fim de comunicação.

Seguindo a linha argumentativa de que o contrato de prestação de serviço de comunicação se caracteriza quando o interesse principal, resultante do acordo de vontades, for a execução de comunicação, a Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, através da resposta às Consultas Tributárias 389/2004, de 17/02/2006³⁷⁴ e 186/2005, de 10/11/2005³⁷⁵ posicionou-se pela incidência de ICMS-Comunicação na veiculação de publicidade em *websites*. No entanto, a análise da jurisprudência administrativa específica sobre a veiculação de publicidade pela Internet será feito em item específico.

³⁷² Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2012/Msg/Vet/VET-523.htm>. Acesso em: 22 mai. 2016.

³⁷³ Voto vencido proferido no Recurso especial 833.152, Rel. GIANPAULO CAMILO DRINGOLI, Câmaras reunidas, data de publicação 16/10/2010.

³⁷⁴ Disponível em:

<http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/3892004.htm?vid=sefaz_respct:vrespct>. Acesso em: 26 mai. 2016.

³⁷⁵ Disponível em:

<http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/1862005.htm?vid=sefaz_respct:vrespct>. Acesso em: 22 ago. 2016.

Feita a referência aos acórdãos do TIT e a alguns entendimentos divergentes pontualmente verificados, passa-se ao posicionamento firmado em âmbito administrativo no Estado de Minas Gerais.

Através da Consulta de Contribuinte n° 189/2014³⁷⁶, que versava sobre a divulgação de propaganda em catálogos de revistas ou *sites*, a Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais posicionou-se pela incidência de ICMS-Comunicação sobre as atividades de veiculação de publicidade.

Para tanto, valeu-se dos dispositivos da Lei 4.680/1965, que diferenciam o serviço de publicidade da sua divulgação, estabelecendo que este último tem como alcance “quaisquer meios de comunicação visual ou auditiva”. Ademais, a referida consulta admitiu que a atividade comunicativa se completa mesmo diante de um universo indeterminado de receptores.

Verifica-se, outrossim, que a Administração tributária mineira editou a Instrução Normativa SUTRI n° 1, de 25 de maio de 2005, que expressamente dispôs que incide ICMS-Comunicação na prestação onerosa de serviços de comunicação visual, assim entendidos aqueles em que o prestador, disponibilizando os meios ou modos, como o *outdoor*, viabiliza a recepção das informações para terceiros. De outro lado, foi estabelecido que a base de cálculo nas referidas atividades é o valor do serviço e que o contribuinte é o prestador do serviço³⁷⁷.

³⁷⁶ Disponível em:

<http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/MontaPaginaPesquisa?pesqBanco=ok&login=false&caminho=/usr/sef/sifweb/www/empresas/legislacao_tributaria/consultas_contribuintes/cc189_2014.htm&searchWord=outdoor&tipoPesquisa=todasPalavras#ancora>. Acesso em: 28 mai. 2016.

³⁷⁷ Art. 1, Instrução Normativa. O ICMS incide na prestação onerosa de serviços de comunicação visual por quaisquer meios ou modos necessários à veiculação de mensagem.

Parágrafo único. Para efeito do disposto no *caput*, entende-se por prestação de serviço de comunicação visual aquela em que o prestador, disponibilizando os meios ou modos, tais como *outdoors*, painéis e placas, viabiliza a recepção por terceiros, determinados ou não, das informações solicitadas pelo encomendante.

Art. 2. Relativamente à hipótese de incidência de que trata o artigo anterior:

I - o fato gerador do imposto ocorre na prestação onerosa de serviço de comunicação visual, por qualquer meio ou modo, sendo irrelevante o conteúdo da mensagem;

II - a base de cálculo do imposto, observado o disposto no parágrafo único deste artigo, é:

a) o valor do serviço; ou

b) nas prestações sem preço determinado, o valor usual ou corrente, assim entendido o praticado na praça do prestador de serviço; ou

c) na sua falta, o constante de tabelas baixadas pelos órgãos competentes;

III - o valor do imposto devido é o resultado da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo definida para a prestação, compensando-se os créditos admitidos pela legislação tributária;

IV - o contribuinte do imposto é o prestador do serviço, devendo o mesmo inscrever-se no Cadastro de Contribuintes do ICMS.

Parágrafo único. Incluem-se na base de cálculo do imposto, quando for o caso, os valores cobrados a título de serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada. Disponível em:

<<http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/MontaPaginaPesquisa?pesqBanco=ok&login=false&caminho=/usr/sef/>

Em acréscimo, verifica-se que o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais apresenta precedentes em que defendeu que a base de cálculo do ICMS-Comunicação deve contemplar as receitas advindas de serviços que não podem ser desvinculadas da prestação dos serviços de comunicação. Nesse sentido, em precedentes envolvendo a Global Village Telecom Ltda. (GVT), o Conselho de Contribuintes mineiro entendeu que a locação de equipamentos compõe a base de cálculo do ICMS³⁷⁸.

A Segunda Câmara de Julgamento do Conselho de Contribuintes, por maioria, chegou mesmo a afirmar que:

Enfatize-se que a expressão “serviços de comunicação”, adotada pelo Constituinte e detalhada pelo legislador infraconstitucional, comporta todos os serviços de comunicação que são prestados pelas empresas concessionárias de comunicação/telecomunicação e não apenas a singela transmissão e recebimento de mensagem telefônica entre dois pontos³⁷⁹.

Observe-se, em contrapartida, que a Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais reconhece que sobre a atividade de confecção de placas de *outdoor* personalizadas incide o ISS, conforme resulta da Consulta de Contribuinte n° 112/2012³⁸⁰ e da Instrução Normativa SUTRI n° 1, de 25 de maio de 2005³⁸¹, o que ilustra que a Administração Tributária mineira tem se mantido fiel ao entendimento de que a publicidade não se confunde com a sua veiculação.

No Estado do Rio de Janeiro vige o Decreto 44.929/2014, que, ante a autorização do Convênio 45/2014, firmado pelo mesmo e pelos Estados de Acre, Mato Grosso, São Paulo e Sergipe, concedeu redução da base de cálculo de ICMS para a veiculação de publicidade e

sifweb/www/empresas/legislacao_tributaria/instrucoes_normativas/insutri01_2005.htm&searchWord=outdoor&tipoPesquisa=todasPalavras#ancora>. Acesso em: 29 mai. 2016.

³⁷⁸ Acórdão 20.401/11/1ª, rel. Mauro Heleno Galvão, Primeira Câmara de julgamento, julgamento 30/06/2011, publicação 09/07/2011, Acórdão n° 19.478/11/2ª, rel. para o acórdão Bruno Antônio Rocha Borges, Segunda Câmara de Julgamento, julgamento 13/12/2011, publicação 30/12/2011.

³⁷⁹ Disponível em:

<http://www.fazenda.mg.gov.br/secretaria/conselho_contribuintes/acordaos/2011/2/19478112.pdf>. Acesso em: 26 dez. 2016.

³⁸⁰ Disponível em:

<http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/MontaPaginaPesquisa?pesqBanco=ok&login=false&caminho=/usr/sef/sifweb/www/empresas/legislacao_tributaria/consultas_contribuintes/cc112_2012.htm&searchWord=outdoor&tipoPesquisa=todasPalavras#ancora>. Acesso em: 28 mai. 2016.

³⁸¹ Art. 3, Instrução Normativa. O ICMS incide sobre a atividade industrial realizada, exercida ou executada na etapa intermediária do ciclo de comercialização ou de industrialização de placas, sinalização visual, *banners*, adesivos e congêneres, assim entendido aquele no qual os produtos resultantes se destinam à comercialização, à industrialização ou ao público em geral, com características de produtos ditos "de prateleira".

Parágrafo único. O ICMS não incide sobre o serviço de confecção das mercadorias mencionadas na *caput*, personalizadas, encomendado pelo usuário final.

propaganda em mídia exterior, de modo que a carga tributária máxima corresponda ao percentual de 5%³⁸².

Nas hipóteses gerais postas à sua apreciação, acerca do fato gerador do ICMS-Comunicação, as diversas Câmaras do Conselho de Contribuintes têm reiterado que a prestação de serviços de comunicação caracteriza-se pela existência de um tomador de serviços, de um lado, e de um prestador, de outro, além da onerosidade na prestação do serviço. Costuma-se acrescentar a esses requisitos “o fato de que a natureza dos serviços e os meios empregados são irrelevantes para caracterização do fato gerador do imposto”.

Nesse sentido, cabe fazer referência a julgamento da Primeira Câmara³⁸³, que, com base nos argumentos precedentes, decidiu pela incidência de ICMS-Comunicação sobre serviços de capacidade satelital, assim como a acórdão do Conselho Pleno que, partindo das premissas anteriores, chegou a afirmar que “a infraestrutura, preparação ou atividades acessórias utilizadas pela Impugnante na prestação de serviços de assistência técnica, suporte técnico e locação de equipamentos estão envoltos no âmbito de incidência do ICMS”³⁸⁴.

A despeito do posicionamento anterior, que interpreta o fato gerador do ICMS-Comunicação de forma ampliativa, o Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro apresenta precedentes, notadamente da Primeira e Quarta Câmaras, nos quais decidiu que o serviço de veiculação de publicidade não é serviço de comunicação³⁸⁵.

Destaque-se que em precedente antigo da Primeira Câmara, firmado à luz do DL 406/1968, esse órgão colegiado definiu que a veiculação de publicidade por interposta pessoa não configura fato gerador do ICMS-Comunicação, mas sim do ISS, consoante os itens 85 e 86 do decreto³⁸⁶.

³⁸² Art. 1º, Decreto 44.929/2014. Fica concedido às empresas prestadoras de serviço de comunicação na modalidade de veiculação de mensagens de publicidade e propaganda em mídia exterior, os seguintes benefícios: I - redução da base de cálculo do ICMS relativo à prestação de serviço de comunicação na modalidade de veiculação de mensagens de publicidade e propaganda em mídia exterior, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de 5% (cinco por cento);

II - dispensa do recolhimento de 100% (cem por cento) do valor das multas e demais acréscimos legais relativos ao não pagamento do ICMS decorrente de prestações de serviços de comunicação visual em mídia exterior, realizadas até 31 de dezembro de 2013, desde que o valor do imposto devido seja recolhido com a aplicação do percentual previsto no inciso I deste artigo, em até 24 (vinte e quatro) parcelas mensais e sucessivas.

³⁸³ Recurso nº 54.012, Relator Conselheiro ANTONIO SILVA DUARTE, Primeira Câmara, data de julgamento 07/04/2015, data de publicação 01/06/2015.

³⁸⁴ Recurso nº 37.039, Relator Conselheiro ANTONIO SILVA DUARTE, Conselho Pleno, data de julgamento 24/02/2016, data de publicação 29/03/2016.

³⁸⁵ Recursos nº 43.345 e 43.346, Relatora Conselheira CHERYL BERNO, Redator Conselheiro CHARLEY FRANCISCONI VELLOSO DOS SANTOS, Quarta Câmara, data de julgamento 23/01/2013, data de publicação 15/05/2013.

³⁸⁶ Recurso nº 21.011, Relator Conselheiro MÁRIO CEZAR FRANCO, Primeira Câmara, data de julgamento 19 de agosto de 2004, data de publicação não divulgada.

Ainda no âmbito da Primeira Câmara, mas já sob a vigência da novel legislação complementar de ISS, há acórdãos que, ao analisar a problemática da veiculação de publicidade na televisão por assinatura, julgaram improcedente o lançamento de ICMS-Comunicação efetuado contra a Globosat Programadora Ltda.³⁸⁷ e a Telecine Programação de Filmes Ltda³⁸⁸. Entretanto, cumpre observar que, em ambos os julgamentos, os fundamentos adotados pelos Conselheiros que integram a Primeira Câmara são diversos.

Enquanto a Conselheira Cheryl Berno ponderou que incide ISS sobre a veiculação de publicidade, sob o argumento central de que a atividade se encontra abarcada no item 10.08 da lista anexa à LC 116/2003, eis que “a propaganda é algo que necessariamente se utilizará de um espaço de comunicação para se propagar”, o Conselheiro Paulo Eduardo de Nazareth Mesquita sustentou que a veiculação de publicidade é fato gerador de ICMS-Comunicação.

Na sua visão, contudo, o lançamento deveria ser cancelado, eis que o contribuinte seria a empresa de televisão por assinatura, e não a empresa programadora de conteúdo. Segue trecho do seu entendimento, *verbis*:

Entendo que a receita obtida com o serviço de publicidade somente pode ser tributada pelo ICMS, a título de Serviço de Comunicação, quando recebida pelo Contribuinte que pratica diretamente a comunicação com o usuário final, neste caso, a TV por assinatura.

Tal entendimento não destoa, inclusive, com o entendimento exarado pela Superintendência de Tributação, em processo de Consulta mencionado nos autos, formulada por empresa jornalística.

Neste caso, a Recorrente, programadora de conteúdo apenas insere a mensagem publicitária em sua programação, que será, posteriormente, veiculada pela operadora de TV por assinatura, que a adquirirá. Somente então ocorrerá a comunicação da mensagem publicitária ao assinante, e só então, será possível a tributação dessas receitas.

Dessa forma, verifica-se que a matéria é controversa no interior dos próprios órgãos julgadores. Em acréscimo ao que se expôs, cabe referir, também, entendimento de outras Câmaras do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio que, no âmbito da televisão fechada, já se pronunciaram, ainda que por maioria, pela incidência de ICMS-Comunicação sobre a veiculação de publicidade por empresa programadora.

³⁸⁷ Recursos n° 42.017 e 42.018, Relatora Conselheira CHERYL BERNO, Redator Conselheiro PAULO EDUARDO DE NAZARETH MESQUITA, Primeira Câmara, data de julgamento 23/08/2011, data de publicação 13/09/2011.

³⁸⁸ Recurso n° 42.143 e 42.144, Relatora Conselheira CHERYL BERNO, Redator Conselheiro PAULO EDUARDO DE NAZARETH MESQUITA, Primeira Câmara, data de julgamento 23/08/2011, data de publicação 13/09/2011.

Segundo precedentes da Terceira Câmara, prevaleceu o entendimento de que o ICMS incide sobre a prestação de serviço de comunicação em sentido amplo, de modo a abarcar, inclusive, a atividade em que alguém fornece a terceiro condições materiais para que a comunicação ocorra. Nessa linha, o fato de haver um anunciante que paga à operadora de TV para que esta última transmita a sua publicidade ao público-alvo, não descaracteriza a relação comunicativa³⁸⁹.

Entretanto, o Conselho Pleno reformou a decisão tomada pela Terceira Câmara, não porque não haveria incidência de ICMS-Comunicação, mas sim porque o contribuinte deveria ser a operadora de TV por assinatura, e não a empresa programadora, tendo sido feita referência expressa ao entendimento do Conselheiro Paulo Eduardo de Nazareth Mesquita, já transcrito anteriormente³⁹⁰.

Portanto, pode-se concluir que, no âmbito da tributação da veiculação de publicidade, a jurisprudência administrativa é pouco linear, apresentando diversas disparidades dentro de um mesmo órgão julgador, embora possam ser identificados posicionamentos mais cristalizados em algumas Turmas ou Câmaras.

Dessa forma, ultrapassados os esclarecimentos provenientes do estudo da jurisprudência administrativa, cumpre analisar o posicionamento defendido pela doutrina, especificamente quanto à veiculação de publicidade, a fim de que se possa chegar à proposição defendida nesta dissertação.

5.3 Entendimento doutrinário

Em sede doutrinária, assim como na jurisprudência administrativa e pretoriana, proliferam-se inúmeras posições conflitantes. Com efeito, a depender da concepção adotada para a locução comunicação, chegar-se-á a soluções distintas para que o conflito de competência entre o ISS e o ICMS-Comunicação seja dirimido.

Conforme já adiantado no capítulo 4, os partidários da chamada concepção estrita de comunicação, pela qual esta apenas se perfaz caso haja um receptor pré-determinado, somado

³⁸⁹ Recursos n° 42.145 e 42.146, Relator Conselheiro GUSTAVO KELLY ALENCAR, Redator Conselheiro RUBENS NORA CHAMMAS, Terceira Câmara, data de julgamento 24/10/2011, data de publicação 01/12/2011.

³⁹⁰ Recursos n° 42.145 e 42.146, Relator Conselheiro CHARLEY FRANCISCONI VELLOSO DOS SANTOS, Conselho Pleno, data de julgamento 12/12/2012, data de publicação 25/01/2013.

à necessária interação entre este e o emissor, necessariamente defenderão que a veiculação de publicidade e propaganda não configura comunicação, pelo que incabível a incidência de ICMS-Comunicação.

Em sentido oposto, há aqueles que, partindo de uma acepção ampla de comunicação, sustentam que a veiculação de publicidade e propagando, por qualquer meio, configura hipótese comunicativa, sujeitando-se ou não ao ICMS-Comunicação, a depender de estar em causa alguma regra de imunidade.

Nessa linha, partindo da premissa de que o conceito de comunicação é gênero, que engloba a telecomunicação, mas com ela não se confunde, Paulo Enrique Mainier de Oliveira defende que, no caso de um contrato de prestação de serviços celebrado entre um anunciante (tomador do serviço) e um veículo de comunicação (prestador do serviço) mediante contraprestação, com o objetivo de divulgar publicidade por qualquer meio, há comunicação.

Não se exige, pois, que o referido contrato de comunicação seja celebrado diretamente entre emissor e receptor ou que a remuneração seja paga diretamente pelo destinatário, admitindo-se que, ainda que o tomador do serviço arque com os custos da veiculação da publicidade, não haverá a descaracterização da relação comunicativa³⁹¹.

Em acréscimo, destaca que, a despeito de a União Federal, sob a vigência da Constituição de 1967, ter se limitado a instituir um Imposto sobre Comunicações – ISC, em que o fato gerador é a prestação de serviços de telecomunicações (Decreto-Lei 2.186/1984), em nada fica alterado o caráter genérico da locução comunicação, que é mais amplo do que telecomunicações³⁹².

Finalmente, defende que não há mera locação no contrato de veiculação de publicidade, mas sim um plexo de obrigações, que descreve na forma que segue:

Vale ressaltar, ainda, que reduzir o serviço de veiculação de publicidade em *outdoors*, placas, painéis, internet etc. como mera locação de espaços físico ou virtual é esquecer que a prestação desse serviço envolve mais do que uma obrigação de dar, mas diversas obrigações de fazer, como o serviço de instalação e manutenção do sistema de comunicação colocado à disposição. O elemento preponderante e que se destaca no contrato de veiculação de publicidade não é a locação de um espaço (uso da coisa), mas um conjunto de ações que permite, com a disponibilização de um canal de comunicação, a divulgação de mensagens, ou seja, a atividade-fim é que se presta com o bem móvel utilizado e não a mera locação do bem (atividade-

³⁹¹ OLIVEIRA, Paulo Enrique Mainier de. A incidência do ICMS e as imunidades sobre a prestação de serviços de comunicação por veiculação de publicidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 196, p. 121, 124 e 127, jan. 2012.

³⁹² *Ibid.*, p. 122.

meio). Então, a locação de espaço estaria abrangida pelo serviço de comunicação³⁹³. [Grifo nosso].

A consequência inarredável desse raciocínio é a de que a veiculação de publicidade por qualquer meio consiste em fato gerador do ICMS-Comunicação, salvo nas hipóteses que estão contempladas pelas imunidades constitucionais, como a radiodifusão sonora de sons e imagens de recepção livre e gratuita e a publicidade divulgada em livros, jornais e periódicos.

Em sentido análogo, Ricardo Campos Padovese pontua que a veiculação de publicidade representa serviço de comunicação, pelo que o item 86 do DL 406/1968 não teria sido recepcionado desde a Constituição de 1988, eis que, a seu ver, a previsão da veiculação de publicidade na lista de serviços se deu a título de serviço de comunicação³⁹⁴.

Consoante leciona, após traçar um quadro com a evolução histórica da matéria, a passagem da tributação das comunicações da União e dos Municípios para os Estados transferiu a estes a competência para instituir ICMS-Comunicação sobre a veiculação de publicidade.

Ademais, remarca Ricardo Campos Padovese que a comunicação, mesmo no âmbito dos veículos de comunicação em massa, admite algum tipo de retorno por parte do destinatário (algum *feedback*, na dicção do autor), ainda que distinto daquele que se processa em um canal bidirecional. Dessa forma, segundo sustenta, há comunicação nos canais unidirecionais, de que é exemplo a veiculação de publicidade³⁹⁵.

O autor assevera, ainda, que o Texto Constitucional de 1988 empregou a locução comunicação em diversas de suas passagens, que vão desde o art. 5º, com a proteção dos direitos fundamentais, até o art. 224, com as normas constantes do capítulo “Da Comunicação Social”, de modo que apenas no art. 20 a comunicação foi empregada de forma dissociada do processo comunicacional. Ou seja, do raciocínio argumentativo realizado, Ricardo Campos Padovese conclui que todas as etapas do processo comunicacional foram protegidas pela Constituição³⁹⁶.

Finalmente, o autor sustenta que o papel do prestador do serviço de comunicação é o de atuar como emissor, transmissor ou receptor do sinal, fornecendo o canal para que a comunicação entre o remetente e o destinatário se estabeleça. Nessa linha, a obrigação do

³⁹³ *Ibid.*, p. 127.

³⁹⁴ PADOVESE, Ricardo Campos. O ICMS, a comunicação e a publicidade e propaganda. *Revista Direito Atual*, São Paulo, n. 27, p. 545-546, 2012.

³⁹⁵ *Ibid.*, p. 551-553.

³⁹⁶ *Ibid.*, p. 553-556.

prestador de serviço de comunicação poderia ser de resultado ou de meio. No caso específico da veiculação de publicidade, Ricardo Campos Padovese visualiza uma obrigação de meio, sendo despidendo que a mensagem seja efetivamente recebida por algum telespectador³⁹⁷.

Em síntese do seu pensamento, que, nesse ponto, se distancia de outros autores, como André Mendes Moreira, Ricardo Campos Padovese entende pela desnecessidade de que haja um efetivo transporte para que a prestação de serviço de comunicação se complete, *verbis*:

Para esta tarefa, as acepções usadas pelo Texto Constitucional para o termo ‘comunicação’ são de muito auxílio.

A última das acepções acima apontadas (caminhos de acesso ou de ligação) fica de plano excluída. **O motivo para tanto é que se a atuação de um prestador de serviços fosse a de percorrer determinado caminho, estaríamos diante de outra materialidade: a do ICMS-Transporte. Há que se lembrar que as materialidades “transporte” e “comunicação” identificam impostos distintos (ainda que sob a mesma sigla ICMS e previstos no mesmo dispositivo constitucional)**³⁹⁸. [Grifo nosso].

Outros autores, por sua vez, como André Mendes Moreira, Paulo Roberto Andrade e André Luiz Pettina de Oliveira elaboraram, cada um à sua maneira, construções doutrinárias pelas quais, a depender da hipótese aventada, poderá ou não incidir ICMS-Comunicação sobre a veiculação de publicidade. Em seguida, passa-se a explorar as similitudes e diferenças entre essas teorias.

André Mendes Moreira afirma que o núcleo do processo comunicativo consiste na emissão de uma mensagem de um emissor para um receptor, por meio de um canal, que deve ser disponibilizado por um terceiro. Consoante leciona, para que haja verdadeira relação comunicativa, este terceiro deve realizar uma obrigação de fazer, pois, do contrário, é impossível a caracterização de um serviço³⁹⁹.

Dentro dessa ordem de ideias, a bilateralidade e a determinação do receptor não são elementos que caracterizam a prestação do serviço de comunicação, que estará presente mesmo em hipóteses de unilateralidade e indeterminação do receptor, como é o caso da radiodifusão sonora de sons e imagens⁴⁰⁰.

Portanto, segundo sustenta, o aperfeiçoamento da comunicação pressupõe que haja o transporte da mensagem até o seu destino, através de um terceiro, que não exerça mera

³⁹⁷ *Ibid.*, p. 558-559.

³⁹⁸ *Ibid.*, p. 557.

³⁹⁹ MOREIRA, André Mendes. *A Tributação dos Serviços de Comunicação*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 78.

⁴⁰⁰ *Ibid.*, p. 108-111.

obrigação de dar. Nessa linha, defende que a simples exposição de um conteúdo, sem que esteja presente o referido transporte de um a outro ponto, não consiste em serviço de comunicação⁴⁰¹.

Aqui reside, pois, o fundamento central da posição de André Mendes Moreira, que vislumbra um regime jurídico diferenciado para os serviços de veiculação de publicidade e os serviços de comunicação. Consoante sustenta, enquanto os primeiros pressupõem a exibição de conteúdo, nos segundos há a necessidade de transmissão da mensagem.

Por conseguinte, enuncia, como regra geral, que apenas o ISS poderia, potencialmente, incidir sobre a veiculação de publicidade. Para tanto, aduz que, de acordo com a regulamentação realizada pela lei 4.680/1965, a veiculação de publicidade não se traduz em mero contrato de locação, envolvendo uma obrigação de fazer. No entanto, diante do veto ao item 17.07 da lista anexa à LC 116/2003, a hipótese foi retirada da alçada dos Municípios, tornando-se intributável⁴⁰².

Entretanto, na visão do autor, a partir de precedentes do Supremo Tribunal Federal, anteriores à Constituição de 1988, no caso de a veiculação de publicidade e propaganda ser feita através de alguma modalidade de teletransmissão – como as operadoras de um banco que ligam para o cliente ou os canais de publicidade televisiva – ela se torna parcela do serviço de comunicação, tributável pelo ICMS-Comunicação.

Dessa forma, em síntese e em conclusão, o autor arremata que:

O serviço de veiculação de publicidade e propaganda é potencialmente tributado pelo ISS, salvo quando sua veiculação se der por ocasião de prestação de serviço de telecomunicação, hipótese em que será tributado pelo ICMS. Contudo, por expressa exclusão da atual lista de serviços sujeitos ao ISS, as receitas decorrentes destes serviços não podem ser tributadas pelos Municípios⁴⁰³. [Grifo nosso].

Paulo Roberto Andrade, por sua vez, embora também adote uma posição intermediária, apresenta uma concepção diferenciada em relação à anterior. Em comentários ao novo Parecer Normativo elaborado pelo Município de São Paulo (Parecer Normativo

⁴⁰¹ MOREIRA, André Mendes; TEIXEIRA, Alice Gontijo Santos. *A publicidade e propaganda e as fronteiras entre ISSQN e ICMS*. 2013, p. 10. Disponível em: <<http://49ga9f10blgreaqid23bdv7s.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2014/12/A-PUBLICIDADE-E-PROPAGANDA-E-AS-FRONTIEIRAS-ENTRE-ISSQN-E-ICMS.pdf>>. Acesso em: 28 mai. 2016.

⁴⁰² *Ibid.*, p. 16.

⁴⁰³ *Ibid.*, p. 25.

1/2016⁴⁰⁴), pelo qual o Município de São Paulo interpretou o item 17.06 da lei paulistana 13.701/2003 (que equivale ao item 17.06 da lista anexa à LC 116/2003), como englobando a atividade de veiculação de publicidade, o autor classificou-o como retrocesso.

Com efeito, assinala que, se de um lado, o STJ apresenta precedente interpretando o item 10.08 da lista anexa à LC 116/2003 de forma a abarcar a veiculação de publicidade, de outro, o mesmo STJ tem entendimento reiterado de que não é possível ressuscitar itens vetados em itens vigentes. Logo, não caberia cogitar-se de incidência de ISS sobre a veiculação de publicidade, ante o inequívoco veto ao item 17.07 da lista anexa à LC 116/2003⁴⁰⁵.

Já quanto à possibilidade de incidência do ICMS-Comunicação sobre a atividade referida, o autor esclarece que, embora adira a uma acepção ampla do vocábulo comunicação, impõe-se diferenciar algumas modalidades pelas quais haverá a divulgação⁴⁰⁶.

Para tanto, esclarece que, a depender do canal pelo qual a mensagem é transmitida, haverá ou não obrigação de fazer que, segundo leciona, é essencial à configuração de um serviço. Dessa forma, mostra-se possível a incidência do ICMS-Comunicação caso se esteja diante de uma obrigação de fazer, o que seria vedado nas hipóteses de mera obrigação de dar.

Nessa linha, sustenta que, em havendo publicidade em *outdoors*, placas e painéis, a obrigação do veículo de divulgação é de simples cessão de espaço físico ou locação, o que inviabiliza a cobrança de ICMS-Comunicação. Contudo, caso a publicidade se dê em jornais, periódicos, rádio, TV e Internet, haverá verdadeira obrigação de fazer, já que os canais comunicativos assumem uma série de esforços para atingir o grande público.

A consequência advinda dessa diferenciação é a de que, enquanto a primeira hipótese seria intributável, eis que ausente a própria relação comunicativa, a segunda pode dar ensejo à incidência do ICMS-Comunicação, caso não esteja em jogo alguma imunidade contemplada pelo Texto Constitucional. Nesse sentido, o autor conclui que a publicidade veiculada em jornais, periódicos, rádio e TV aberta está alcançada pela imunidade. Entretanto, no que se refere à TV fechada e à Internet, possível a incidência do ICMS-Comunicação⁴⁰⁷.

⁴⁰⁴ Disponível em:

<http://www3.prefeitura.sp.gov.br/cadlem/secretarias/negocios_juridicos/cadlem/integra.asp?alt=10032016PN000012016SF%20%20%20%20%20%20%20%20%20%20&secc=131&depto=0&descr_tipo=PARECER%20NORMATIVO>. Acesso em: 19 jun. 2016.

⁴⁰⁵ ANDRADE, Paulo Roberto. *ISS sobre veiculação de publicidade é retrocesso no Município de São Paulo*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-abr-30/paulo-andrade-iss-propaganda-retrocesso-sao-paulo>>. Acesso em: 19 jun. 2016.

⁴⁰⁶ ANDRADE, Paulo Roberto. Veiculação de publicidade: ISS, ICMS ou nada? *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 234, p. 90-92, mar. 2015.

⁴⁰⁷ *Ibid.*, p. 92-95.

Finalmente, André Luiz Pettena de Oliveira desenvolve um modelo conceitual para comunicação, pelo qual o imposto irá incidir quando houver

o oferecimento 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 processo⁴⁰⁸.

Da conceituação desenvolvida, na visão do autor, podem ser depreendidas seis conseqüências lógicas. Em primeiro lugar, destaca que, para fins de incidência de ICMS-Comunicação, é desnecessária a presença de três pessoas (prestador de serviços, emissor e receptor), sendo suficiente a participação do prestador e do tomador de serviços. Nesse sentido, em segundo lugar, mostra-se irrelevante o fato de o prestador estar transmitindo mensagem própria, o que não descaracteriza a relação comunicativa, apenas cabendo cogitar-se de autosserviço quando a figura do prestador se confundir com a do tomador de serviços⁴⁰⁹.

Em terceiro lugar, defende que a comunicação prescinde de bilateralidade, eis que não é essencial que haja interação entre emissor e receptor. Como decorrência desse aspecto e intimamente ligado a ele, decorre a quarta conseqüência, qual seja, a da desnecessidade de que o receptor seja certo e determinado.

Em quinto lugar, sustenta André Luiz Pettena de Oliveira que o requisito referente à onerosidade não pressupõe que se configure uma relação contratual direta entre o prestador de serviços e o receptor da mensagem. Com efeito, segundo leciona, o fato de que normalmente a onerosidade seja suportada pelo receptor não leva à impossibilidade de que venha a ser suportada pelo próprio emissor ou por um terceiro, uma vez que nem a Constituição nem a lei complementar trazem tal tipo de restrição⁴¹⁰.

O autor destaca, como sexta decorrência lógica das ideias desenvolvidas, que a relação comunicativa não resta desnaturada com a entrega de bens ao tomador do serviço ou com a utilização temporária de bens do prestador pelo tomador, visto que o conceito de prestação de serviços não pressupõe uma correspondência com as obrigações de fazer puras⁴¹¹.

⁴⁰⁸ OLIVEIRA, André Luiz Pettena de. *Op. cit.*, p. 221.

⁴⁰⁹ *Ibid.*, p. 233.

⁴¹⁰ *Ibid.*, p. 243.

⁴¹¹ *Ibid.*, p. 247-248.

Dentro dessa ordem de ideias, e a partir da aplicação do modelo proposto ao campo da veiculação de publicidade, o autor visualiza hipóteses que poderão consistir ou não em fatos geradores do ICMS-Comunicação, na forma que segue.

Ressalvas as hipóteses que são abarcadas pelas imunidades constitucionais, destaca que, no caso de veiculação de publicidade por meio de páginas da Internet, não haverá a tributação pelo ICMS-Comunicação, uma vez que a hipótese consiste na mera cessão de espaço. De outro lado, sustenta que, ainda que assim não se entendesse, a manutenção e atualização de páginas eletrônicas estão previstas no item 1.08 da lista anexa à LC 116/2003, o que a torna intributável pelo ICMS-Comunicação⁴¹².

No que se refere à veiculação de publicidade por meio de *outdoors*, o autor enuncia, como regra geral, a não incidência de ICMS-Comunicação, visto que não haveria, como finalidade última, a implementação de etapas do processo comunicacional, mas apenas a locação de suporte. No entanto, caso se entenda que a hipótese é de processo comunicacional, o mesmo seria de curta distância, o que não atende ao modelo proposto.

Entretanto, o autor vislumbra uma possibilidade para a incidência do ICMS-Comunicação em atividade análoga ao *outdoor*, qual seja, aquela em que haja prestação de serviços de publicidade por painéis eletrônicos controlados à distância, por meio de cabeamento ou de transmissão eletromagnética. Nesse caso, André Luiz Pettena de Oliveira vislumbra que haverá atividade-fim de implementação de etapas do processo comunicacional, associado à abrangência de distâncias que superem o conceito de curta distância.

Em acréscimo, no que se refere à veiculação de publicidade através da entrega de panfletos, o autor sustenta que a mensagem transmitida é mais importante do que o meio físico que a contém, de sorte que a finalidade última da prestação é a de influenciar os receptores a adquirir determinado serviço ou comprar determinado bem. Dentro dessa ordem de ideias, ele defende que se está diante de uma atividade-fim de comunicação, cabendo ou não a incidência do ICMS a depender de o processo comunicacional envolver curta ou longa distância⁴¹³.

Feitas as considerações doutrinárias anteriores, parece inequívoco que a seara da veiculação de publicidade encontra-se envolta em uma margem de incertezas e indefinições. Entretanto, até a sanção da LC 157/2016, sobre a qual se discorrerá no item seguinte, havia

⁴¹² *Ibid.*, p. 329-330.

⁴¹³ *Ibid.*, p. 334-336.

boas razões para a defesa de que, na atual quadra jurídica, deveria incidir o ICMS-Comunicação.

Em verdade, a despeito do forte dissenso doutrinário existente quanto ao alcance da locução comunicação, adota-se, neste trabalho, um viés ampliativo da expressão. Verifica-se, inequivocamente, que nem a Constituição nem a legislação complementar estabeleceram restrições específicas quanto ao seu alcance, de modo que não é dado ao intérprete estabelecer limitações de conteúdo desprovidas de substrato normativo.

Nessa linha, os requisitos de que os receptores sejam determinados e de que haja bilateralidade para a configuração de uma relação comunicativa mostram-se carentes de fundamentos legais sólidos. De outro lado, algumas elaborações doutrinárias específicas, embora calcadas no princípio da razoabilidade, não parecem encontrar amparo na Constituição de 1988.

Nesse sentido, observa-se que as construções pelas quais apenas as comunicações de longa distância poderiam servir de substrato para a incidência do ICMS-Comunicação parecem encontrar suporte na Constituição de 1967, mas não na atual. Com efeito, de acordo com o Texto Constitucional revogado, caberia à União instituir impostos sobre comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal.

Portanto, à luz daquela Carta Constitucional, a distância envolvida efetivamente gerava implicações diferentes, eis que, caso as distâncias fossem verificadas dentro do Município, a competência federal estaria afastada. No entanto, à luz da novel Constituição, a competência para tributar a comunicação foi transferida aos Estados, sem distinções. Dessa forma, a visão ora adotada é a de que, caso seja estabelecido um requisito adicional de tributação com base nas distâncias implicadas, estar-se-ia interpretando a Constituição de 1988 com paradigmas apropriados apenas para a Carta pretérita.

De outro lado, tampouco merece prosperar o entendimento pelo qual apenas a veiculação de publicidade por meio de teletransmissão estaria apta a ensejar a incidência do ICMS-Comunicação. Consoante a visão ora defendida, calcada no art. 2º, III, LC 87/1996, o processo comunicacional se perfaz por qualquer meio, de modo que comunicação consiste em gênero, no qual as telecomunicações são espécie. Verifica-se, pois, que os dois institutos não se confundem.

Passando-se à objeção de que, na hipótese de a publicidade ser veiculada por *outdoor*, o requisito da onerosidade não estaria satisfeito, a mesma deve ser refutada. Consoante exposto na presente dissertação, expressivos setores doutrinários – com os quais se está de acordo – sustentam que a contraprestação pecuniária pela comunicação pode ser paga pelo

receptor, pelo emissor ou por terceiros. Dessa forma, não há a obrigatoriedade de que o próprio destinatário da relação comunicativa arque com os seus custos, de tal sorte que, caso o emissor pague para que a comunicação possa se perfazer, a mesma não estará descaracterizada.

Outro óbice que costuma ser levantado à tributação da veiculação da publicidade pelos impostos indiretos é a de que, em verdade, não haveria serviço, eis que a cessão de espaços publicitários não se traduziria em obrigação de fazer. Ainda que se adote, neste trabalho, a concepção de que não há uma correspondência necessária entre serviço e obrigação de fazer, compartilha-se com a posição doutrinária segundo a qual a cessão de espaços publicitários não envolve mera locação, mas também um plexo de obrigações, como o serviço de instalação e manutenção do sistema de comunicação colocado à disposição do anunciante.

Caracterizada a existência de um serviço, dúvida poderia advir de eventual previsão da veiculação de publicidade na lista anexa à legislação do ISS. Até o advento da LC 157/2016, houve veto presidencial ao item 17.07 da lista anexa LC 116/2003 e ao PLC 32/2002, que continham norma no sentido da incidência de ISS sobre a veiculação de publicidade.

Caberia perquirir, pois, naquele contexto, se um potencial conflito de competência entre o ISS e o ICMS-Comunicação poderia advir de outros itens da legislação complementar. No entanto, a resposta negativa se impunha.

Enquanto o item 10.08 estabeleceu como fato gerador do ISS o agenciamento de publicidade, o item 17.06 arrolou a propaganda e publicidade, de forma genérica, como potenciais hipóteses de incidência. Entretanto, as locuções agenciamento e veiculação não são sinônimas, pressupondo o agenciamento a existência de um intermediário, conforme resulta do art. 3º, lei 4.680/1965. De outro lado, a atividade de publicidade e propaganda não se confunde com a sua veiculação, o que encontra respaldo, inclusive, nos artigos 1º e 5º, da lei 4.680/1965⁴¹⁴.

Portanto, interpretar-se os itens 10.08 e 17.06 de forma a compreender que a veiculação de publicidade e propaganda estaria inserida nos mesmos, parece verdadeira integração analógica, vedada pelo art. 108, § 1º CTN, e não mera hipótese de interpretação extensiva.

⁴¹⁴ SANT'ANNA, Débora de Souza. *Op. cit.*, p. 23.

No entanto, com o advento da LC 157/2016, apenas com a eventual declaração de inconstitucionalidade do seu item 17.25 será possível afastar-se a incidência do ISS, retomando-se o debate quanto ao alcance da referida atividade pelo ICMS-Comunicação.

5.4 Projeto de lei convertido em lei complementar

Conforme já adiantado no item 3.3.3.2 desta dissertação, por meio do PLS 386/2012, de autoria do Senador Romero Jucá, tramitou no Senado Federal projeto de lei através do qual se buscava alterar dispositivos da LC 116/2003, com o objetivo precípuo de adaptá-la às inovações verificadas após mais de uma década de sua vigência.

Apesar do veto ao item 17.07 da lista anexa à LC 116/2003 e do veto integral ao PLC 32/2002, que previam que a atividade de veiculação de publicidade deveria ser tributada pelo ISS, na redação original do PLS 386/2012, constou a proposição de que fosse inserido um item 17.25, com a seguinte redação:

Veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio, exceto em livros, jornais, periódicos, radiodifusão sonora e de sons e imagem de recepção livre e gratuita⁴¹⁵.

Nas razões que ensejaram o item 17.25, o Senador Romero Jucá limitou-se a afirmar que o anterior veto ao item 17.07 da lista anexa à LC 116/2003 deveu-se à inclusão da veiculação de publicidade por meio de jornais, periódicos, rádio e televisão, que são imunes, como fatos geradores do ISS. Entretanto, não se chegou a enfrentar se a hipótese versaria sobre serviço ou sobre comunicação.

Em seguida, o então Senador Francisco Dornelles (PP-RJ) apresentou duas emendas ao projeto de lei, sendo que a Emenda 1 previa uma alteração na redação do item 17.25, com o objetivo de maior aprimoramento conceitual, ao se substituir a locução veiculação por inserção, eis que, na sua visão, veicular seria ato próprio de divulgação de conteúdos por meio de comunicação social (rádio, televisão, livros, jornais e revistas). Seguem os termos da mudança proposta:

⁴¹⁵ Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getTexto.asp?t=116056&c=PDF&tp=1>>. Acesso em: 18 set. 2016.

Inserção de textos, desenhos e outros materiais de publicidade em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos, rádio e televisão).

Ao proferir parecer no âmbito da Comissão de Assuntos Econômicos, o Senador Humberto Costa opinou que se aprovasse a mudança proposta pelo Senador Francisco Dornelles, com a inclusão do termo propaganda ao lado de publicidade, para que a incidência do ISS não fosse comprometida pela tênue diferença verificada entre ambos.

De outro lado, sugeriu-se que a expressão “rádio e televisão” fosse substituída por “modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita”, que está contida na parte final do art. 155, § 2º, X, d, CRFB/1988, o que resultou no substitutivo, na forma que segue:

Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita)⁴¹⁶.

Consoante já se adiantou no item 3.3.3.2 desta dissertação, as emendas 3 e 4 apresentadas ao PLS 386/2012 em nada repercutiram sobre o seu item 17.25, assim como as emendas de Plenário, posteriormente apresentadas. Dessa forma, na versão final do PLS 386/2012, remetida à Câmara dos Deputados, a redação do item 17.25 foi exatamente aquela resultante do substitutivo do Senador Humberto Costa, na forma *supra* descrita.

Na Câmara dos Deputados, onde o projeto foi renumerado para PLP 366/2013, foram igualmente realizadas audiências públicas, no âmbito da Comissão de Desenvolvimento, Indústria e Comércio, que serviram de subsídio para as conclusões firmadas nessa Casa legislativa.

Posteriormente, o referido projeto de lei foi submetido à Comissão de Finanças e Tributação⁴¹⁷ e à Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania⁴¹⁸, nos quais recebeu

⁴¹⁶ Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getTexto.asp?t=139419&c=PDF&tp=1>>. Acesso em: 18 set. 2016.

⁴¹⁷ Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=C3B52E1ED6049A91798AED239D661864.proposicoesWeb1?codteor=1382779&filename=Tramitacao-PLP+366/2013>. Acesso em: 9 out. 2016.

⁴¹⁸ Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=C3B52E1ED6049A91798AED239D661864.proposicoesWeb1?codteor=1382778&filename=Tramitacao-PLP+366/2013>. Acesso em: 9 out. 2016.

parecer favorável à sua aprovação, elaborado pelo relator Deputado Walter Ihoshi (PSD-SP), na forma do substitutivo apresentado⁴¹⁹.

Em seguida, o PLP 366/2013 foi submetido ao Plenário, no qual recebeu 12 (doze) emendas, tendo sido proferido parecer para que apenas 3 (três) emendas fossem aprovadas⁴²⁰. No entanto, cabe destacar que as emendas aprovadas não guardavam correlação com a redação do item 17.25 à lista anexa à LC 116/2003.

O PLP 366/2013 foi aprovado em Plenário, tendo sido o seu texto novamente remetido ao Senado Federal, nos termos do art. 65, pâr. único, CRFB/1988, para que o Senado Federal pudesse deliberar sobre as modificações propostas, sob a forma de Substitutivo da Câmara dos Deputados n° 15/2015 (SCD 15/2015).

No Senado Federal, foi designado relator o Senador Cidinho Santos (PR/MT), que, por meio do parecer 982/2016⁴²¹, destacou que o objetivo principal do projeto foi o combate à guerra fiscal do ISS. No que se refere especificamente a esse parecer, a questão referente à veiculação de publicidade, que já constava desde o projeto original, não foi enfrentada, de sorte que o parecer centrou-se em analisar as modificações levadas a cabo pela Câmara dos Deputados e que, na sua visão, deveriam ser modificadas.

Aos 14/12/2016, o projeto de lei foi incluído para votação, em turno único, tendo sido aprovado requerimento para a votação, em globo, do substitutivo, que foi aprovado por 63 votos favoráveis, sem nenhuma abstenção e com 3 votos contrários.

Em seguida, aos 19/12/2016, o projeto de lei foi encaminhado à sanção presidencial. Aos 29/12/2016, o presidente Michel Temer (PMDB-SP) sancionou o projeto de lei com alguns vetos parciais, que não atingiram o item 17.25 do projeto, que passa a prever a incidência de ISS sobre a inserção de publicidade, cuja publicação ocorreu no Diário Oficial da União aos 30/12/2016.

Portanto, após a ocorrência de dois vetos a projetos de lei que, em 2003 e 2012, pretenderam reincluir a veiculação de publicidade na competência dos Municípios, a LC 157/2016, na esteira do revogado DL 406/1968, reinseriu na esfera municipal a referida atividade, nos seguintes termos:

⁴¹⁹ Disponível em:

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=C3B52E1ED6049A91798AED239D661864.proposicoesWeb1?codteor=1382691&filename=Tramitacao-PLP+366/2013>. Acesso em: 9 out. 2016.

⁴²⁰ Disponível em:

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=C3B52E1ED6049A91798AED239D661864.proposicoesWeb1?codteor=1384196&filename=Tramitacao-PLP+366/2013>. Acesso em: 9 out. 2016.

⁴²¹ Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=204522&tp=1>>. Acesso em: 13 jan. 2017.

17.25 - Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita).

Verifica-se, pois, que a LC 157/2016, tendo sido publicada no final de 2016, produzirá seus efeitos a partir de 30/03/2017, eis que deverá respeitar os princípios da anterioridade e da noventena, insculpidos no art. 150, III, b e c do Texto Constitucional.

A lei complementar, nos termos em que aprovada, implicitamente adotou uma concepção ampla de serviços, que o desvincula da necessária identificação com uma obrigação de fazer, em sintonia com a posição ora defendida, que se alinha ao posicionamento de Bernardo Ribeiro de Moraes, conforme desenvolvido no capítulo 3 da presente dissertação.

É o que se infere da previsão que consta em alguns de seus itens, como o 1.03, que previu a incidência de ISS sobre o processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, e o item 1.09, que trouxe a previsão de ISS sobre a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos.

Todavia, no que se refere ao item 17.25, consoante a posição ora defendida na presente dissertação, a inserção de publicidade se confunde com a própria veiculação, eis que, feita a inserção, a veiculação imediatamente ocorre. Ou seja, trata-se de duas faces da mesma moeda.

Nessa linha, parece possível sustentar que o presente dispositivo representou uma invasão à competência estadual, ferindo o conceito de comunicação que pode ser constitucionalmente inferido, uma vez que a configuração da prestação de serviço de comunicação independe do meio utilizado.

De outro lado, conforme já destacado, a jurisprudência do STF, firmada em sede de repercussão geral, vem reconhecendo caráter ampliativo às atividades-fim de comunicação, como se verifica, exemplificativamente, do julgamento da tarifa de assinatura básica mensal de telefonia, cujo acórdão ora se encontra pendente de publicação. Tecidas as presentes considerações, passa-se à veiculação de publicidade pela Internet.

5.5 A veiculação de publicidade na Internet

Conforme já adiantado, a veiculação de publicidade na Internet representa a nova fronteira na qual o conflito de competência entre o ISS e o ICMS-Comunicação se coloca. Com efeito, diante do substancial incremento do papel da Internet na economia e, em consequência, do substancial volume de veiculação de publicidade em suas páginas, controverte-se acerca de qual tributo deve incidir.

Nessa linha, as considerações gerais tecidas no item anterior, acerca da veiculação de publicidade por meios físicos, como *outdoor*, *busdoor* e metrô, são igualmente extensíveis à publicidade na Internet. Entretanto, a veiculação por meios digitais apresenta peculiaridades que demandam tratamento à parte.

Embora a jurisprudência, tanto pretoriana como administrativa, seja ainda incipiente sobre o tema, a doutrina vem progressivamente enfrentando os desafios impostos pelas mídias eletrônicas. Adianta-se, desde logo, que a doutrina amplamente majoritária, ainda que por diferentes razões, parece convergir no sentido da impossibilidade de incidência de ICMS-Comunicação sobre a veiculação de publicidade na Internet.

No entanto, uma vez mais, assim como no âmbito da veiculação de publicidade, através das mais variadas mídias, a controvérsia ganha especial relevo notadamente no que se refere aos órgãos administrativos e aos tribunais, que vêm enfrentando a questão de forma ainda indefinida e sem um posicionamento bem delineado.

Antes de se adotar um posicionamento específico neste trabalho, passa-se a percorrer os caminhos traçados por diversos setores doutrinários e pelos precedentes que cuidaram da matéria, conforme será exposto a seguir.

5.5.1 A jurisprudência

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo apresenta alguns precedentes acerca da tributação da veiculação de publicidade pela Internet, de modo que nos julgados localizados, afastou-se a incidência do ICMS-Comunicação, embora a Corte paulista controverta sobre a incidência ou não de ISS.

O primeiro precedente localizado⁴²², julgado em 2013, cuidava de embargos infringentes opostos pelo Município de São Paulo, questionando acórdão proferido em sede de apelação, no qual foi decidido que o UOL não deveria recolher ISS referente à veiculação de banners em suas páginas, no período de 2001, diante de o auto de infração e a CDA respectiva haverem enquadrado as atividades do provedor como de intermediação (item 49 da lei paulistana 10.423/1987)⁴²³.

Por maioria, a 15ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo decidiu, quando do julgamento da apelação, que os serviços prestados pelo UOL não se subsumem àqueles descritos no item 49 da lei municipal 10.423/1987, vez que não haveria verdadeira intermediação de bens corpóreos, mas sim veiculação de publicidade, prevista no item 85 da legislação municipal, que encontra equivalência no item 86 da lista anexa ao DL 406/1968. Portanto, diante da incorreta referência ao item 49 da lista, a autuação não poderia prevalecer.

As razões constantes do acórdão que julgou a apelação foram mantidas quando do julgamento dos embargos infringentes. Ou seja, neste primeiro precedente, o Tribunal de Justiça de São Paulo não chegou a enfrentar se a atividade de veiculação de publicidade pela Internet consistia em serviço, em sentido estrito, ou em comunicação, limitando-se a decidir que a autuação fora realizada de forma equivocada, em desconformidade com a legislação municipal e com o DL 406/1968.

Já em precedente posterior⁴²⁴, envolvendo igualmente o UOL, referente a fato gerador ocorrido no ano de 1997, a Quinta Câmara Extraordinária de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, contrariamente aos embargos infringentes referidos anteriormente, decidiu que a veiculação de publicidade se subsume ao item 49 da lista anexa à legislação municipal paulistana. Novamente, pois, a discussão se inseria na esfera do DL 406/1968.

Finalmente, em ação⁴²⁵ ajuizada pela Tribuna de Santos Jornal e Editora Ltda. contra o Estado de São Paulo, em que requeria fosse declarada a não-incidência de ICMS sobre a

⁴²² TJSP – Embargos Infringentes 0072431-28.2006.8.26.0000, rel. Des. EUTÁLIO PORTO, Décima Quinta Câmara de Direito Público, Julgamento 06/06/2013, data de registro 11/06/2013.

⁴²³ Lei 10.423/1987:

[...] 49 - Agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis e imóveis não abrangidos nos itens 44, 45, 46 e 47. Este item equivale ao item 50 da lista anexa ao DL 406/1968.

⁴²⁴ TJSP – Apelação 0143033-64.2008.8.26.0100, rel. Des. REBOUÇAS DE CARVALHO, Quinta Câmara Extraordinária de Direito Público, Julgamento 19/08/2015, publicação 15/09/2015.

⁴²⁵ TJSP – Apelação 3015990-89.2013.8.26.0562, rel. Des. MAGALHÃES COELHO, Sétima Câmara de Direito Público, Julgamento 05/10/2015, data de registro 07/10/2015.

veiculação de publicidade por meio digital e sobre encartes de propaganda que acompanham a versão física do jornal, a Sétima Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo subdividiu a análise da controvérsia em relação à parte digital e física do jornal.

Com relação à publicidade veiculada no site www.tribuna.com.br, a Corte paulista, seguindo o voto condutor do relator, sustentou que se trata de jornal cuja função é eminentemente cultural, de modo que a publicidade veiculada em suas páginas eletrônicas destina-se à redução dos seus custos de produção, facilitando o acesso à informação e à liberdade de expressão. Nessa linha, fazendo referência ao RE 87.049/SP, já analisado no item 5.2.1, a Câmara reconheceu a imunidade ao jornal digital santista.

Todavia, no que se refere aos encartes físicos que acompanham o jornal, os desembargadores paulistas, seguindo a jurisprudência do STF constante do RE 213.094/ES, também já referida no item 5.2.1, afastaram a natureza educativa e cultural dos encartes, destacando a sua finalidade propagandística e comercial.

Dessa forma, decidiu-se que os encartes não seriam alcançados pela imunidade e afastou-se, igualmente, a incidência de ICMS-Comunicação, ao argumento de que a interpretação extensiva dos itens 10.10 e 17.06 da lista anexa à LC 116/2003 levaria à incidência de ISS.

Em outro precedente⁴²⁶, envolvendo a Internet Group do Brasil Ltda., a Décima Câmara de Direito Público decidiu, em sede de mandado de segurança preventivo, que, embora o ICMS potencialmente incida sobre a veiculação de publicidade na Internet, eis que o caráter incerto dos destinatários não desfigura a relação comunicativa, a hipótese seria de imunidade.

Consoante o entendimento majoritário, deve ser aplicado o art. 155, párr. 2º, X, d, CRFB/1988, acrescido pela EC 42/2003, pelo qual há imunidade no caso de a recepção do serviço de comunicação na modalidade de radiodifusão sonora de sons e imagens ser de recepção livre e gratuita.

Remarcou o voto prevalente que, “ainda que o provimento de acesso seja oneroso para o usuário, isso não desfigura o caráter livre e gratuito do acesso aos *sites* que veiculam a publicidade, serviço de comunicação distinto daquele”, pelo que aplicável a norma imunizante.

⁴²⁶ TJSP – Apelação 0182832-60.2007.8.26.0000, Rel. Des. ANTONIO CARLOS VILLEN, Décima Câmara de Direito Público, julgamento 16/06/2008, publicação 23/06/2008.

O voto que acompanhou o relator, a seu turno, destacou que, enquanto a LC 87/1996 não cuidou da figura do destinatário, a EC 42/2003 trouxe circunstância jurídica nova, que é a transmissão sob a ótica do destinatário da mensagem. Dessa forma, sustentou-se que, sendo a recepção livre e gratuita, não deverá haver incidência de ICMS, pois, do contrário, a norma inserida pela emenda constitucional seria esvaziada, *verbis*:

A intenção do legislador não pode ter sido outra que excluir da tributação alguns serviços antes tributados, como decorre de a Emenda ser posterior à LCF n° 87/96, quando o legislador já estava ciente dos reflexos do inciso III do art. 2°; e de ter desprezado a relação jurídica original para privilegiar a forma de transmissão. **Outra interpretação esvazia por completo a alteração trazida pela EC n° 42/03: como os contratos de veiculação de propaganda são onerosos [a norma tributária não tributa os contratos gratuitos] e a enorme preponderância da comunicação por rádio, televisão e internet se faz com recepção livre e gratuita, a nova alínea 'd' não teria sobre o que incidir.** [Grifo nosso].

Embora esse entendimento tenha prevalecido, cabe destacar o voto divergente, no sentido de que, como o contrato de veiculação de publicidade é oneroso, não se aplicaria a norma imunizante do art. 155, pár. 2°, X, d, CRFB/1988. Pontuou-se que a prestação de serviço é contratada entre o titular do site e a empresa interessada na propaganda, de modo que o tomador não é o usuário da Internet e receptor do serviço de comunicação, mas sim o contratante. Ou seja, por essa visão, o ICMS deve incidir, pois prevalece o caráter oneroso do contrato de veiculação de publicidade.

O recurso extraordinário interposto pelo Estado de São Paulo nesse processo não foi conhecido⁴²⁷, uma vez que, em decisão monocrática, a Min. Cármen Lúcia destacou que havia deficiência na fundamentação, apta a ensejar a incidência da Súmula 284, STF. De outro lado, entendeu-se que o recurso excepcional não guardava relação com os fundamentos do julgado recorrido, eis que não teria impugnado o fundamento central do acórdão recorrido, qual seja, tratar-se de serviço de comunicação cuja recepção é livre e gratuita, o que levou à incidência da Súmula 283, STF.

Analisados os acórdãos pesquisados do Tribunal de Justiça de São Paulo, faz-se referência pontual ao Tribunal de Justiça de Santa Catarina, em que há precedente que,

⁴²⁷ RE 595.476, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, Julgamento 30/08/2012, DJe 06/09/2012.

embora versando genericamente sobre veiculação de publicidade por meios físicos, estendeu à Internet a impossibilidade de incidência de ICMS-Comunicação⁴²⁸.

O fundamento central da decisão é o de que a prestação de serviço de comunicação pressupõe a determinação do receptor e a interação deste com o emissor, o que não ocorreria na hipótese. Ademais, argumentou-se que a empresa não coloca à disposição de terceiros meios e modos para que troquem mensagens.

Em sede de recurso extraordinário, o Supremo Tribunal Federal, uma vez mais, não conheceu o recurso do Estado de Santa Catarina, ainda que por fundamento diverso. Por meio de decisão monocrática da Min. Rosa Weber, confirmada em agravo regimental pela Primeira Turma⁴²⁹, decidiu-se que a apreciação da controvérsia envolveria o reexame fático-probatório, incluindo a análise do contrato social da empresa veiculadora de publicidade, além de a violação à Constituição ser meramente refelexa.

Portanto, pode-se concluir que, em sede jurisprudencial, a matéria é tanto incipiente como controversa, não tendo os Tribunais Superiores realizado o exame de mérito da questão que, por ora, cinge-se à análise de alguns tribunais locais.

5.5.2 A jurisprudência administrativa

Diferentemente da divergência verificada em sede pretoriana, a jurisprudência administrativa pesquisada parece convergir no sentido da incidência de ICMS-Comunicação sobre a veiculação de publicidade pela Internet.

Conforme já pontuado no item 5.3 deste capítulo, seguindo a linha argumentativa de que o contrato de prestação de serviço de comunicação se caracteriza quando o interesse principal, resultante do acordo de vontades, for a execução de comunicação, a Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, através da resposta às Consultas Tributárias 389/2004, de 17/02/2006⁴³⁰ e 186/2005, de 10/11/2005⁴³¹ posicionou-se pela incidência de ICMS-

⁴²⁸ TJSC – Apelação cível nº 2008.025178-0, Rel. Des. PEDRO MANOEL ABREU, Terceira Câmara de Direito Público, Julgamento 28/04/2009, publicação 30/06/2009.

⁴²⁹ AgRE 781.262, Rel. Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, Julgamento 12/08/2014, DJe 27/08/2014.

⁴³⁰ Disponível em:

<http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/3892004.htm?vid=sefaz_respct:vrespct>. Acesso em: 26 mai. 2016.

Comunicação na veiculação de publicidade em *websites*, o que leva à necessidade de os contribuintes se inscreverem no Cadastro de Contribuintes do imposto.

No mesmo sentido, o TIT tem reiterado o entendimento de que a publicidade veiculada pela Internet deve gerar a incidência do ICMS-Comunicação, embora haja entendimento minoritário da Sexta Câmara Julgadora pelo afastamento da exação tributária⁴³².

A fim de exemplificar o quanto se expõe, cumpre fazer referência a emblemático processo administrativo envolvendo, de um lado, a Yahoo do Brasil Internet Ltda. e, de outro, a Fazenda Pública do Estado de São Paulo, no qual a Décima Primeira Câmara Julgadora do TIT, por meio de decisão não unânime, manteve a autuação realizada pelo Estado, referente ao ICMS-Comunicação não recolhido pela veiculação de publicidade em seu *site*⁴³³.

No entanto, mais importante do que a mera transcrição da ementa da decisão, está na análise de alguns votos proferidos, que muito bem ilustram o quanto o tema é controverso. A relatora, juíza Maria Cristina Diniz Machado, votou pela incidência do ICMS-Comunicação, com base fundamentalmente na sua equiparação à veiculação por outros meios visuais, assim como pela defesa de que não há identidade entre a veiculação de publicidade e o provimento de acesso à Internet, que, como fatos geradores distintos, deveriam ter tratamento tributário diferenciado.

Seguindo o entendimento da Min. relatora, o juiz João Carlos Csillag, em seu voto-vista, remarcou que a objeção de que a cessão de espaço virtual seria mera obrigação de dar não merecia prosperar. A fim de demonstrar o equívoco desse raciocínio, estabeleceu o juiz o seguinte paralelo com o serviço de transportes:

Quanto à segunda questão objeto da lide ora examinada – se os fatos objeto do presente AIIM se configuram em operações de prestação de serviço de comunicação ou apenas em conteúdo da comunicação –, não vejo como possa prosperar o entendimento de que a veiculação de publicidade na Internet se trata de mera ocupação de espaço virtual cedido pela Recorrente. **Tal interpretação, a meu ver, equivale a considerar que na prestação de serviço de transporte intermunicipal ou interestadual, a empresa transportadora simplesmente coloca seus veículos à disposição dos contratantes, para que estes preencham os veículos com passageiros ou carga. Assim, a prestação de serviço de transporte consistiria em**

⁴³¹ Disponível em:

<http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/1862005.htm?vid=sefaz_respect:vrespect>. Acesso em: 22 ago. 2016.

⁴³² TIT – Recurso ordinário 4049521-8, rel. JOSÉ ORIVALDO PERES JÚNIOR, Sexta Câmara Julgadora, data de julgamento 03/05/2016, data de publicação 01/06/2016.

⁴³³ TIT – Recurso ordinário 4010254-3, rel. MARIA CRISTINA DINIZ MACHADO, Décima Primeira Câmara Julgadora, data de julgamento 03/12/2014, data de publicação 09/12/2014.

obrigação de dar, ou seja, mera cessão do espaço do veículo, operação que se encontraria fora do campo de incidência do ICMS. [Grifo nosso].

Ademais, ressaltou o magistrado que a empresa recorrente possui ampla infraestrutura de comunicação, com infraestrutura de TI, redes de data centers e demais equipamentos necessários, voltados à veiculação de publicidade. Dessa forma, consoante sustentou, não haveria argumentos sólidos para diferenciar a tributação da veiculação de publicidade por variados meios, daquela ocorrida na Internet.

Já o juiz Edison Aurelio Corazza proferiu voto-vista em sentido divergente, destacando que a hipótese cuida de mera difusão a um número indeterminado de pessoas não identificadas, pelo que não consubstanciaria relação comunicativa, que, na sua visão, pressuporia a existência de pelo ou menos duas pessoas, como emissor e destinatário (que deve ser certo e identificável), além de um canal.

Diante da decisão pela incidência de ICMS-Comunicação, proferida pela Décima Primeira Câmara Julgadora, a empresa autuada interpôs recurso especial no âmbito do TIT, diante de alegado dissídio jurisprudencial. Entretanto, conforme consta do andamento processual, o recurso especial aguarda distribuição desde 09/04/2015⁴³⁴.

Finalmente, cabe destacar outro importante precedente acerca da veiculação de publicidade na Internet, contrapondo a empresa Google Brasil Internet Ltda. e o Estado de São Paulo⁴³⁵. Observe-se que, no julgamento referido, as discussões gravitaram eminentemente em torno das classificações do Direito Privado, ou seja, sobre qual seria o vínculo contratual estabelecido entre a Google Brasil Internet Ltda., de um lado, e a Google International LLC e a Google Inc., de outro.

Um dos argumentos centrais desenvolvidos pela Google Brasil Internet Ltda. para afastar a tributação pelo ICMS-Comunicação é o de que as suas atividades seriam enquadradas como agência, nos termos do item 10.08 da lista anexa à LC 116/2003. No entanto, de acordo com o voto condutor do julgado, da lavra do relator, juiz Valério Pimenta de Moraes, uma das notas essenciais do contrato de agência é a independência entre as partes envolvidas, conforme a dicção do art. 710, Código Civil, o que não se verificaria diante do

⁴³⁴ Disponível em:

<https://www.fazenda.sp.gov.br/epat/ExtratoProcesso/ExtratoDetalhe.aspx?num_aiim=4010254>. Acesso em: 23 ago. 2016.

⁴³⁵ TIT – Recurso ordinário 4054589-1, rel. VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS, Décima Primeira Câmara Julgadora, data de julgamento 16/05/2016, data de publicação 17/05/2016.

conjunto probatório do caso concreto, notadamente do registro da empresa na JUCESP, que demonstraria a subordinação da empresa brasileira.

Dessa forma, afastada a configuração do contrato de agência e presentes os demais requisitos para que a relação comunicativa se estabelecesse, a conclusão inarredável do relator, no que foi acompanhado pela maioria, foi pela incidência de ICMS-Comunicação à hipótese.

Todavia, por meio de voto-vista proferido pelo juiz Paulo Victor Vieira da Rocha, sustentou-se, de forma minoritária, que, em verdade, o contrato celebrado entre a Google Brasil Internet Ltda. e a Google Inc. seria assemelhado ao contrato de comissão do Direito brasileiro, eis que a Google Brasil Ltda. funcionaria como comissionária, na medida em que deve prestar contas do preço de vendas e remetê-lo à empresa americana. Entretanto, independente da configuração do Direito Civil, esse voto adotou a posição de que a veiculação de publicidade pela Internet estaria abarcada pela imunidade constitucional decorrente da EC 42/2003, pelo que incabível a incidência de ICMS-Comunicação⁴³⁶.

Passando-se ao Estado de Minas Gerais, verifica-se, por meio da Consulta de Contribuinte n° 189/2014⁴³⁷, que versava sobre a divulgação de propaganda em catálogos de revistas ou *sites*, que a Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais posicionou-se pela incidência de ICMS-Comunicação sobre as atividades de veiculação de publicidade por qualquer meio, inclusive pela Internet.

No entanto, deve ser feita referência às Consultas de Contribuinte n° 138/2009⁴³⁸, 139/2009⁴³⁹ e 80/2014⁴⁴⁰, por meio das quais a Secretaria de Fazenda de Minas Gerais fixou o entendimento de que a veiculação de publicidade por meio de radiodifusão está albergada pela

⁴³⁶ Disponível em: <<https://www.fazenda.sp.gov.br/vdtit/consultarvotos.aspx?cdvoto=4343463>>. Acesso em: 11 set. 2016.

⁴³⁷ Disponível em:

<http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/MontaPaginaPesquisa?pesqBanco=ok&login=false&caminho=/usr/sef/sifweb/www/empresas/legislacao_tributaria/consultas_contribuintes/cc189_2014.htm&searchWord=outdoor&tipoPesquisa=todasPalavras#ancora>. Acesso em: 28 mai. 2016.

⁴³⁸ Disponível em:

<http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/MontaPaginaPesquisa?pesqBanco=ok&login=false&caminho=/usr/sef/sifweb/www/empresas/legislacao_tributaria/consultas_contribuintes/cc138_2009.htm&searchWord=veicula%C3%A7%C3%A3o%20AND%20publicidade&tipoPesquisa=todasPalavras#ancora>. Acesso em: 26 dez. 2016.

⁴³⁹ Disponível em:

<http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/MontaPaginaPesquisa?pesqBanco=ok&login=false&caminho=/usr/sef/sifweb/www/empresas/legislacao_tributaria/consultas_contribuintes/cc139_2009.htm&searchWord=veicula%C3%A7%C3%A3o%20AND%20publicidade&tipoPesquisa=todasPalavras#ancora>. Acesso em: 26 dez. 2016.

⁴⁴⁰ Disponível em:

<http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/MontaPaginaPesquisa?pesqBanco=ok&login=false&caminho=/usr/sef/sifweb/www/empresas/legislacao_tributaria/consultas_contribuintes/cc080_2014.htm&searchWord=veicula%C3%A7%C3%A3o%20AND%20publicidade&tipoPesquisa=todasPalavras#ancora>. Acesso em: 26 dez. 2016.

imunidade, diante da norma inserta no art. 155, p r. 2 , X, d, CRFB/1988, com a reda o da EC 42/3003. Todavia, cumpre remarcar que, nessas consultas, a Secretaria de Fazenda mineira fez referência   radiodifusão de forma genérica, não inserindo a Internet em seu âmbito.

Em acréscimo, as Consultas assinalam que a norma imunizante não afasta a necessidade de cumprimento de obriga es acessórias, tais como a inscri o como contribuinte do imposto e a emissão de nota fiscal de serviço de comunica o (NFSC). No caso de descumprimento da obriga o acessória, caberá   autoridade administrativa avaliar a necessidade ou não do seu cumprimento extemporâneo.

O teor das consultas, na forma ora exposta, resultou de reformula o do entendimento adotado pela Secretaria de Fazenda. Com efeito, foram localizados acórdãos do Conselho de Contribuintes que, proferidos   luz da primitiva posi o da Secretaria de Fazenda, decidiram que a imunidade consagrada pela EC 42/2003 não alcançava a veicula o de publicidade, mas apenas a rela o jurídica entre as empresas de radiodifusão e o público em geral⁴⁴¹.

Nesse sentido, cabe transcrever trecho do acórdão 21.826/15/1 , da Primeira Câmara de Julgamento, que, por unanimidade, seguindo o antigo entendimento da Secretaria de Fazenda, decidiu que a veicula o de publicidade em rádio sujeitava-se ao ICMS.

Conforme assinalado, destacou-se que a radiodifusão   modalidade do serviço de telecomunica es, destinados   transmissão de sons e imagens, por meio de ondas radioelétricas, recebidas direta e livremente pelo público, de modo que apenas essa atividade estaria alcançada pela imunidade, *verbis*:

Delimitada a distin o entre publicidade e sua veicula o, bem como entre o serviço de veicula o da publicidade e a programa o gratuita disponibilizada ao público, cabe novamente enfatizar, com outros elementos, a distin o entre serviço gratuito e oneroso. Esse entendimento está ratificado e consolidado na Consulta de Contribuinte n  080/2014, PTA n  16.000482492-85, conforme excerto aqui transcrito:

Cabe distinguir duas presta es distintas de serviço de comunica o relativas   rádio e televisão de sinal aberto: uma em que a prestadora disponibiliza conteúdo gratuito aos ouvintes ou telespectadores, que   amparada pela imunidade; e outra em que a prestadora   contratada por outra pessoa (física ou jurídica, tomadoras do serviço) para divulga o de publicidade, inserida no campo de incidência do ICMS, imposto de competência ativa do Estado, por caracterizar-se como presta o onerosa de serviço de comunica o, conforme previsto no inciso III do art.

⁴⁴¹ Acórdão 20.475/14/2 , rel. MARCO TÚLIO DA SILVA, Segunda Câmara de Julgamento, julgamento 18/06/2014, publica o 14/07/2014.

2º da Lei Complementar nº 87/96 e item 8 do § 1º do art. 5º da Lei nº 6.763/75.

Vê-se, portanto, que são prestações de serviço distintas, com tomadores distintos, a primeira amparada pela imunidade e a segunda compreendida no campo de incidência do imposto.

Cumprir registrar que a hipótese de incidência disposta expressamente na Constituição Federal é a da prestação de serviço de comunicação, independentemente de ser gratuita ou onerosa, sendo que a imunidade referida se restringiu, especificamente, às prestações gratuitas de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre.

Por sua vez, a Lei Complementar nº 87/96 ampliou o campo de não incidência previsto na Constituição para abranger toda e qualquer prestação gratuita de serviço de comunicação, ao restringir a incidência às prestações onerosas, conforme inciso III de seu art. 2º.

Portanto, as prestações onerosas de serviço de comunicação referente à divulgação de publicidade por radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita se sujeitam à incidência do ICMS⁴⁴². [Grifo nosso].

No mesmo sentido do novo entendimento da Secretaria de Fazenda de Minas Gerais, materializado na reformulação das Consultas 138/2009, 139/2009 e 80/2014, a Secretaria de Fazenda de Santa Catarina, através da Consulta 12/2006, fixou o entendimento de que a veiculação de publicidade por meio de radiotransmissão está alcançada pela imunidade desde a EC 42/2003. No entanto, no período anterior à referida emenda, a consulta catarinense ressaltou que a hipótese consiste em fato gerador do ICMS, cuja base de cálculo é o valor cobrado pelo anunciante para transmitir as mensagens publicitárias⁴⁴³.

5.5.3 Doutrina

Feitos os esclarecimentos em matéria da jurisprudência pretoriana e administrativa, foram selecionados alguns trabalhos doutrinários, sem prejuízo de outros, que procuram sistematizar os aspectos centrais acerca da tributação da veiculação de publicidade pela Internet. Nesse sentido, leciona Gustavo Brigagão que, enquanto na veiculação de publicidade por *outdoor* haveria obrigação de dar e, portanto, por essa visão, insuscetível de configurar

⁴⁴² Acórdão 21.826/15/1ª, rel. Marco Túlio da Silva, Primeira Câmara de Julgamento, julgamento 04/03/2015, publicação 09/04/2015.

⁴⁴³ Disponível em:

<http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/html/consultas/frame_consultas.htm>. Acesso em: 27 dez. 2016.

serviço, a veiculação de publicidade pela Internet representaria verdadeira obrigação de fazer, *verbis*:

Sob esse aspecto, diferentemente do que ocorre nos contratos de divulgação de publicidade em *outdoors*, que envolvem apenas a cessão do espaço para a inserção de publicidade, ou seja, mera obrigação de dar, a atividade de divulgação de anúncios e propaganda em websites na internet constitui efetivo serviço, já que dela decorrem obrigações de fazer que lhe são ancilares, tais como programação do *website*, hospedagem das informações relativas ao anúncio/publicidade, processamento de dados, etc⁴⁴⁴.

Contudo, ainda que reconheça na veiculação de publicidade pela Internet um serviço, Gustavo Brigagão sustenta que não há comunicação, eis que a hipótese seria de mero serviço de valor adicionado, nos termos do art. 61 e parágrafos da Lei 9.472/1997. Consoante este dispositivo, serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta a um serviço de telecomunicações novas utilidades, embora com ele não se confunda.

Conforme assinala Gustavo Brigagão, o *website*, assim como o serviço de valor adicionado, é usuário do serviço de telecomunicações. Segundo leciona, o *website* não transmite mensagem a ninguém, tratando-se de plataforma que se aproveita dos serviços de comunicação prestados pelas empresas operadoras dos serviços de telecomunicações⁴⁴⁵.

Ademais, a fim de afastar de forma definitiva a incidência do ICMS-Comunicação sobre a atividade de veiculação de publicidade em *sites*, Gustavo Brigagão cita a jurisprudência do STJ, na qual restou pacificada a intributabilidade dos provedores de acesso pelo ICMS-Comunicação, eis que meros serviços de valor adicionado, que se utilizam da rede de telecomunicações para viabilizarem o acesso do usuário final à Internet⁴⁴⁶.

Finalmente, Gustavo Brigagão pondera que tampouco o ISS pode incidir sobre a atividade de veiculação de publicidade pela Internet, seja pelo veto ao item 17.07 da lista anexa à LC 116/2003, seja pela impossibilidade de interpretação do item 17.06 como abrangendo a atividade referida⁴⁴⁷.

Em igual sentido, André Mendes Moreira e Alice Gontijo Santos Teixeira defendem que os portais de informação não transportam dados pela rede virtual, o que é corroborado

⁴⁴⁴ Os serviços de divulgação de publicidade e a incidência do ICMS e ISS. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão; SANTIAGO, Igor Mauler; FRATTARI, Rafael; LOBATO, Valter de Souza (Org.). *Código Tributário Nacional 50 anos: estudos em homenagem à professora Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 251.

⁴⁴⁵ *Ibid.*, p. 254.

⁴⁴⁶ *Ibid.*, p. 256.

⁴⁴⁷ *Ibid.*, p. 260-264.

pelo fato de não apresentarem qualquer autorização da Anatel para operarem os serviços de telecomunicações. Dessa forma, impossível a incidência de ICMS-Comunicação sobre a atividade de veiculação de publicidade em páginas da Internet, vez que os portais de informação são meros usuários desses serviços⁴⁴⁸.

Com efeito, segundo assinalam, consoante a disciplina traçada pela Norma nº 4/1995 da Anatel, os provedores de Internet podem ser subdivididos em provedores de acesso e provedores de informação. Enquanto os primeiros disponibilizam um número de IP (*Internet protocol*) para o usuário, de modo que os dados possam ser virtualmente transportados pelo prestador do serviço de comunicação, os segundos consistem na oferta de conteúdos e utilidades aos usuários⁴⁴⁹.

Contudo, na visão dos autores, tanto na modalidade de provimento de acesso como de provimento de informação há serviços de valor adicionado que se utilizam do serviço de telecomunicações. Nessa linha, defendem que o entendimento do STJ que ensejou a edição da Súmula 334, pela qual o ICMS não incide sobre os provedores de acesso à Internet, deve ser estendido aos provedores de informação, assim como à divulgação de publicidade realizada por meios desses provedores⁴⁵⁰.

Passando-se às lições de Heleno Torres, verifica-se que, em acréscimo aos argumentos já desenvolvidos por Gustavo Brigagão, André Mendes Moreira e Alice Gontijo Santos Teixeira, no sentido de que os provedores desempenham serviço de valor adicionado, o autor acrescenta que a hipótese traduz verdadeira imunidade, insculpida no art. 155, párr. 2º, X, d, CRFB/1988, acrescido pela EC 42/2003.

Na sua visão, a única prestação onerosa do serviço de comunicação perfaz-se entre os usuários, de um lado, e as concessionárias dos serviços de telecomunicações, de outro. Portanto, na relação jurídica entre os provedores e os usuários, a indeterminação destes últimos, somada ao fato de que “têm acesso gratuito (e pouco são os pagos) aos sites, logo,

⁴⁴⁸ MOREIRA, André Mendes; TEIXEIRA, Alice Gontijo Santos. Veiculação de publicidade e propaganda na internet. Portais de notícias e assemelhados. Serviço de valor adicionado. Não incidência de ICMS-Comunicação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 240, p. 26, set. 2015.

⁴⁴⁹ 3. Definições, Norma 4/1995, da Anatel:

Para fins desta Norma são adotadas as definições contidas no Regulamento Geral para execução da Lei no. 4.117, aprovado pelo Decreto no. 52.026, de 20 de maio de 1963, alterado pelo Decreto no. 97.057, de 10 de novembro de 1988, e ainda as seguintes:

[...] c) Serviço de Conexão à Internet (SCI): nome genérico que designa Serviço de Valor Adicionado que possibilita o acesso à Internet a Usuários e Provedores de Serviços de Informações;

d) Provedor de Serviço de Conexão à Internet (PSCI): entidade que presta o Serviço de Conexão à Internet;

e) Provedor de Serviço de Informações: entidade que possui informações de interesse e as dispõe na Internet, por intermédio do Serviço de Conexão à Internet;

⁴⁵⁰ MOREIRA, André Mendes; TEIXEIRA, Alice Gontijo Santos. *Op. cit.*, p. 34.

com ausência incontestada de base de cálculo para cobrança do ICMS-Comunicação”, tornaria indevida a pretensão tributária dos Estados⁴⁵¹.

Rachel Mira Lagos, por sua vez, alerta que o objetivo da publicidade na Internet não é simplesmente o de atrair a atenção do comprador, mas sim o de fazê-lo comprar através de um simples clique. Além disso, a Internet apresenta mecanismos para que seja possível identificar dados comportamentais dos usuários, surgindo mesmo mecanismos que geram a possibilidade de encaminhar o consumidor para o local desejado. Nesse contexto, avulta em importância a chamada inteligência empresarial, também conhecida como *business intelligence* (BI), *verbis*:

E, nesse sentido, quando estão *online* os usuários deixam um “rastro” dos sites que visitam. **As empresas analistas do setor, a partir do “fluxo de cliques” obtêm informações sobre quais sites foram visitados e quais os termos de pesquisas utilizados pelo internauta.** Dessa forma, chegam a conclusões sobre quem somos, o que pensamos e principalmente, o que queremos ou precisamos.

Isso porque, à medida que as empresas aprendem mais a nosso respeito, será **mais fácil descobrir aquilo que possivelmente iremos comprar e, conseqüentemente, qual a publicidade que deve ser direcionada para nós, atingindo-nos de forma mais inteligente.**

Essa listagem é controlada pelo algoritmo da Google, processo computacional que vasculha bilhões de páginas indexadas pela máquina de busca para encontrar apenas as mais relevantes para a busca do usuário, criando-se os chamados “dados comportamentais”.

Os dados comportamentais são aqueles produzidos por *softwares* que acompanham o comportamento individual de consumo pela internet, associam ações e resultados como uma pesquisa *online*, sendo de propriedade de empresas que os prospectam, sendo, portanto, negociáveis.

A internet mudou substancialmente o nosso comportamento de compra, fazendo com que cada vez mais os empresários se preocupem com o chamado “*business intelligence*”.

***Business Intelligence* (BI) pode ser traduzido como inteligência de negócios, ou inteligência empresarial. Isto significa que é um método que visa ajudar as empresas a tomar as decisões inteligentes, mediante dados e informações recolhidas pelos diversos sistemas de informação**⁴⁵².

[Grifo nosso].

Seguindo a concepção de que o conceito de comunicação pressupõe a interação entre emissor e receptor, a autora defende que não há, na veiculação de publicidade, verdadeira relação comunicativa. Consoante sustenta, a relação comunicativa pressupõe bilateralidade,

⁴⁵¹ TORRES, Heleno Taveira. *ICMS não incide sobre publicidade na Internet e não pode prejudicar venda online*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-jul-13/icms-nao-incide-publicidade-online-nao-prejudicar-vendas>>. Acesso em: 5 nov. 2016.

⁴⁵² LAGOS, Rachel Mira. A não incidência de ICMS sobre os serviços de veiculação de publicidade na Internet e os desafios de se tributar na era da globalização. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 22, n. 118, p. 91-92, set./out. 2014.

pelo que, em hipóteses nas quais não houvesse a possibilidade de interação entre emissor e receptor, impossível a sua configuração.

Ademais, Rachel Mira Lagos, na linha do posicionamento já defendido pelos autores anteriores, sustenta que os *sites* que veiculam publicidade em suas páginas prestam serviços de valor adicionado, nos moldes dos provedores de acesso à Internet (Súmula 334, STJ), pelo que impossível a incidência de ICMS-Comunicação sobre a referida atividade⁴⁵³.

Finalmente, a autora perfilha o entendimento de que a veiculação de publicidade consiste em um meio de arrecadação de recursos para que os instrumentos jornalísticos possam se manter, promovendo a liberdade de expressão e de comunicação, associada à liberdade de formação de opinião. Dessa forma, a veiculação de publicidade apresentaria íntima conexão com a temática das imunidades constitucionais.

De outro lado, na linha do pensamento de Heleno Torres, a autora destaca que a EC 42/2003, inseriu a alínea d ao art. 155, par. 2º, X, CRFB/1988, prevendo hipótese específica de imunidade para o ICMS quando a prestação de serviço de comunicação se der sob a modalidade de radiodifusão sonora de sons e imagens de recepção livre e gratuita. Consoante leciona, ainda que o provimento de acesso seja oneroso para o usuário, o caráter livre e gratuito de acesso aos *sites* não resta descaracterizado, ensejando a imunidade referida⁴⁵⁴.

No mesmo sentido, Humberto Ávila, por meio de parecer específico sobre o tema, reitera o posicionamento, já descrito no item 4.3.2 do capítulo precedente, pelo qual o conceito de comunicação empregado pelo legislador constituinte pressupõe uma relação bilateral e onerosa entre emissor e receptor, de tal modo que os receptores sejam necessariamente determinados, e não meramente determináveis⁴⁵⁵.

Nessa linha, o autor defende que a veiculação de publicidade não traduz relação comunicativa, mas mera difusão, tornando impossível a incidência de ICMS-Comunicação. No que se refere especificamente à veiculação de publicidade pela Internet, Humberto Ávila esclarece que, assim como na veiculação de publicidade por *outdoor*, há uma mera cessão de espaço virtual para que o anunciante divulgue os seus produtos, o que traduziria apenas uma obrigação de dar.

Na sua visão, ainda que se admitisse que as atividades concernentes à cessão de espaço são obrigações de fazer, haveria apenas meios para que o negócio jurídico se

⁴⁵³ *Ibid.*, p. 96-98 e 109.

⁴⁵⁴ *Ibid.*, p. 98 e 110.

⁴⁵⁵ ÁVILA, Humberto. Veiculação de material publicitário em páginas da Internet. Exame da competência para instituição do imposto sobre serviços de comunicação. Ausência de prestação de serviço de comunicação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 173, p. 159 e 162, fev. 2010.

efetivasse, não se tratando do próprio fim da contratação. Com efeito, segundo leciona, a configuração de um serviço não se perfaz com qualquer fazer, pois apenas constituem serviços “aqueles ‘fazeres’ que constituem o objeto principal e a própria finalidade da relação comercial”⁴⁵⁶.

Ademais, Humberto Ávila assinala que a cessão de espaço publicitário seria diversa e anterior à própria relação de comunicação, eis que, no seu entender, a cessão se traduziria num meio para que a mensagem fosse divulgada, mas não se confundiria com a sua veiculação. De outro lado, diante da ausência de interação obrigatória entre anunciantes e o público em geral, a hipótese seria de difusão.

Ou seja, o autor vislumbra a existência de duas relações jurídicas para fins de veiculação de publicidade – a cessão de espaço virtual celebrada entre o anunciante e um *site* de Internet e a sua veiculação dirigida ao grande público – de tal modo que em nenhuma delas haveria verdadeira hipótese de serviço de comunicação⁴⁵⁷.

Feitos os esclarecimentos anteriores, observa-se que a veiculação de publicidade pela Internet apresenta peculiaridades em relação à veiculação de publicidade por outros meios, como *outdoor*, *busdoor*, metrô e televisão fechada. Embora as considerações traçadas com relação à veiculação de publicidade, em geral, sejam extensíveis à sua veiculação pela Internet, há algumas peculiaridades que demandam o tratamento desta última modalidade à parte.

Nessa linha, cumpre observar que, consoante defendido pela doutrina mencionada, o provedor de informação efetivamente presta um serviço de valor adicionado, nos termos da classificação empreendida pela Lei 9.472/1997, visto que se utiliza de uma rede de telecomunicações já existente para a oferta de conteúdos e utilidades ao usuário.

No entanto, impõe-se aferir se, a partir de um serviço de valor adicionado, como é o provedor de informação, seria possível prestar um serviço de comunicação. Seguindo o entendimento que vem sendo sustentado na presente dissertação, não parece haver óbice a que se identifique que a veiculação de publicidade consiste em modalidade de prestação de serviço de comunicação, uma vez que presentes os meios necessários para que a mensagem seja divulgada.

Nesse sentido, a seguir a concepção *supra* desenvolvida, a veiculação de publicidade através dos portais de Internet também se insere como modalidade de prestação de serviço de

⁴⁵⁶ *Ibid.*, p. 161.

⁴⁵⁷ *Ibid.*, p. 162-163.

comunicação. Entretanto, conforme assinalado, mostra-se imperioso perquirir se a hipótese estaria abarcada pela imunidade prevista no art. 155, p^o. 2^o, X, d, CRFB/1988 ou por alguma modalidade de imunidade geral do art. 150, VI, CRFB.

Com relação ao texto introduzido pela EC 42/2003, observa-se que o constituinte reformador estabeleceu como requisitos para a configuração de imunidade que se trate de prestação de serviço de comunicação na modalidade de radiodifusão sonora de sons e imagens e que a recepção seja livre e gratuita.

Ou seja, o constituinte estabeleceu a necessidade da conjugação de três requisitos cumulativos para que a imunidade se configure. Para fazer jus à imunidade do art. 155, p^o. 2^o, X, d, CRFB/1988 o serviço deve ser simultaneamente de radiodifusão, além de a sua recepção ser concomitantemente livre e gratuita. Portanto, impõe-se seja analisado o alcance de cada uma das três expressões utilizadas.

A definição para serviço de radiodifusão foi trazida pelo Decreto 52.026/1963, posteriormente revogado pelo Decreto 97.057/1988, que regulamentaram a Lei 4.117/1962. Observe-se que a Lei 4.117/1962, na parte em que dispõe sobre os serviços de radiodifusão, não foi revogada, consoante a norma contida no art. 215, I, da Lei 9.472/1997.

Em acréscimo, no seu art. 6^o, d, a Lei 4.117/1962 dispõe que os serviços de radiodifusão são espécie do serviço de telecomunicações “destinado a ser recebido direta e livremente pelo público em geral, compreendendo radiodifusão sonora e televisão”.

O art. 6^o, item 26 do Decreto 52.026/1963, por sua vez, estabelecia que radiodifusão “é o serviço de telecomunicações que permite a transmissão de sons (radiodifusão sonora) ou a transmissão de sons e imagens (televisão), destinado a ser direta e livremente recebida pelo público”.

Em sentido similar, o art. 6^o, item 83 do Decreto 97.057/1988, prevê que a radiodifusão é:

modalidade de serviço de telecomunicações destinado à transmissão de sons (radiodifusão de sons, radiofonia, ou radiodifusão sonora) ou de sons e imagens (radiodifusão de sons e imagens, radiotelevisão, ou radiodifusão de televisão), por ondas radioelétricas, para serem direta e livremente recebidos pelo público em geral.

Por conseguinte, depreende-se da definição de serviço de radiodifusão que o mesmo é transmitido por ondas radioelétricas, sendo recebido de forma livre pelo público, isto é, sem que haja impedimento para que o sinal seja captado. De outro lado, embora não esteja

expresso no texto do decreto, depreende-se que do caráter livre da recepção decorre a sua gratuidade, ou seja, a ausência de contraprestação pelo receptor.

Transpondo as observações anteriores para o âmbito da Internet, verifica-se que, embora expressivos setores doutrinários e um precedente do Tribunal de Justiça de São Paulo, referido no item 5.6.1, defendam que a imunidade prevista no art. 155, párr. 2º, X, d, CRFB/1988 se estende ao provedor de informação, a posição ora defendida nesta dissertação é a de que a Internet, nos moldes atualmente delineados, ainda não apresenta recepção de caráter livre e gratuito.

Em outros termos, diferentemente do rádio e da televisão aberta, cujo sinal pode ser captado indistintamente a quaisquer receptores, a Internet, ao menos nos dias de hoje, apenas pode ser acessada por aqueles que paguem por esse serviço. Dessa forma, com a evolução tecnológica e o avanço das redes digitais, não só é possível, como também provável, que a conexão à Internet venha a ser de recepção livre e gratuita, o que abriria espaço para a extensão da imunidade prevista no art. 155, párr. 2º, X, d, CRFB/1988.

Nessa linha, cabe pontuar que a construção elaborada pela Décima Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, no âmbito do mandado de segurança impetrado pela Internet Group do Brasil Ltda., referida no item 5.6.1 desta dissertação, no sentido de que o acesso ao *site* é livre, devendo ser analisado de forma separada do acesso à Internet, merece algumas ponderações.

Com efeito, o prévio acesso à Internet é pressuposto indispensável para o acesso ao *site* no qual a publicidade está sendo veiculada, de modo que esta operação é inteiramente dependente daquela, não apresentando existência autônoma. Dessa forma, não parece possível a sua análise de forma compartimentada para fins de aplicação da imunidade prevista na EC 42/2003.

Ademais, a se levar ao extremo a possibilidade de fracionamento das operações, para fins de aplicação do art. 155, párr. 2º, X, d, CRFB/1988, chegar-se-ia ao entendimento de que a publicidade veiculada no âmbito da TV por assinatura seria alcançada pela imunidade, eis que, uma vez já adquirido o pacote de canais, o posterior acesso a cada um deles se daria sem restrições. No entanto, não parece ser este o alcance da imunidade constitucional.

Feitos os anteriores esclarecimentos, que apontam no sentido de que a veiculação de publicidade pela Internet pode vir a ser alcançada pela imunidade da EC 42/2003 no futuro, mas ainda não o é no estágio atual, cabe perquirir se a mesma estaria contemplada nas hipóteses gerais de imunidade previstas no art. 150, VI, d, CRFB/1988.

Para esse intento, considerando que o estudo sobre a imunidade objetiva dos livros, jornais e periódicos representa um tema extremamente vasto e que ultrapassa os limites da presente dissertação, impõe-se delimitar que, nesta passagem, será retomado o tratamento dispensado pelo STF à veiculação de publicidade em jornais e listas telefônicas, assim como a possibilidade de extensão da imunidade ao ambiente virtual.

Quanto ao primeiro tópico, conforme já referido no item 5.2.1, ao qual aqui se reporta na íntegra, o STF tem alguns precedentes de que a veiculação de publicidade em jornais e listas telefônicas está acobertada pela imunidade do art. 150, VI, d, CRFB/1988 (que equivale ao antigo art. 19, III, d, EC 1/1969), uma vez que as receitas obtidas com a publicidade são essenciais para a manutenção dos veículos de comunicação.

Consoante já destacado naquela passagem, a jurisprudência do STF está sujeita a críticas doutrinárias, tendo em vista, notadamente, que se trata de verdadeira subjetivação de uma imunidade que é objetiva. Entretanto, ainda que não haja recurso extraordinário com repercussão geral sobre a matéria, os precedentes do STF apenas afastam a imunidade na hipótese de encartes publicitários, por considerarem que o seu conteúdo é eminentemente comercial, o que não ocorreria na publicidade veiculada no próprio jornal.

Nesse sentido, cabe fazer referência às ponderações de Antônio Reinaldo Rabelo Filho, para quem a imunidade constitucional, na linha da jurisprudência do STF, pressupõe que as publicações tenham caráter informativo, *verbis*:

O entendimento do largo espectro da imunidade em tela deve se orientar pela necessária preponderância entre a informação veiculada pelos livros, jornais e periódicos e a publicidade comumente ali inserida, como acessória. Em outros termos, uma revista periódica que veiculasse apenas informes publicitários, ainda que de forma periódica, não parece poder ser alcançada pela imunidade em referência. Depreende-se, dos julgamentos proferidos pelo Supremo Tribunal Federal, a necessária existência de alguma forma de cultura e informação, que seja veiculada para a sociedade em geral⁴⁵⁸.

Já quanto ao segundo tópico, qual seja, a extensão da imunidade do art. 150, VI, d, CRFB/1988, havia diversas decisões monocráticas⁴⁵⁹ que restringiam a referida imunidade ao livro em papel, acompanhando alguns setores doutrinários nesse sentido⁴⁶⁰.

⁴⁵⁸ RABELO FILHO, Antônio Reinaldo. *Op. cit.*, p. 93-94.

⁴⁵⁹ A título de exemplo, cabe referir os julgados seguintes: RE 416579/RJ, rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Julgamento 17/12/2009, DJe 08/02/2010; RE 427965/RJ, rel. Min. DIAS TOFFOLI, Julgamento 29/03/2010, DJe 19/04/2010; RE 282387/RJ, rel. Min. EROS GRAU, Julgamento 23/05/2006, DJ 08/06/2006 e RE 432914/RJ, rel. Min. ELLEN GRACIE, Julgamento 01/06/2005, DJ 16/06/2005.

No entanto, o STF reconheceu a repercussão geral da discussão sobre a imunidade do livro eletrônico por meio do RE 330.817 RG/RJ, rel. Min. DIAS TOFFOLI, Julgamento 20/09/2012, DJe 01/10/2012, sendo recorrente o Estado do Rio de Janeiro, em que impugnou acórdão do tribunal local, que estendeu a imunidade constitucional à enciclopédia contida em CD-ROM.

Observe-se que o STF também reconheceu a repercussão geral do RE 595.676 RG/RJ, rel. Min. MARCO AURÉLIO, Julgamento 19/03/2010, DJe 18/08/2011, acerca da possibilidade de extensão da imunidade aos componentes eletrônicos que integram o livro físico. Nesse último recurso, a União questionou acórdão do Tribunal Regional Federal da Segunda Região (TRF-2) que entendeu que a imunidade do art. 150, VI, d, CRFB/1988 alcança a importação de componentes eletrônicos que acompanham e complementam material didático impresso, utilizados em curso prático de montagem de computadores.

Conforme constou do Informativo 753, STF, o Min. Marco Aurélio, relator, destacou que, à época da promulgação da Constituição, o legislador não poderia antever o tamanho da evolução tecnológica que se sucederia. Ademais, ponderou que a interpretação constitucional pressupõe a conjugação dos elementos sistemático e teleológico, como forma de cumprir o princípio da dignidade da pessoa humana, da igualdade, do Estado Democrático de Direito, da República e da Federação.

Dentro dessa ordem de ideias, pontuou que a norma do art. 150, VI, d, CRFB/1988 visaria proteger a um só tempo a liberdade de expressão e a liberdade de imprensa, de sorte que o escopo constitucional não seria o de proteger o meio físico, mas sim o valor intrínseco do conteúdo veiculado.

Finalmente, o Min. relator ponderou que a interpretação da Constituição de 1988 não poderia desconsiderar a evolução tecnológica verificada no século XXI, sob pena de se tornar ultrapassada. Nessa linha, o Min. estendeu a imunidade aos componentes eletrônicos que acompanham o livro, assinalando a necessidade de evolução interpretativa do preceito constitucional. O Min. Marco Aurélio foi acompanhado pelos Ministros Luís Roberto Barroso, Teori Zavascki, Rosa Weber e Luiz Fux. Entretanto, o julgamento foi suspenso, em virtude de pedido de vista do Min. Dias Toffoli.

⁴⁶⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 2005, p. 318-319. Consoante leciona: “não nos parece que a doutrina da imunidade tributária possa se extrapolar com tal facilidade para o mundo dos livros e enciclopédias ‘eletrônicos’, pelos argumentos anteriormente aduzidos: o ‘livro eletrônico’, comercializado sob a forma de CD-ROM, é um hipertexto que – lógica, operacional e finalisticamente – difere do texto do livro impresso em papel”.

Posteriormente, o RE 330.817/RJ e o RE 595.676/RJ foram julgados em conjunto, consoante veiculado no Informativo 856, STF. O Min. Dias Toffoli, em voto-vista no RE 595.676/RJ, destacou que os componentes eletrônicos que acompanham o material didático não apresentam existência autônoma, devendo-lhes ser estendida a imunidade⁴⁶¹.

Já em seu voto como relator do RE 330.817/RJ, o Min. Dias Toffoli, após traçar um quadro histórico da evolução das imunidades no Direito Constitucional brasileiro, assinalou a premissa de que a imunidade prevista no art. 150, VI, d, CRFB/1988 é objetiva, destinando-se a ser um veículo transmissor de ideias.

Nesse contexto, sublinhou que “a variedade de tipos de suporte (tangível ou intangível) que um livro pode ter aponta para a direção de que ele só pode ser considerado como elemento accidental no conceito de livro”. Ou seja, o Min. entendeu que a imunidade deveria ser estendida ao livro eletrônico, independente do suporte que o contém, assim como ao “papel eletrônico (e-paper) e o aparelho eletrônico (como o e-reader) especializados na leitura de obras digitais, cujas intenções são justamente imitar a leitura em papel físico”.

Entretanto, o Min. destacou que a imunidade não deveria ser estendida a outros aparelhos, como *tablets*, *smartphones* e *laptops*, que, por serem multifuncionais, destinam-se não apenas à leitura dos livros digitais, mas também a outras tarefas, sendo seguido pelos demais Ministros.

Dessa forma, o Plenário do STF fixou, à unanimidade, o entendimento de que a imunidade tributária do art. 150, VI, d, CRFB/1988 estende-se aos livros eletrônicos, aos suportes exclusivos para leitura e armazenamento e aos componentes eletrônicos que acompanhem material didático, aprovando os temas 259⁴⁶² e 593⁴⁶³.

Portanto, o STF fixou, em sede de repercussão geral, interpretação do art. 150, VI, d, CRFB/1988 que se apega menos à literalidade e mais ao espírito do dispositivo. Transpondo as considerações anteriores para o âmbito da publicidade veiculada pela Internet, parece possível concluir que as mesmas razões devem ser estendidas aos jornais e periódicos eletrônicos.

Em outros termos, considerando que a jurisprudência tradicional do STF é no sentido de que a veiculação de publicidade em jornais é imune, exceto se a mesma se der por meio de

⁴⁶¹ Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=337857&caixaBusca=N>>. Acesso em: 16 abr. 2017.

⁴⁶² Tema 259. A imunidade da alínea d do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal alcança componentes eletrônicos destinados, exclusivamente, a integrar unidade didática com fascículos.

⁴⁶³ Tema 593. A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (e-book), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo.

encartes de conteúdo comercial, as mesmas premissas devem ser adotadas quanto aos portais de Internet de inequívoco conteúdo jornalístico.

Ou seja, tendo prevalecido no STF a premissa de que o livro eletrônico insere-se no conceito de livro, para fins de imunidade, mostra-se possível concluir que a publicidade veiculada nos portais de Internet de conteúdo jornalístico também deve ser alcançada pela imunidade, por identidade de razões.

Por fim, cabe observar que os precedentes localizados do STF cuidaram da veiculação de publicidade em jornais e listas telefônicas, não abarcando expressamente periódicos. Entretanto, não há suporte normativo para que estes sejam tratados de forma distinta daqueles, pelo que as considerações realizadas quanto aos jornais e listas telefônicas devem ser extensíveis às revistas.

5.6 Considerações finais

Já traçadas as considerações gerais quanto ao alcance da locução prestação de serviços de comunicação, observa-se que, no que atine especificamente aos contratos de cessão de espaço para veiculação de publicidade, a evolução legislativa quanto à matéria contribui para que seja possível compreender a controvérsia subjacente ao conflito de competência entre o ISS e o ICMS-Comunicação.

Na vigência da Constituição de 1967, a competência para tributar os serviços de comunicação era bipartida entre a União e os Municípios, cabendo aos primeiros o exercício da competência tributária, como regra, e aos segundos o exercício subsidiário da competência, apenas no caso de comunicação intramunicipal.

Nesse contexto, o DL 406/1968, desde a sua redação originária, estabeleceu que a veiculação de publicidade sujeitava-se à incidência do ISS, o que se manteve até o advento da LC 116/2003, quando o item 17.07, que continha a previsão existente na legislação anterior, foi vetado. De outro lado, houve novo veto presidencial em 2012, em face de nova tentativa de se alterar a LC 116/2003 para se incluir a veiculação de publicidade.

A mudança substancial verificada no pós-1988 deu-se porque, enquanto a Constituição de 1967 conferia aos Municípios a tributação sobre os serviços, que não estivessem na esfera de outros entes federativos, assim como sobre os serviços de comunicação intramunicipal, a Constituição de 1988 manteve na competência municipal apenas os serviços de qualquer

natureza, mas transferiu integralmente aos Estados a competência sobre a prestação dos serviços de comunicação.

Ou seja, na vigência da Constituição de 1967, o Município poderia tributar os serviços intramunicipais, tanto de comunicação como de qualquer natureza, desde que houvesse previsão na legislação complementar. Portanto, a preocupação central do legislador não deveria ser o de delimitar o conteúdo de comunicação ou de serviço de qualquer natureza, mas sim o de estabelecer o seu alcance, que não poderia ultrapassar as fronteiras do Município tributante.

Diferentemente foi o quadro delineado pelo legislador constituinte de 1988, eis que, como os serviços de comunicação passaram à competência estadual, tornou-se imperioso delimitar o campo da prestação de serviços de comunicação e de serviços de qualquer natureza.

Portanto, a relevância da construção de um conceito para prestação de serviços de comunicação, à luz dos dispositivos da Constituição e da legislação complementar tornou-se imperiosa. Conforme já adiantado no capítulo anterior, formaram-se eminentemente duas correntes quanto à matéria, a saber, a ampliativa e a restritiva.

No entanto, consoante já se expôs, o Texto Constitucional não retirou a radiodifusão do âmbito dos serviços de comunicação, mas, ao contrário, a integrou a estes últimos, como decorre do entendimento adotado pelo STF em diversos precedentes. Em acréscimo, a dicção do art. 155, par. 2º, X, d, com a redação dada pela EC 42/2003 veio a confirmar o quanto exposto.

De outro lado, à luz do art. 2º, III, LC 87/1996, comunicação e telecomunicação são conceitos distintos, não parecendo possível identificá-los, o que decorre da locução “por qualquer meio, inclusive”, empregada pelo dispositivo. Nesse sentido, a prestação de serviços de comunicação, à luz da jurisprudência do STF, pressupõe a realização de atividades-fim, e não de atividades-meio de comunicação.

Observe-se, inclusive, que, em precedente mais recente, versando sobre a tarifa de assinatura básica mensal, o STF parece ter se inclinado por uma concepção mais ampla do que entende por atividade-fim de comunicação, de modo a abarcar o fornecimento das condições materiais para que ocorra a comunicação entre os usuários e terceiros.

Quanto à cessão de espaços publicitários, pelos mais variados meios, a partir da leitura conjugada entre o Texto Constitucional de 1988, a LC 87/1996 e a LC 116/2003, mostrava-se inequívoca a não incidência de ISS, diante do veto presidencial ao item 17.07. Ademais, entende-se que, apenas por meio de analogia, seria possível entender que a veiculação de

publicidade encontrava-se agasalhada nos itens 10.08 e 17.06 da lista anexa, o que é vedado pelo CTN.

Todavia, esse quadro foi profundamente alterado com a recente aprovação da LC 157/2016, que, no seu item 17.25, reuniu a veiculação de publicidade como modalidade sujeita à incidência de ISS, ainda que com a utilização da locução inserção de textos de publicidade em qualquer meio.

No entanto, como exposto, a inserção não apresenta existência autônoma, prestando-se à própria veiculação de publicidade, de tal sorte que o novel item 17.25 apresenta constitucionalidade duvidosa.

Com efeito, parece possível sustentar que a veiculação de publicidade, para além de ser um serviço, representa uma prestação de serviço de comunicação, eis que haverá a transmissão onerosa de uma mensagem para receptores indeterminados, por meio de um canal, tendo como finalidade a divulgação de um determinado bem ou serviço a um público-alvo específico, consoante apurado pelo anunciante.

Contudo, cabe ponderar que, com relação à veiculação de publicidade pela Internet, há peculiaridades que demandam um tratamento à parte. Embora alguns setores doutrinários defendam que a hipótese está contemplada pelo art. 155, par. 2º, X, d, CRFB/1988, segundo a posição ora defendida nesta dissertação, no atual estágio de desenvolvimento tecnológico, a recepção da Internet ainda não é livre e gratuita, de modo que a incidência tributária não encontraria óbice neste fundamento.

Como o STF adotou o entendimento, em sede de repercussão geral, de que o livro eletrônico atende ao requisito de livro, para os fins do art. 150, VI, d, CRFB/1988, as suas conclusões devem ser extensíveis aos jornais e periódicos eletrônicos.

Ou seja, considerando que há precedentes do próprio STF no sentido de que a publicidade veiculada em jornais é imune, salvo se se tratar de encartes de conteúdo comercial, visto que as receitas são revertidas em proveito do sustento do próprio jornal, o mesmo raciocínio poderá vir a ser transposto para os portais de conteúdo jornalístico. Nessa linha, a publicidade veiculada nesses portais poderá vir a ser beneficiada pela imunidade constitucional.

No entanto, a despeito das posições ora firmadas, não se desconhece que tanto a jurisprudência pretoriana como a administrativa são absolutamente oscilantes quanto à matéria, que ainda carece de parâmetros sólidos, aptos a promoverem a segurança jurídica do Estado e de seus contribuintes.

CONCLUSÃO

O presente trabalho cuidou do conflito de competência entre o ICMS e o ISS, a partir do estudo de algumas hipóteses específicas em que a controvérsia se apresenta, tanto na jurisprudência dos tribunais superiores, como dos tribunais locais e no âmbito administrativo.

No primeiro capítulo, analisou-se a evolução do modelo do federalismo fiscal, no plano internacional e no cenário brasileiro, de modo que fosse possível delimitar os contornos do federalismo de cooperação brasileiro, em que são atribuídas competências em matéria tributária, inclusive aos Municípios.

No cenário externo, o modelo de Estado federal encontra suas origens no Direito norte-americano, através do processo pelo qual as treze colônias formaram os Estados Unidos da América, em 1787, a partir da união de Estados autônomos, no que se convencionou chamar de “federalismo por agregação” ou “federalismo centrípeto”.

Já no âmbito interno, o federalismo brasileiro iniciou-se formalmente com o decreto nº 1, de 15/11/1989, com previsão, igualmente, na Carta Republicana de 1891. No entanto, diferentemente do modelo americano, o federalismo brasileiro resultou da descentralização de um Estado Unitário já existente, originando o “federalismo por desagregação” ou “federalismo centrífugo”.

O modelo de Estado Federal foi seguido pelas Cartas Constitucionais posteriores, que, a partir de 1934, estabeleceram um modelo de repartição de competências tributárias entre os três entes federativos.

No caso específico da tributação sobre o consumo, a Constituição de 1934 previu a criação, na esfera estadual, do imposto sobre vendas e consignações (IVC), que foi o predecessor do ICM, que surgiria com a EC 18/1965, e do ICMS, cuja previsão remonta à Constituição de 1988. De igual modo, o imposto sobre serviços, como atualmente delineado, surgiu com a EC 18/1965.

Traçados os contornos sobre as virtudes e limites do federalismo fiscal brasileiro, em que a tributação sobre o consumo foi dividida entre os entes federativos, passou-se a enfrentar, no capítulo 2, o papel da legislação complementar na Constituição de 1988. Conforme se demonstrou, a exata compreensão das potencialidades conferidas à legislação complementar pressupõe o prévio estudo de conceitos e tipos, notadamente das teorias da tipicidade fechada e aberta no Direito brasileiro.

Para os defensores da tipicidade fechada, como corolário do princípio da segurança jurídica e da legalidade, deve existir uma verdadeira reserva absoluta de lei em matéria tributária, de sorte que o aplicador deve se limitar a subsumir o fato à norma, sem que lhe caiba exercer qualquer atividade valorativa. Portanto, por essa visão, cabe à lei regular de forma minuciosa todos os elementos do fato gerador da obrigação, reduzindo a margem de valoração da Administração Fiscal.

Já os partidários da tipicidade aberta adotam o pressuposto de que os conceitos absolutamente determinados são muito raros no Direito, de modo que a natureza fluida da linguagem jurídica alcança, inclusive, o Direito Tributário. Nessa linha, o método subsuntivo mostra-se insuficiente para dirimir a generalidade das controvérsias verificadas.

Consoante exposto, no que se refere à repartição de competências tributárias, alguns setores doutrinários sustentam que a Constituição empregou tipos abertos para remarcar competências. Partindo dessa premissa, os conflitos entre os entes federativos surgem justamente da natureza fluida dos tipos, o que, conjugado com a norma do art. 146, III, CRFB/1988, demonstra que o papel da lei complementar não é meramente o de repetir o Texto Constitucional, mas também o de construí-lo.

Remarcou-se, ademais, que outros doutrinadores refutam a noção de que as competências constitucionais consagram tipos, lecionando que há verdadeiros conceitos. No entanto, assinalou-se o posicionamento pelo qual há uma constante aproximação entre tipos e conceitos, considerando que também os conceitos são alcançados pelos fenômenos da indeterminação e da mutação.

Portanto, demonstrou-se que o papel atribuído à legislação complementar depende da compreensão prévia que se adota em relação às locuções empregadas pelo Texto Constitucional para repartir competências tributárias.

A visão defendida na presente dissertação foi a de que, embora efetivamente haja uma aproximação entre tipos e conceitos, a Constituição consagrou tipos abertos na divisão de competências, conferindo à lei complementar um papel criativo, mas que deve respeitar o sentido mínimo das locuções constitucionalmente empregadas.

Com isso, no terceiro capítulo, passou-se a discorrer sobre o contrato de cessão de uso de *software*. Partiu-se da premissa metodológica de que o conceito de serviços não apresenta identificação necessária com a sua acepção no Direito Civil, uma vez que a Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico.

Dentro dessa ordem de ideias, embora prevaleça no âmbito doutrinário e jurisprudencial a concepção de que serviços pressupõem necessariamente uma obrigação de

fazer, entendeu-se que serviços podem ser compreendidos como o oferecimento de uma utilidade a outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro.

Observou-se que a jurisprudência do STJ, a partir de um precedente da Segunda Turma, em 1996, consolidou-se no sentido de que, no caso de cessão de uso de *software* de prateleira, há incidência de ICMS. Contudo, em havendo *software* personalizado, há prestação de serviço, ensejando a incidência de ISS.

O STF, por sua vez, por meio da ADI 1.945 MC/MT decidiu pela constitucionalidade da incidência do ICMS sobre a circulação virtual de mercadoria, tendo em vista que, com a revolução da Internet, é possível que os programas de computador sejam adquiridos não apenas por meio físico, mas também através de meios digitais.

Portanto, concluiu-se que o item 1.05 da lista anexa à LC 116/2003 deve ser interpretado no sentido de que, em havendo *software* customizado, que foi elaborado com base nas especificações de um dado usuário, há uma prestação de serviço tributável pelo ISS. No entanto, caso a hipótese seja de *software* de prateleira, impõe-se a incidência de ICMS, visto que a ocorrência ou não de tradição, nos termos em que delineada pelo Direito Civil, não constitui o elemento preponderante para fins de se aferir a ocorrência ou não do fato gerador.

Ademais, no que se refere ao *download* de *software* de prateleira, embora se tenha ponderado que há verdadeira circulação de mercadoria, devem as leis ordinárias dos diversos entes federativos, em homenagem ao princípio da legalidade, dispor sobre os parâmetros para a tributação, não sendo admissível a utilização de decretos com tal finalidade.

No capítulo quarto, iniciou-se o estudo do conflito de competência envolvendo o ISS e o ICMS-Comunicação. Para tanto, esclareceu-se que a peculiaridade desse conflito, em relação àquele verificado na tributação sobre o consumo, é o de que a prestação de serviços de comunicação também envolve uma prestação de serviço.

Portanto, propôs-se que o equacionamento das lides postas à apreciação parta da interpretação conjugada entre a LC 87/1996, a LC 116/2003 e o DL 406/1968. Em acréscimo, remarcou-se que, sob a vigência da Constituição de 1967, a competência para tributar serviços de comunicações era da União Federal, cabendo aos Municípios a competência residual, sobre aqueles serviços prestados no âmbito intramunicipal.

Entretanto, esse quadro foi profundamente alterado pela Constituição de 1988, em que a competência para a tributação dos serviços de comunicação foi integralmente atribuída aos Estados.

Em acréscimo, esclareceu-se que a interpretação da locução comunicação tem provocado profundas divergências doutrinárias e jurisprudenciais. Todavia, adotou-se o posicionamento de que comunicação não deve ser interpretada de forma restritiva, abarcando as atividades-fim de comunicação, independente de que o destinatário da mensagem compreenda o seu conteúdo ou interaja com o emissor. Observou-se, também, que o STF, em precedente sobre a tarifa de assinatura básica mensal, confere interpretação ampla às atividades-fim de comunicação.

Prestados esses esclarecimentos, passou-se a enfrentar a questão referente à tributação do rastreamento e monitoramento de veículos. Para tanto, pontuou-se que a prestação de serviço de comunicação é prévia em relação ao rastreamento, servindo como insumo ou atividade-meio para que o serviço seja prestado. Portanto, defendeu-se a impossibilidade de incidência de ICMS-Comunicação.

Já no que se refere ao ISS, observou-se que a redação do item 11.02 da lista anexa à LC 116/2003, na sua redação original, previa a incidência de ISS sobre a “vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas”. Tendo em vista a jurisprudência consolidada no STF e no STJ, no sentido de que a interpretação da LC 116/2003 deve ser taxativa com relação aos itens arrolados (na vertical), mas admite interpretação extensiva quanto ao alcance de cada qual (na horizontal), ponderou-se que o rastreamento de veículos estaria inserido nesse dispositivo.

Contudo, como remarcado, a matéria vem sendo tratada por meio de projetos de lei no Congresso Nacional. O PLS 386/2012, ora convertido na LC 157/2016, promoveu pequena alteração de redação do item 11.02, acrescentando-lhe a locução “e semoventes”. De outro lado, ora tramita na Câmara dos Deputados o PLP 191/2015, que busca promover o regimento do rastreamento de veículos de carga.

Finalmente, no quinto capítulo, discorreu-se sobre a veiculação de publicidade. Assinalou-se que, à luz do DL 406/1968, nas suas sucessivas alterações legislativas, havia previsão de incidência de ISS sobre a atividade referida. No entanto, destacou-se que, durante a vigência da Constituição de 1967, a Constituição conferia aos Municípios a prerrogativa de instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, desde que não compreendidos na competência dos demais entes federativos, e sobre serviços de comunicação intramunicipal.

Dessa forma, sustentou-se que, no caso de a veiculação de publicidade ser intramunicipal, o Município teria a competência para tributá-la a que título fosse – seja como serviço em sentido estrito ou como prestação de serviço de comunicação – de sorte que, naquele contexto normativo, não haveria verdadeiro conflito de competência com a União.

Com efeito, o conflito de competência foi verificado, consoante alguns precedentes do STF, em hipóteses nas quais a veiculação de publicidade ultrapassou as fronteiras municipais, sendo difundida por meios como o rádio e a televisão. No entanto, nos *leading cases* julgados, o STF não cindiu a veiculação de publicidade da comunicação por rádio e televisão, asseverando de forma indistinta que a veiculação estava implícita na comunicação intermunicipal, pelo que impossível a incidência de ISS sobre a mesma.

Se, na vigência da Constituição de 1967, não havia verdadeiro conflito de competência caso a veiculação de publicidade ocorresse em âmbito intramunicipal, o mesmo não se verifica no contexto da Constituição de 1988. À luz da novel ordem constitucional, a competência para tributar os serviços de comunicação passou à esfera estadual, independente do âmbito em que o serviço é prestado.

Nessa linha, e em sintonia com o art. 2º, III, LC 87/1996, pelo qual haverá a incidência de ICMS-Comunicação para as prestações onerosas de serviços de comunicação por qualquer meio, entendeu-se que a veiculação de publicidade está abarcada pela competência estadual. De outro lado, observou-se que o conceito de atividade-fim de comunicação vem sendo ampliado pela jurisprudência recente do STF.

Já no que se refere à veiculação de publicidade pela Internet, embora as considerações anteriores lhe sejam extensíveis, remarcou-se que o STF apresenta precedentes no sentido de que a veiculação de publicidade em jornais e listas telefônicas é imune, já que as receitas arrecadadas são revertidas para o sustento do próprio jornal.

Dentro dessa ordem de ideias, defendeu-se que, como o STF decidiu, em repercussão geral, que a imunidade dos livros em papel deve ser estendida ao livro eletrônico, o mesmo raciocínio deve ser aplicado aos jornais e periódicos eletrônicos. Ou seja, no caso de veiculação de publicidade em *sites* de conteúdo jornalístico, a imunidade também se encontra presente.

No entanto, com o advento da LC 157/2016, que, por meio do seu item 17.25, reinsериu a veiculação de publicidade na competência municipal, após dois sucessivos vetos presidenciais a dispositivos de mesmo teor, entende-se que apenas caso venha a ser declarada a sua inconstitucionalidade, será possível cogitar-se da incidência de ICMS-Comunicação sobre a veiculação de publicidade.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming de. Federalismo fiscal e eficiência tributária: uma abordagem multidisciplinar do federalismo fiscal. *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, v. 22, p. 307-354, 2014.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ANDRADE, Paulo Roberto. *ISS sobre veiculação de publicidade é retrocesso no Município de São Paulo*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-abr-30/paulo-andrade-iss-propaganda-retrocesso-sao-paulo>>. Acesso em: 19 jun. 2016.

_____. *Não há consenso sobre regime fiscal da industrialização por encomenda*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-jul-23/nao-consenso-regime-fiscal-industrializacao-encomenda>>. Acesso em: 24 jul. 2016.

_____. Veiculação de publicidade: ISS, ICMS ou nada? *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 234, p. 84-95, mar. 2015.

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. O ICMS nas transferências eletrônicas de software. *Revista Jurídica*, Brasília, v. 11, p. 1-35, fev./mai. 2009. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/revistajuridica>>. Acesso em: 23 set. 2015.

ATALIBA, Geraldo. Regime Constitucional e leis nacionais e federais. *Revista dos Tribunais on line*, São Paulo, v. 3, p. 285-314, mai. 2011. Disponível em: <<http://www.rtonline.com.br>>. Acesso em: 12 mar. 2016.

ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de comunicação. Conceito de prestação de serviços de comunicação. Intributabilidade das atividades de veiculação de publicidade em painéis e placas. Inexigibilidade de multa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 143, p. 116-134, ago. 2007.

_____. Planejamento Tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 98, p. 74-85, 2006.

_____. *Sistema Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. Veiculação de material publicitário em páginas da Internet. Exame da competência para instituição do 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.

BALANIN, Rafael. Não incidência do ICMS nos serviços de monitoramento e rastreamento de veículos. *Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF*, Rio de Janeiro, v. 3, n. 28, 2013. Disponível em: <http://www.abdf.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=275:nao-incidencia-do-icms-nos-servicos-de-monitoramento-e-rastreamento-de-veiculos&catid=28:artigos-da-revista&Itemid=45>. Acesso em: 28 abr. 2016.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. ISS: não incidência sobre franquias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 64, p. 216-224, 1994.

BARROS, Maurício. ICMS na aquisição de softwares: a ilegalidade do Decreto 61.522/2015. Disponível em: <<http://jota.uol.com.br/icms-na-aquisicao-de-softwares-a-ilegalidade-do-decreto-61-5222015>>. Acesso em: 31 jul. 2016.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BASTOS, Celso Ribeiro. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Tributação na Internet*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 71-83.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O Princípio da Tipicidade Tributária e o Mandamento de Minimização das Margens de Discricionariedade e de Vedação da Analogia. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno. (Org.). *Direito Tributário e a Constituição - Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coelho*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 647-674.

BERGAMINI, Adolpho. ICMS – Não incidência sobre os serviços de veiculação de publicidade em outdoors e via Internet. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 201, p. 7-18, jun. 2012.

BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de Direito Tributário: velho tema sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 213, p. 48-65, jun. 2013.

BRIGAGÃO, Gustavo. *ICMS não incide sobre o download de softwares*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-fev-24/consultor-tributario-icms-nao-incide-download-softwares>>. Acesso em: 21 jul. 2016.

_____. Os serviços de divulgação de publicidade e a incidência do ICMS e ISS. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão; SANTIAGO, Igor Mauler; FRATTARI, Rafael; LOBATO, Valter de Souza (Org.). *Código Tributário Nacional 50 anos: estudos em homenagem à professora Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 249-264.

CANTO, Gilberto de Ulhoa. *Direito tributário aplicado: pareceres*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992.

_____. Lei Complementar Tributária. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, n. 15, p. 1-48, 1990.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. ICMS-Comunicação: sua não incidência sobre a denominada tarifa de assinatura básica mensal – questões conexas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 155, p. 84-109, ago. 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. Não-incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet. In: TORRES, Heleno Taveira. (Coord.). *Direito Tributário das Telecomunicações*. São Paulo: ABETEL, 2004, p. 487-496.

CAVALCANTE, Rachel Guedes. *ISS sobre serviços provenientes do exterior: reflexões acerca da constitucionalidade da incidência*. 2016. 131 f. Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro – Faculdade de Direito, Rio de Janeiro, 2016.

CHIESA, Clélio. A tributação da comercialização de programas de computador: incidência do ICMS, ISS ou fato atípico? *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, ano 1, n. 2, mar./abr. 2003. Disponível em: <<http://bid.editoraforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdicntd=12927>>. Acesso em: 3 set. 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Tributação na Internet*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 102-120.

COOLEY, Thomas M. *Princípios gerais de direito constitucional nos Estados Unidos da América*. Traduzido por Ricardo Rodrigues Gama. Campinas: Russel, 2002.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CRAVEIRO, Alessandra Krawczuk; SARAIVA, Guilherme Marzol Montandon. A não incidência do ICMS nos serviços de monitoramento e rastreamento de veículos. *Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF*, Rio de Janeiro, v. 3, n. 28, 2013. Disponível em: <http://www.abdf.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=274:a-nao-incidencia-do-icms-nos-servicos-de-monitoramento-e-rastreamento-de-veiculos&catid=28:artigos-da-revista&Itemid=45>. Acesso em: 28 abr. 2016.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DIAZ-CAYEROS, Alberto; MAGALONI, Beatriz; WEINGAST, Barry R. *Tragic brilliance: Equilibrium hegemony and democratization in Mexico*, p. 1-41. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1153510>. Acesso em: 18 jul. 2016.

DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. *Revista de Sociologia Política*, Curitiba, n.18, p. 95-107, 2002.

DWECK, Ruth Helena. Federalismo Fiscal – Experiências Distintas: Estados Unidos e Brasil. *Textos para Discussão*, Niterói, n. 182, p. 1-25, out. 2005.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Tradução de J. Baptista Machado. 8. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, v. 2, 1975.

FRANCO, Vera Helena de Mello. *Contratos: direito civil e empresarial*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

FRANZESE, Cibele; ABRUCIO, Fernando L. A combinação entre federalismo e políticas públicas no Brasil pós-1988: os resultados nas áreas de saúde, assistência social e educação. *ENAP – Caderno EIAPP – Reflexões para IberoAmérica: Avaliação de Programas Sociais*, Brasília, p. 1-23, 2009.

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. 72-99.

GOLDBERG, Daniel K. Entendendo o federalismo fiscal. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manole, 2004, p. 15-32.

GOMES, Marcus Lívio. *A Interpretação da Legislação Tributária: instrumentos para a unificação de critério administrativo em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

HARADA, Kiyoshi. *ISS: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2008.

HENRIQUES, Elcio Fiori. O fato gerador do ICMS-Comunicação e o serviço de veiculação de imagem por outdoor. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 164, p. 14-31, mai. 2009.

HORTA, Raul Machado. Tendências atuais da federação brasileira. *Revista dos Tribunais on line*, São Paulo, p. 1-10. Disponível em: <<http://www.rtonline.com.br>>. Acesso em: 9 ago. 2015.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. Parafiscalidade e solidariedade – interação e limites. In: GOMES, Marcus Lívio; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de (Org.). *Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014, p. 97-127.

LAGOS, Rachel Mira. A não incidência de ICMS sobre os serviços de veiculação de publicidade na Internet e os desafios de se tributar na era da globalização. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 22, n. 118, p. 81-114, set./out. 2014.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LÍRIO, Viviane Silva; NAZARETH, Marcos Spínola. Federalismo fiscal de segunda geração: fundamentos teóricos e proposição política. *Perspectiva Econômica*, São Leopoldo, v. 12, n. 1, p. 16-28, jan./jun. 2016. Disponível em: <http://revistas.unisinos.br/index.php/perspectiva_economica/article/view/pe.2016.121.02/5388>. Acesso em: 17 jul. 2016.

MACEDO, José Alberto Oliveira. *Conflitos de competência na tributação do consumo*. 2013. 162 f. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. O ICMS e a radiodifusão. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 23, p. 58-60, ago. 1997.

MARINS, Daniel Vieira. Breves Notas sobre a competição tributária na América do Norte. *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, v. 22, p. 85-108, 2014.

MARQUES, Fernando de Oliveira. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Tributação na Internet*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 226-233.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Sistema Tributário na Constituição*. Co-Atualizador Rogério Gandra Martins. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

MARTONE, Rodrigo Corrêa; CARPINETTI, Ana Carolina. Não incidência do ICMS nos serviços de monitoramento e rastreamento de veículos. *Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF*, Rio de Janeiro, v. 3, n. 28, 2013. Disponível em: <http://www.abdf.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=273:nao-incidencia-do-icms-nos-servicos-de-monitoramento-e-rastreamento-de-veiculos&catid=28:artigos-da-revista&Itemid=45>. Acesso em: 28 abr. 2016.

_____. Tributação da venda de conteúdo pela Internet por meio de download e streaming. *Revista de Direito de Informática e Telecomunicações – RDIT*, Belo Horizonte, ano 2, n. 3, p. 131-145, jul./dez. 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MENDRONI, Fernando Batlouni. O ICMS sobre serviços de comunicação – Enfoque lógico-jurídico. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 11, n. 50, p. 9-39, 2003.

MIGUEL, Luciano Garcia. *As novas formas de telecomunicação e a incidência do ICMS*. Disponível em: <%3A%2F%2Fwww.ibet.com.br%2Fwp-content%2Fuploads%2F2016%2F02%2FLuciano-Garcia-Miguel.pdf&usg=AFQjCNF1YeFfZor_wyMiA0b9k5QMJFVB3Q&sig2=uVZoRCBOUqVHf645-UrELQ>. Acesso em: 20 nov. 2016.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MOREIRA, André Mendes. *A Tributação dos Serviços de Comunicação*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

MOREIRA, André Mendes; TEIXEIRA, Alice Gontijo Santos. *A publicidade e propaganda e as fronteiras entre ISSQN e ICMS*. 2013. Disponível em: <<http://49ga9f10blgreaqid23bdv7s.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2014/12/A-PUBLICIDADE-E-PROPAGANDA-E-AS-FRONTIEIRAS-ENTRE-ISSQN-E-ICMS.pdf>>. Acesso em: 28 mai. 2016.

_____. Veiculação de publicidade e propaganda na internet. Portais de notícias e assemelhados. Serviço de valor adicionado. Não incidência de ICMS-Comunicação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 240, p. 24-35, set. 2015.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo*. 3ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012.

NASCIMENTO, João Paulo Melo do. Lei complementar para resolução de conflitos federativos de competência tributária. *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, v. 22, p. 271-306, 2014.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa; NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. *Direito Tributário Aplicado e Comparado*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, v. 1, 1977.

_____. *Direito Tributário Aplicado e Comparado*. Rio de Janeiro: Forense, v. 2, 1977.

OATES, W. On The Evolution of Fiscal Federalism: Theory and Institutions. *National Tax Journal*, n. 61, p. 313-334, 2008.

OLIVEIRA, André Luiz Pettena de. *O aspecto material da hipótese de incidência do imposto sobre a prestação de serviços de comunicação*. 2014. 364 f. Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro – Faculdade de Direito, Rio de Janeiro, 2014.

OLIVEIRA, Daiana da Silva; PRADO, Flávio Augusto Dumont. A cobrança indevida de ICMS sobre as atividades de rastreamento e monitoramento de veículos com a utilização de serviços de telefonia celular. *Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF*, Rio de Janeiro, v. 3, n. 28, 2013. Disponível em: <http://www.abdf.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=276:a-cobranca-indevida-de-icms-sobre-as-atividades-de-rastreamento-e-monitoramento-de-veiculos-com-a-utilizacao-de-servicos-de-telefonia-celular&catid=28:artigos-da-revista&Itemid=45>. Acesso em: 28 abr. 2016.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten. (Org.). *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários*. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 197-210.

_____. O Supremo Tribunal Federal e as cláusulas pétreas da forma federativa de estado e da separação de poderes em matéria tributária. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de (Org.). *Tributação Constitucional, Justiça Fiscal e Segurança Jurídica*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2014, p. 61-110.

OLIVEIRA, Paulo Enrique Mainier de. A incidência do ICMS e as imunidades sobre a prestação de serviços de comunicação por veiculação de publicidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 196, p. 117-134, jan. 2012.

OLIVEIRA, Vanessa Elias de. Processo de descentralização de políticas públicas e seu impacto sobre o federalismo brasileiro. *Revista Brasileira de Estudos Constitucionais – RBEC*, Belo Horizonte, v. 5, n. 19, p. 197-218, jul./set. 2011.

OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. Princípio da legalidade. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, n. 6, p. 483-544, 1981.

PADOVESE, Ricardo Campos. O ICMS, a comunicação e a publicidade e propaganda. *Revista Direito Atual*, São Paulo, n. 27, p. 542-560, 2012.

PAESANI, Liliana Minardi. *Direito de Informática: comercialização e desenvolvimento internacional do software*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PIRES, Adilson. A guerra fiscal e a proposta de criação do IVA. *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, v. 22, p. 355-378, 2014.

PIZOLIO JUNIOR, Reinaldo. *Competência tributária e conceitos constitucionais*. 2005. 372f. Dissertação (Mestrado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – Faculdade de Direito, São Paulo, 2005.

PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson de Freitas. Federalismo, tipos de Estado e conceito de Estado Federal. In CONTI, José Maurício (Org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manole, 2004, p. 1-13.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a renda: o conceito constitucional de renda e a recente visão do STF. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio (Org.). *Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015, p. 231-262.

_____. *Sujeição passiva tributária*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

RABELO FILHO, Antônio Reinaldo. *A prestação de serviços de comunicação. Conceito e limites para a sua tributação*. 2009. 216 f. Dissertação (Mestrado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – Faculdade de Direito, São Paulo, 2009.

RIBEIRO, Leonardo Alcântara. A guerra fiscal do ICMS sob uma perspectiva comparada de competição tributária. *Núcleo de Estudos Fiscais – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas*, São Paulo, p. 1-32, ago. 2010. Disponível em: <<http://invente.com.br/nef/files/upload/2011/05/16/5-1-a-guerra-fiscal-do-icms-sob-uma-perspectiva-comparada-de-competicao-tributaria-rev-1.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2015.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A capacidade contributiva como manifestação da justiça fiscal no estado social e democrático de direito. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio (Org.). *Tributação, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2014, p. 1-55.

_____. A Tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. (Coord.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 186-217.

_____. Federalismo e guerra fiscal entre os estados. *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, v. 22, p. 379-399, 2014.

_____. O fato gerador do ICMS. *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, ano 9, n. 52, jul./ago. 2011. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=74394>>. Acesso em: 24 set. 2015.

_____. *Tributos (teoria geral e espécies)*. Niterói: Impetus, 2013.

ROCHA, Sérgio André da. A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo. In: BORJA, Célio; RIBEIRO, Ricardo Lodi (Org.). *Temas de Direito Público: estudos em homenagem ao professor Flávio Bauer Novelli – Constituição e Cidadania*. Rio de Janeiro: Multifoco, v. 1, 2015, p. 507-542.

_____. Existe um princípio da tipicidade no Direito Tributário? *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 136, p. 68-79, jan. 2007.

SAAVEDRA, Rui. *A proteção jurídica do software e a Internet*. Lisboa: Sociedade Portuguesa de Autores – Publicações Dom Quixote, 1998.

SANT'ANNA, Débora de Souza. *Incidência tributária na atividade de veiculação de publicidade e propaganda: ISSQN ou ICMS?* 2009. Disponível em: <http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2009_2/debora_santanna.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2016.

SARMENTO, Daniel. *Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SHAH, Anwar. Introduction: Principles of Fiscal Federalism. *The Practice of Fiscal Federalism: Comparative Perspectives, a Global Dialogue on Federalism*, v. 4, McGillQueen's University, p. 1-42, 2007. Disponível em: <<http://www.unifr.ch/federalismnetwork/assets/files/Resources%20ALUMNI%20Website/Principles%20of%20FiscFed.pdf>>. Acesso em: 9 ago. 2015.

SILVA, Mauro Santos. Teoria do federalismo fiscal: notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian. *Nova Economia*, Belo Horizonte, v. 15, n. 1, p.117-137, jan./abr. 2005.

SIQUETTO, Paulo Roberto. Os projetos de reforma constitucional tributária e o federalismo fiscal brasileiro. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manole, 2004, p. 263-291.

SOUTO, Luisa de Brito Dutra. *Da subsunção da contratação de acesso a softwares disponibilizados em nuvem (software as a service) às hipóteses de incidência do ICMS e do ISS*. 2013. 76 f. Dissertação (Graduação) – Faculdade de Direito, Curso de Graduação em Direito da Universidade de Brasília, Brasília, 2013.

TIEBOUT, Charles M. A Pure Theory of Local Expenditures. In: *Journal of Political Economy*, v. 64, n. 5, p. 416-424, out. 1956. Disponível em: <https://www.unc.edu/~fbaum/teaching/PLSC541_Fall08/tiebout_1956.pdf>. Acesso em: 25 out. 2015.

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

_____. *ICMS não incide sobre publicidade na Internet e não pode prejudicar venda on line*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-jul-13/icms-nao-incide-publicidade-online-nao-prejudicar-vendas>>. Acesso em: 5 nov. 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. (Coord.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 136-184.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, v. 4, 2007.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 2005.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, v. 2, 2014.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.

VELLOSO, Carlos Mario da Silva. Lei Complementar Tributária. *Revista de direito administrativo*, Rio de Janeiro, n. 235, p. 117-138, jan./mar. 2004.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.