

CENTRO UNIVERSITÁRIO CURITIBA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* – MESTRADO EM
DIREITO EMPRESARIAL E CIDADANIA
RAPHAELLA BENETTI DA CUNHA

A PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO COMO NÚCLEO DA
HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS E A SUSTENTABILIDADE EMPRE-
SARIAL

CURITIBA – 2008

RAPHAELLA BENETTI DA CUNHA

**A PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO COMO NÚCLEO DA
HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS E A SUSTENTABILIDADE EMPRE-
SARIAL**

Dissertação de mestrado, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito Empresarial e Cidadania do Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA, na linha de pesquisa “Atividade Empresarial e Constituição: Inclusão e Sustentabilidade”.

Orientador: Prof. Dr. JOSÉ ROBERTO VIEIRA

CURITIBA – 2008

RAPHAELLA BENETTI DA CUNHA

**A PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO COMO NÚCLEO DA
HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS E A SUSTENTABILIDADE EMPRE-
SARIAL**

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do Título de Mestre em Direito pelo Centro Universitário Curitiba.

Banca Examinadora constituída pelos seguintes professores:

Presidente:

PROF. DR. JOSÉ ROBERTO VIEIRA

Membro:

PROF. DR. JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO

Membro:

PROF^a. DR^a. GISELA MARIA BESTER

Curitiba, de de 2008.

À DEUS, grande força que me move e me motiva;

À MINHA FAMÍLIA, cujo incentivo e referencial ético foram e são decisivos no meu crescimento profissional e pessoal;

AO MEU ORIENTADOR, Prof. Dr. JOSÉ ROBERTO VIEIRA, pessoa que merece toda a minha admiração e respeito, não só pelo que representa e contribui, dia após dia, para a doutrina do Direito Tributário, mas também por ser incansável na árdua tarefa de orientação;

À HELENA DE ARAÚJO LOPES XAVIER, principal responsável pela minha paixão por temas que envolvem o Direito Tributário e o chamado “Direito das Telecomunicações”;

AOS AMIGOS e a todos aqueles que realmente incentivaram e acreditaram neste trabalho, servindo de estímulo para que eu pudesse prosseguir, jamais retroceder.

“A educação para o brilho é inevitavelmente competitiva. Os que lhe estão submissos são escravizados a um processo emulativo de acumulação de conhecimentos e técnicas que lhes condiciona a existência inteira. Mas uma educação autêntica é uma educação para o amor, do qual a fórmula eticamente mais elevada é o amor do próximo, como ensinam os evangelhos. É por isso mesmo uma educação para a liberdade. A afirmação pessoal não está condicionada à vitória num processo acumulativo que a todos governe. E, porque destinada à expansão sadia das faculdades físicas e intelectuais do homem é uma experiência alegre: ‘Infortunado o jovem que não conheceu os prazeres do espírito e que não se alegrou no sonhar e na beleza. Não teve entusiasmos ideológicos, nem sentiu a intensidade do primeiro amor, do encantamento e da felicidade, na poesia e no conhecimento.”

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES – CIÊNCIA FELIZ

*“Na vida temos duas únicas certezas. Uma, é aquela já conhecida de todos, e que pode ter diversos significados, dependendo da crença religiosa que se adote. Porém, melhor falarmos na outra certeza, que resume a anterior, sendo a atitude que move e reinventa a humanidade: **a certeza da mudança**. Tudo o que orbita em torno do universo é capaz de se renovar. Cabe a nós fazermos com que esse processo inevitável de mudança seja sempre para melhor.”*

MARCONI RODRIGUES DA CUNHA

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO: DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO EMPRESARIAL – A SUSTENTABILIDADE DAS EMPRESAS DE TECNOLOGIA.....	11
2.	CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS – “PREPARAÇÃO DO TERRENO”	17
2.1	CONSIDERAÇÕES GERAIS.....	17
2.2	NOÇÃO DE SISTEMA E ORDENAMENTO JURÍDICO	18
2.3	CONSTITUIÇÃO E SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL – REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS IMPOSITIVAS	22
2.4	PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	25
2.4.1	NOÇÃO DE PRINCÍPIO.....	25
2.4.2	PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA ESTRITA LEGALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	27
2.4.3	PRINCÍPIO DA TIPICIDADE DA TRIBUTAÇÃO.....	30
2.4.4	PRINCÍPIO DA IGUALDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	32
2.4.5	PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	36
2.4.6	PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO	39
3.	A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	43
3.1	TEORIA DA NORMA JURÍDICA	43
3.2	TEORIA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA DE INCIDÊNCIA.....	49
3.3	ALGUMAS CONCEPÇÕES DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	52
3.3.1	INTRODUÇÃO	52
3.3.2	A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA EM ALFREDO AUGUSTO BECKER	53
3.3.3	A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA EM GERALDO ATALIBA	56
3.3.4	A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA EM PAULO DE BARROS CARVALHO	60
3.3.5	A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA EM MARÇAL JUSTEN FILHO	64
3.4	REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA – NOSSA VISÃO	69
4.	A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS-COMUNICAÇÃO	73
4.1	CONSIDERAÇÕES GERAIS.....	73
4.2	PRINCÍPIOS QUE REGEM O ICMS	76
4.2.1	INTRODUÇÃO	76
4.2.2	NÃO-CUMULATIVIDADE	76

4.2.3	SELETIVIDADE.....	83
4.3	ESTRUTURA DAS REGRAS-MATRIZES DE INCIDÊNCIA DO ICMS.....	86
4.4	ESTRUTURA DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS-COMUNICAÇÃO	90
4.5	DISTINÇÃO ENTRE “COMUNICAÇÃO” E “PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO” E A AMPLITUDE DESTA ÚLTIMA EXPRESSÃO COMO CRITÉRIO MATERIAL DA HIPÓTESE DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS.....	96
4.6	DISTINÇÃO ENTRE “SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO”, “SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO” E “SERVIÇOS DE VALOR ADICIONADO”	105
5.	ANÁLISE DO ENQUADRAMENTO DE ALGUNS SERVIÇOS NA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO “ICMS-COMUNICAÇÃO”	109
5.1	INTRODUÇÃO	109
5.2	INTERNET – SERVIÇOS DE PROVIMENTO DE ACESSO, DE CONTEÚDO E DE HOSPEDAGEM.....	109
5.3	SERVIÇO TELEFÔNICO FIXO COMUTADO E SERVIÇO MÓVEL CELULAR – CHAMADAS INTERNACIONAIS E “ROAMING”	125
5.4	SERVIÇO TELEFÔNICO FIXO COMUTADO E SERVIÇO MÓVEL CELULAR – REVENDA/COMERCIALIZAÇÃO DE CAPACIDADE DE REDE.....	132
5.5	SERVIÇO TELEFÔNICO FIXO COMUTADO E SERVIÇO MÓVEL CELULAR – ACESSO, ATIVAÇÃO, ASSINATURA, INSTALAÇÃO DE LINHAS, HABILITAÇÃO E RECARGA DE CELULARES E ADICIONAL DE DESLOCAMENTO. O PROBLEMA DA DEMANDA CONTRATADA E NÃO UTILIZADA.....	138
5.6	VOIP (“VOICE OVER INTERNET PROTOCOL”): SKYPE E MSN	143
5.7	RADIODIFUSÃO – TELEVISÃO ABERTA E A CABO.....	147
5.8	SERVIÇO MÓVEL ESPECIALIZADO/TRUNKING	156
5.9	SERVIÇO DE RADIOCHAMADA/PAGING	157
5.10	SERVIÇOS POSTAIS E DE TELEGRAMA	160
5.11	OPERAÇÕES COM SATÉLITES	161
5.12	COMUNICAÇÃO VISUAL – “OUTDOORS” E PUBLICIDADE VIA INTERNET, TELEVISÃO E OUTROS MEIOS.....	164
5.13	CAIXAS ELETRÔNICOS (“BANCO 24 HORAS”)	167
6.	UTILIZAÇÃO EXTRAFISCAL DO ICMS NA ÁREA DAS COMUNICAÇÕES – INCENTIVOS FISCAIS E SUA INFLUÊNCIA NA INCLUSÃO E NA SUSTENTABILIDADE EMPRESARIAL	170

7.	PROPOSTAS PARA A INSTITUIÇÃO DE UM IVA ESTADUAL – VIABILIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	174
8.	CONCLUSÕES	178
	REFERÊNCIAS	184

RESUMO/ABSTRACT

Este trabalho tem dois objetivos principais: *(i)* analisar uma das múltiplas regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), mais precisamente aquela, cujo critério material é prestar serviços de comunicação e; *(ii)* aplicar a regra matriz do ICMS-comunicação a diversos serviços surgidos com o advento da evolução tecnológica. Ambos os objetivos pretendidos compatibilizam-se com a busca de maior sustentabilidade da atividade empresarial, em especial das empresas do setor de tecnologia, principalmente considerando que o ICMS vem sendo reiterada e sistematicamente cobrado sobre atividades que não se traduzem em serviços de comunicação. E esse excesso de tributação, dada a repercussão econômica desse imposto estadual, influi, de forma decisiva, na estagnação do desenvolvimento econômico do segmento tecnológico.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário e ICMS e comunicação e hipótese de incidência e princípios constitucionais e sustentabilidade das empresas

This study has two main purposes: *(i)* analyze one of the multiples rules of Brazilian Sales Tax (ICMS), precisely a specific one, which the material criteria is to render communication services and; *(ii)* apply this ICMS-communication rule (taxation levied on communication services) to several services, that have been arising with the technological evolution. Both targets of this work are compatible with the search of a more sustainability of entrepreneurial activity, specially of the companies, that act in the technology sector, mainly concerning that ICMS has been repeatedly levied on activities that are not considered as communication services. And this overwhelming taxation, due to the economic repercussion of this state tax, has decisive influence to the economic development stagnation of the technological sector.

PALAVRAS-CHAVE: Tax and Law and Sales tax (ICMS) and communication and hypothesis of incidence and constitutional principles and companies sustainability

APRESENTAÇÃO

As palavras de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES em sua obra **Ciência feliz** foram fonte de inspiração para a elaboração deste trabalho, cujo objetivo não é a busca da “...educação para o brilho...”, mas sim da chamada “...educação para o amor...”¹.

E é com amor e bastante entusiasmo que o trabalho que ora se inicia foi escrito. Pois a ciência deve ser construída não só com o rigor merecido, mas, sobretudo, com alegria, e visando contribuir, ao menos, para fomentar relevantes questionamentos sobre determinado tema.

Não se pretende aqui, predominantemente, esclarecer dúvidas – algumas, certamente; outras, talvez – mas, sobretudo, proliferá-las, como forma de perpetuação do debate sobre matéria de tamanha relevância e que envolve dois ramos do Direito, com importância decisiva nos dias atuais: o Direito Tributário e o chamado Direito das Telecomunicações. Ambos ganham complexidade em progressão geométrica e diretamente proporcional ao decorrer do tempo. Os tributos estão cada vez mais complexos, assim como os serviços, que provêm da evolução tecnológica assistida a cada segundo².

Por essa razão, este breve espaço abrigará estudo, fruto de um processo de amadurecimento pessoal e profissional, e elaborado com muito esforço, dedicação e, sobretudo, alegria. Afinal, a ciência deve ser construída não como mera obrigação acadêmica que aprisiona, mas como experiência de vida que liberta.

¹ **Ciência feliz**. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 75.

² Partilhamos do entendimento manifestado por SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, de que o Direito é uno, um todo interligado, sendo a sua subdivisão em “ramos” – como o Direito Tributário e o Direito das Telecomunicações – apenas didática e funcional – **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 34. Especificamente quanto à pretensa autonomia do Direito Tributário, de fundamental importância a advertência de PAULO DE BARROS CARVALHO, realizada no prefácio do clássico **Teoria geral do Direito Tributário**, de ALFREDO AUGUSTO BECKER: “...o direito tributário, antes de ser tributário, era e é direito” – 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, prefácio, p. VI.

1. INTRODUÇÃO: DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO EMPRESARIAL – A SUSTENTABILIDADE DAS EMPRESAS DE TECNOLOGIA

Em um trabalho que tenha por compromisso fazer considerações e reflexões, que envolvem matéria tributária, nada mais adequado do que iniciar com algumas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO, doutrinador que é uma das importantes fontes de inspiração das linhas a seguir deduzidas, e que sintetiza o ideal de precisão, de técnica apurada, de compromisso com o rigor científico, que todo aspirante a cientista almeja um dia alcançar.

Para esse grande autor, cuja preocupação com a utilização precisa da linguagem é um de seus pontos de destaque, o Direito Tributário, como ramo didaticamente autônomo, é integrado pelo “...conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos...”³.

Ou seja, constituem objeto de estudo desse ramo do Direito, a despeito de qualquer discussão sobre a sua autonomia didática ou científica, os tributos: sua origem, classificação, lançamento e cobrança.

Os tributos têm uma enorme repercussão na atividade empresarial, de forma que o mau dimensionamento da atuação tributária estatal, na maioria das vezes, compromete a própria continuidade empresarial, por onerar em demasia diversos setores da economia, muitas vezes de forma ilegítima.

Somente com o pagamento de tributos de forma racional, ou seja, apenas e tão-somente quando se realizar, no mundo dos fatos, aquele que corresponde à hipótese descrita na regra-matriz de incidência, e na medida em que atendidos os ditames da Constituição Federal de 1988⁴ – que contém as normas de competência para a instituição dos tributos pelos diversos entes federados –, é que será realizado o princípio constitucional da dignidade da pessoa humana⁵. Isso porque a redução da carga tributária redundará em uma

³ **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 15. Conceito semelhante é trazido pelo autor em sua **Teoria da norma tributária**. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 83, residindo a diferença na evolução da consideração anterior do Direito Tributário como o conjunto de proposições jurídicas normativas e não normativas para a idéia atual de que esse ramo didaticamente autônomo do direito alcança apenas as proposições “*jurídico-normativas*”.

⁴ Doravante designada pela abreviação CF/88.

⁵ Cf. JAIR GEVAERD; MARTA MARÍLIA TONIN (coord.), **Direito Empresarial e cidadania: questões contemporâneas**, *passim*. Para HUMBERTO ÁVILA, o princípio da dignidade da pessoa humana possui sentido normativo de verdadeiro “*sobreprincípio*”, que exerce influência, ainda que indireta, sobre a matéria tributária. Segundo o autor, “...o direito à vida não é vi-

crescente capacidade de investimento por parte das empresas, aumentando potencialmente a empregabilidade e proporcionando que um maior número de pessoas tenha uma existência digna. Ao contrário do que o senso comum nos sugere, a carga tributária, seja ela imputada à pessoa física ou à jurídica, interfere diretamente na realização da dignidade da pessoa humana, que é um dos fundamentos basilares da República Federativa do Brasil.

E, para o correto pagamento do tributo, que repercutirá na realização do princípio da dignidade da pessoa humana, é necessário o conhecimento de qual seja realmente a sua regra-matriz de incidência, em especial do critério material do antecedente, aspecto nuclear, que normalmente gera o maior número de controvérsias, especialmente em matéria de ICMS⁶.

No caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, especificamente no que tange à prestação de serviços de comunicação, há, ainda, muita obscuridade, principalmente porque o referido tributo, previsto no artigo 155, II e § 2º, da CF/88, possui algumas regras-matrizes de incidência, todas complexas e variadas, algumas delas muito estudadas, outras pouquíssimo analisadas⁷.

olado pelas leis tributárias, desde que se mantenha disponível um mínimo em liberdade e em propriedade". Para isso, mostra-se imprescindível que seja encontrado um ponto de harmonia (coerência) entre interesses privados e públicos na fixação da carga tributária, de sorte a resguardar tanto a competência legislativa para a instituição de tributos, como o primado da dignidade da pessoa humana, estampado no artigo 1º, III, da Constituição Federal de 1988 – **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 318.

GISELA MARIA BESTER também concebe a dignidade da pessoa humana como um "*super-princípio*" ou "*megaprincípio*", na medida em que ele representa "*...o valor supremo, que norteia e atrai o conteúdo de todos os demais direitos fundamentais em nosso ordenamento*" – **Direito Constitucional: fundamentos teóricos**. São Paulo: Manole, 2005, v. I, p. 289-290.

⁶ Nesta dissertação opta-se pela expressão "*regra-matriz de incidência*", cunhado por PAULO DE BARROS CARVALHO e presente em seu **Curso...**, *op. cit., passim*. A demonstração das razões da opção realizada será levada a efeito em capítulo que cuidará da análise da estrutura da regra-matriz de incidência tributária, oportunidade em que serão apresentadas teorias de diferentes autores, bem como a nossa opinião sobre o tema.

⁷ No que se refere ao número de regras-matrizes do imposto, contemplado pela sigla "ICMS", partilhamos do entendimento de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, que identifica três, quais sejam: 1) imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias; 2) impostos sobre serviços de transporte intermunicipal e interestadual e; 3) imposto sobre serviços de comunicação – **ICMS – teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2008, *passim*. Não podemos deixar de registrar o posicionamento de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, para quem a denominação ICMS compreende, pelo menos, 5 (cinco) impostos: 1) impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive quando provenientes do exterior; 2) imposto sobre serviço de transporte interestadual e intermunicipal; 3) imposto sobre serviços de comunicação; 4) imposto sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes ou combustíveis líquidos e gasosos e de energia e-

Nesse sentido, percebe-se que tanto a doutrina quanto a jurisprudência sobre o tema são bastante controversas, não havendo um consenso do que sejam serviços de comunicação, para fins de incidência do ICMS. Da leitura de grande parte das decisões judiciais e dos trabalhos específicos sobre o tema, não resta clara a distinção entre os serviços de comunicação e os serviços de telecomunicação, ou mesmo entre estes e os chamados serviços de valor adicionado, previstos no artigo 61 da Lei Geral de Telecomunicações – Lei nº 9.472, de 16/7/1997⁸.

Justamente por essa razão, e por verificar uma lacuna no conhecimento, optou-se por dissertar sobre “a prestação dos serviços de comunicação como núcleo da hipótese de incidência do ICMS e a sustentabilidade empresarial”, oportunidade em que se pretende fazer uma análise mais aprofundada de uma das regras-matrizes de incidência do ICMS, que consiste na prestação dos serviços de comunicação.

Referido tema está em sintonia com a nossa área de concentração, “Direito Empresarial e Cidadania”, desde que, como antes aludido, o Direito Tributário é um dos pontos nevrálgicos da atividade empresarial – e, via de consequência, do próprio Direito Empresarial –, além de aderir perfeitamente à linha de pesquisa escolhida, uma vez que a sustentabilidade da atividade empresaria-

létrica e; 5) imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Para o autor, trata-se de impostos diferentes, porque possuem hipóteses de incidência e bases de cálculo diversas, com o ponto comum de renderem observância ao princípio da não-cumulatividade, o que faz com que recebam o mesmo tratamento jurídico, não obstante distintos os seus fatos jurídico-tributários – ICMS. 12ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007, p. 36-37.

A crítica que fazemos a classificação de ROQUE CARRAZZA é a de que os impostos de nº 4 e 5 podem, perfeitamente, ser acomodados na classificação de nº 1, já que lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos, energia elétrica e minerais não deixam de se enquadrar no conceito de mercadoria, espécie do gênero “produtos”, entendida na dicção de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO como “...bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo...” (ICMS..., op. cit, p. 16). Cabe pontuar, tal qual o fez o autor em referência, que o conceito de mercadoria sofreu ampliação constitucional, mediante o enquadramento do fornecimento de energia elétrica – bem incorpóreo – no âmbito de incidência do ICMS, mais precisamente no espectro mercantil.

Vale lembrar que a CF/88 apenas conferiu aos lubrificantes, aos combustíveis líquidos e gasosos, à energia elétrica e aos minerais um parágrafo exclusivo – 155, § 3º –, para ressaltar a impossibilidade de incidência de impostos outros, para além daqueles enumerados no referido dispositivo.

⁸ Esta Lei, conhecida pela abreviação LGT que será utilizada no corpo deste trabalho, “dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da [Emenda Constitucional nº 8, de 1995](#)”.

rial depende do correto dimensionamento da carga tributária a ser suportada pela empresa.

E é precisamente nesse ponto – sustentabilidade da atividade empresarial – que reside a pretendida *função social* da presente dissertação, uma vez que a tentativa de tornar mais clara a regra-matriz de incidência de determinado tributo, poupando o contribuinte de recolhê-lo, quando não necessite, contribui muitas vezes para a continuidade da atividade empresarial. Principalmente, em se tratando de exações como o ICMS, uma das que mais repercute, em termos quantitativos, na economia e no caixa da empresa, pois, além de incidir no percentual previsto na legislação estadual, o ICMS integra a base de cálculo de outros tributos, como o Programa de Integração Social – PIS e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS⁹.

Apenas para demonstrar o peso do ICMS incidente sobre os serviços de comunicação e sua direta influência sobre a sustentabilidade da atividade empresarial, dados fornecidos pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, coletados em conjunto com a Comissão Técnica Permanente do ICMS – COTEPE, dão conta de que o “ICMS-comunicação” representa aproximadamente 12,7% (doze ponto sete por cento) do total do ICMS arrecadado somente no ano de 2007¹⁰. E o peso dessa incidência sobre os serviços de comunicação é grande, considerando que o referido imposto representa uma das maiores fontes de arrecadação tributária. Vale lembrar que as estatísticas fornecidas pelo CONFAZ e pelo COTEPE, antes mencionadas, não espelham as repercussões do ICMS na formação da base de cálculo de outros tributos, as

⁹ No que diz respeito à constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, releva salientar, embora isso não seja objeto da dissertação, que a matéria se encontra, atualmente, em discussão no Plenário do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, através do julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785-2/MG. Conquanto o julgamento não esteja, neste momento, concluído, a maioria dos ministros componentes da Corte Suprema aderiram ao voto do Relator, para reconhecer, incidentalmente, a inconstitucionalidade da exigência em questão, estando o julgamento interrompido em razão do pedido de vista do Ministro GILMAR MENDES. Recentemente, o assunto passou a ser discutido na Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 18, que teve liminar deferida em 17/9/2008, para sobrestar os processos que tratam do tema, até a decisão final em sede de controle concentrado de constitucionalidade. O andamento dos processos pode ser conferido no sítio eletrônico <www.stf.gov.br>.

¹⁰ Dados disponíveis em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/boletim/>>. Acesso em: 22/2/2008.

quais, uma vez consideradas, elevarão sobremaneira o reflexo dessa incidência sobre as empresas prestadoras de serviços de comunicação¹¹.

É de notório conhecimento que, na dúvida quanto aos limites da regra-matriz de incidência de determinado tributo, os fiscos federal, estadual e municipal tendem a cobrar mais. E tal conduta, longe de despropositada, é compreensível, dada a indisponibilidade dos bens e do patrimônio público, que engloba, dentre outros bens públicos, móveis, imóveis, semoventes, direitos, ações e os créditos, inclusive os de natureza tributária, detidos pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal, pelos Municípios e pelas respectivas autarquias e fundações de Direito público¹².

Ocorre que, hoje, a tendência é a de sublinhar a *função social do tributo*, e não a meramente “arrecadatória”, para que ele possa lograr cumprir com as metas previstas no Preâmbulo e nos artigos 1º e 3º da CF/88. Com efeito, é a partir do pagamento correto do tributo que se poderá contribuir para a manutenção – e eventual melhora – da saúde financeira do empresário, fomentando possíveis investimentos, que gerarão o crescimento do país. Ao contrário, a carga tributária superdimensionada apenas para satisfazer à fúria de arrecadação, em nada contribui para o desenvolvimento sustentável da Nação¹³.

Como o ICMS possui repercussão decisiva na carga tributária suportada pela empresa, a perfeita identificação de sua regra-matriz, a fim de que a tributação alcance apenas os serviços de comunicação propriamente ditos, reflete na realização dos direitos fundamentais dos contribuintes enquanto cidadãos, o que, igualmente, denota a aderência da dissertação à área de con-

¹¹ Para tornar mais clara a relevância econômica do ICMS, vale ressaltar que ele alcança, aproximadamente, 20% (vinte por cento) do total da arrecadação tributária nacional, conforme consta de estudo coordenado pelo INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – IBPT.

Estudo disponível em: <http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/13035/147.pdf>. Acesso em: 26/10/2008.

¹² Definição de patrimônio público adotada por LÚCIA VALLE FIGUEIREDO, **Curso de Direito Administrativo**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 413.

¹³ Essa idéia está presente no artigo de MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO e NATÁLIA PALUDETTO GESTEIRO – **A busca da cidadania fiscal no desenvolvimento econômico: função social do tributo**. Disponível em: <www.diritto.it/archivio/1/20651.pdf>. Acesso em: 23/2/2008. Para as autoras, as finalidades dos Estados podem ser alcançadas através de uma política tributária, que tenha por objeto não só a imposição tributária propriamente dita, como também a concessão de incentivos fiscais, de modo a estimular a produção, a empregabilidade e a competitividade do país no âmbito internacional. Além disso, a chamada “tributação social” terá papel fundamental na contenção da imposição tributária desenfreada, na medida em que privilegiará o princípio da capacidade contributiva como um dos principais mecanismos de proteção ao contribuinte.

centração “Direito Empresarial e Cidadania”. Tais direitos fundamentais estão presentes na Constituição Federal, sendo exemplos a legalidade e a estrita legalidade em matéria tributária, a tipicidade da tributação, a igualdade em matéria tributária, a capacidade contributiva, a vedação ao confisco, entre outros a seguir estudados.

A referência genérica à “sustentabilidade das empresas de tecnologia” justifica-se, pois, conforme será demonstrado ao longo da pesquisa, tudo o que emana da evolução tecnológica – entendida, *grosso modo*, como algo resultante da junção entre as descobertas científicas e os recursos da engenharia – é passível de sofrer a incidência do ICMS, segundo a óptica do fisco estadual.

Além de todo o exposto, tem-se que eventual benefício gerado pelo estabelecimento correto e seguro do critério material da regra-matriz de incidência do ICMS-comunicação repercutirá no caixa da maior parte das empresas do setor tecnológico, já que muitas das atividades por elas desenvolvidas não consistem na prestação de serviços de comunicação. Pretende-se, portanto, demonstrar que tudo aquilo que é movido à eletricidade ou qualquer outro tipo de energia, que se utiliza de meios elétricos ou eletromagnéticos, ou simplesmente é conectado a uma tomada, não pode ser necessariamente considerado como serviço de comunicação, passível de sofrer a incidência do ICMS.

Por essas razões, a pesquisa desenvolvida não ambicionou o esgotamento do assunto. Pretendeu apenas reunir elementos e reflexões para contribuir com o esclarecimento dessa específica e controvertida regra-matriz de incidência do ICMS – prestação de serviços de comunicação – principalmente nos dias atuais, em que a evolução tecnológica tem contribuído para tornar o conceito de serviço de comunicação muito mais complexo que outrora.

2. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS – “PREPARAÇÃO DO TERRENO”

2.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS

Todo trabalho científico, assim como toda história, deve ter um início, para situar o leitor não somente quanto às questões que serão objeto de análise, mas, sobretudo, quanto ao método que norteou o estudo empreendido.

A escolha metodológica recaiu sobre a teoria da dogmática, ou seja, o objeto de estudo se concentrará especificamente na análise das normas, que compõem o sistema do Direito Positivo e integram o ordenamento jurídico brasileiro, as quais são produto de elaboração e imposição pelos homens e para os homens. E essa análise será empreendida com suporte em um arcabouço doutrinário sobre o tema objeto de estudo¹⁴.

Apenas a título de esclarecimento, não serão contempladas, pela análise ora empreendida, as regras do Direito Natural, ou mesmo o ordenamento moral, uma vez que a índole da Ciência do Direito brasileiro, que influencia o respectivo Direito Positivo, ainda é eminentemente normativa, pois influenciada em grande parte pelo sistema do Direito Continental.

Exatamente por essa razão, mostra-se necessária a utilização do arcabouço dogmático existente para a busca da solução efetiva – e não meramente ideal – dos problemas que emergem da aplicação do Direito Positivo, como é o caso daquele enfrentado neste trabalho: saber o que são e quais são os serviços de comunicação, passíveis de sofrerem tributação pelo ICMS. A opção pela dogmática justifica-se, também, como tentativa de imprimir uma feição mais prática e concreta ao trabalho.

Ainda levando em consideração a temática escolhida – incidência do ICMS sobre os serviços de comunicação – mostra-se imprescindível partir de conceitos mais gerais para outros mais específicos, culminando com o detalhamento das próprias regras-matrizes de incidência do tributo estadual em co-

¹⁴ A dogmática foi o método utilizado na clássica “Teoria Pura do Direito”, de HANS KELSEN. E a sua adoção foi justificada com o seguinte exemplo, bastante elucidativo, formulado por ROBERT WALTER, discípulo do próprio KELSEN, em ensaio que abre a tradução para o português da versão condensada da “Teoria Pura do Direito”: “...quem deseja visitar a mãe em uma terra distante, e levar-lhe um presente, não tem como saber como é regulamentada a entrada de pessoas e a importação de bens de forma moralmente correta, pois só saberá como estão regulamentados de acordo com o direito positivo do país a que pretende viajar. Este conhecimento exato deve tê-lo aquele que deseja criticar politicamente as respectivas decisões” – **Teoria Pura do Direito: introdução à problemática científica do Direito**. Tradução de: CRETILLA JR., J. e CRETILLA, Agnes. 3. ed. São Paulo: RT, 2003, p. 22-24.

mento, e a aplicação daquela específica do ICMS-comunicação a casos concretos controvertidos.

A necessidade de iniciar com temas mais abrangentes determinou outra escolha metodológica: a do método hipotético-dedutivo. Afinal, o Direito Tributário, ramo responsável pelo estudo e sistematização das normas que versam sobre os tributos – dentre eles o ICMS –, está inserido no ordenamento jurídico brasileiro, sendo necessário “preparar o terreno”, a fim de que as considerações a seguir sigam lógica e espacialmente estruturadas.

Certos de que o Direito deve ser visto como um todo, razão pela qual a compreensão de qualquer um de seus ramos ou partes deve ser levada a efeito à luz de uma perspectiva holística, não é possível iniciar uma análise específica sem antes tecer considerações sobre as noções de sistema e ordenamento jurídico, com enfoque no Sistema Tributário Nacional que é, sobretudo, Sistema Constitucional Tributário, já que calcado predominantemente nas normas veiculadas pela CF/88. Logo, em matéria de tributação, com maior razão, as normas constitucionais devem servir como fundamento de validade para as demais normas infraconstitucionais editadas sobre o tema.

Ainda nessa parte específica do trabalho, serão analisados alguns princípios constitucionais relevantes para o estudo do ICMS, tais como os da legalidade e da estrita legalidade em matéria tributária, da tipicidade da tributação, da igualdade em matéria tributária, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

2.2 NOÇÃO DE SISTEMA E ORDENAMENTO JURÍDICO

Quando o assunto é sistema e ordenamento jurídico, não é possível deixar de referir à obra de HANS Kelsen, teórico que melhor traçou a representação do ordenamento jurídico no Direito continental, ao colocar a “*norma fundamental*” no vértice de um sistema piramidal, legitimando todas as demais que a ela subjazem. Ela é, portanto, o fundamento último de validade das normas, a “*unidade na pluralidade*”, na dicção do próprio Kelsen, sendo norma pressuposta, e não posta¹⁵.

¹⁵ HANS Kelsen, **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 96; VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do Direito Positivo**. São Paulo: RT/EDUC, 1977, p. 119. Conforme bem salienta MARÇAL JUSTEN FILHO, a despeito das numerosas críticas dirigidas à obra de HANS Kelsen,

Apenas a título de referência, a noção kelseniana da norma fundamental, enquanto entidade pressuposta, contrapõe-se à teoria idealizada por NIKLAS LUHMANN, que entende que o fundamento de validade de um sistema jurídico é ele próprio. É a idéia de auto-referibilidade do sistema¹⁶.

A despeito dessas controvérsias teóricas sobre qual seja o fundamento de validade de um sistema, é certo que ambas as teorias – formuladas por KELSEN e LUHMANN – admitem a estruturação e ordenação das normas em diversos níveis hierárquicos.

Ainda segundo KELSEN, como a norma fundamental, entendida como norma pressuposta, é o ponto de partida do ordenamento jurídico, ela não poderá ser deduzida a partir das demais normas, sendo o poder que a idealiza ilimitado. A esse poder subjaz aquele que cria as demais normas que integram o ordenamento positivo, que deve, necessariamente, sofrer limitação por parte da norma fundamental¹⁷.

Na linha trilhada por KELSEN, ou seja, de busca do conhecimento dogmático através da utilização da lógica deôntica, o jurista pernambucano LOURIVAL VILANOVA idealiza a figura da norma fundamental como proposição de metalinguagem, ou seja, situada fora do ordenamento jurídico positivo e que a ele irá conferir fundamento de validade¹⁸. E essa norma, sendo pressuposta, situa-se no plano do “*dever-ser*”, ou seja, antes mesmo da sua própria aplicação no

não há como deixar de reconhecer a sua importância para a Filosofia do Direito, bem como para o próprio Direito. Afinal, nas palavras do próprio autor, o pensamento jurídico ainda não conseguiu encontrar argumentos suficientes para “*destronar*” a Teoria Pura kelseniana – **Sujeição passiva tributária**. Belém: Cejup, 1986, p. 3. Vale, novamente, a advertência de JUSTEN FILHO, no sentido de que KELSEN não ignora a condição intrinsecamente social do fenômeno jurídico. Ao contrário, ele formulou uma Teoria Pura do Direito – no que diz respeito ao método – e não uma “Teoria do Direito Puro” (*ibidem*, p. 3-4).

¹⁶ LUHMANN, Niklas. A Restituição do décimo segundo camelo: do sentido de uma análise sociológica do Direito. In: ARNAUD, André-Jean e LOPES JR., Dalmir (org.). **Niklas Luhmann: do sistema social à Sociologia Jurídica**. Tradução de: LOPES JR., Dalmir *et. al.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 33-107. Para LUHMANN, o sistema jurídico é auto-referencial da sociedade e comprometido com a sua “*autopoiesis*”. A legalidade é a sua forma de legitimidade. Ele se auto-constrói de maneira circular, sendo, concomitantemente, um sistema aberto e fechado. Esse paradoxo deve-se ao fato de que a sua autonomia possui limites no ambiente social, dentro do qual o sistema se encontra inserido. Logo, o que é Direito sempre e somente pode ser decidido pelo próprio sistema jurídico – p. 63-71.

¹⁷ **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 97.

¹⁸ Constitui objeto de investigação, por parte da lógica deôntica, a validade dos argumentos regidos pelos modais “*permitted negativo*”, “*permitted positivo*”, “*proibido*” e “*obrigatório*”. Nesse sentido cf. BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de: SANTOS, Maria Celeste Cordeiro Leite dos. Brasília: Polis: UNB, 1991, p. 82 *et. seq.*

mundo fenomênico, seja aquela que descreve uma conduta determinada, seja aquela que prescreve uma sanção¹⁹.

Para LOURIVAL VILANOVA, o que confere homogeneidade e unidade às normas do sistema, na Teoria Pura do Direito de KELSEN, é o traço da normatividade, isto é, a norma fundamental é verdadeiro ponto de partida normativo, “*starting-point*” do desenvolvimento do Direito, oferecendo o “*critério de pertinencialidade*”, onde uma norma provém de outra e dá lugar a outra, e assim sucessivamente, em um eterno construir. Sendo assim, a unidade do sistema e do seu ponto de partida – norma fundamental – é que caracterizam o sistema do Direito Positivo²⁰.

Ainda quanto à noção de sistema, comungamos das lições de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, que, amparado nos ensinamentos de doutrinadores de renome, define sistema para o Direito Positivo como um conjunto de elementos – repertório, que se relacionam de forma estruturada, formando um todo unitário²¹. Já a idéia de sistema para a Ciência do Direito, além do repertório, da estrutura e da unidade, agrega-se a idéia de coerência. Em qualquer caso, é imprescindível para compor a idéia de sistema haver um relacionamento entre a pluralidade de seus elementos, não se contentando o conceito com a mera existência de objetos sem qualquer ordenação ou unidade²².

Pensamento diverso externa TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, que, com toda a sua densidade teórica, concebe a Ciência do Direito como um “...*sistema de significações normativas*” originadas historicamente, cuja conexão se funda em sua relação com um campo determinado da vida. O seu raciocínio parte da teoria de EMIL LASK, para quem o sistema jurídico é algo concreto e não uma abstração lógico-formal, precisamente por ser o Direito um “*fator cultural*

¹⁹ HANS KELSEN, **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 29 e LOURIVAL VILANOVA, **As estruturas lógicas...**, *op. cit.*, p. 29 *et. seq.*

²⁰ *Ibidem*, p. 119.

²¹ VIEIRA, José Roberto. A noção de sistema no Direito. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná (UFPR)**, Porto Alegre: Síntese, v. 33, 2000 (Coleção Acadêmica de Direito; v. 17), p. 55 *et. seq.*

²² Complementando o raciocínio, MARÇAL JUSTEN FILHO lembra que os sistemas naturais também são sistemas, porém regidos pelo princípio da causalidade. Neste caso a estrutura e o repertório são alheios à vontade humana. Já os sistemas humanos se regem pelo princípio da imputação, vindo a lume a necessidade de estudo da norma, a ser empreendido em capítulo próprio [**O imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: RT, 1985. (Textos de Direito Tributário, 10), p. 23].

*real*²³ E a norma seria um “*valer-para*” a esfera do comportamento humano, imposta por um “querer jurídico” que nada tem de justo, razão pela qual o sistema jurídico não se confundiria com o normativo²⁴. Ainda segundo FERRAZ JUNIOR, a complexidade, em princípio, não pode ser mais ampla que a capacidade do sistema em reduzi-la, sendo essa capacidade de redução do espectro de possibilidade do sistema denominada “*seletividade*”²⁵.

Dessa forma, e na mesma linha seguida por LOURIVAL VILANOVA – que entende ser o Direito um sistema com contradições –, TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR compreende o sistema jurídico como um todo complexo – totalidade jurídica –, não necessariamente coerente, unitário ou hierarquizado, contrapondo-se à concepção kelseniana de sistema fechado e que exclui variáveis em seu interior.

A despeito das controvérsias doutrinárias antes referidas, é certo que o ordenamento jurídico constitui um sistema unitário, seja sob o prisma da Ciência do Direito – seara em que a coerência se faz necessária –, seja sob o ponto de vista do Direito Positivo – em que o requisito coerência é dispensável. E essa é, precisamente, a premissa a ser seguida.

E, segundo NORBERTO BOBBIO, trata-se o ordenamento de um sistema do tipo dinâmico, que se diferencia dos sistemas morais, que são estáticos, e cujas características básicas são: (i) a *unidade*, que decorre da sua construção escalonada, em que prevalece a relação das normas com o todo, unidade essa que vale para o conceito de sistema sob o ponto de vista da Ciência do Direito e do Direito Positivo; (ii) a *coerência*, qualidade própria do sistema concebido sob o prisma da Ciência do Direito, que desloca o foco para o relacionamento das normas entre si, com a exclusão das chamadas antinomias e; (iii) a *completude*, na medida em que eventual lacuna deve ser suprida através dos métodos de heterointegração do sistema (recurso a ordenamentos diversos) e auto-integração (recurso a elementos do mesmo ordenamento ju-

²³ **Conceito de sistema no Direito: uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask.** São Paulo: RT e Universidade de São Paulo, 1976, p. 141 *et. seq.*

²⁴ *Ibidem*, p. 168 *et. seq.*

²⁵ **Rigidez ideológica e flexibilidade valorativa – para uma análise da dimensão axiológica do Direito.**

Disponível em: <<http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/56>>. Acesso em: 10/6/2008.

rídico)²⁶. Neste último método, mostra-se de fundamental importância o trabalho do juiz, que se valerá dos critérios da analogia e dos princípios gerais de Direito, entre outros.

Independentemente das críticas tecidas à Teoria Pura do Direito de KELSEN, o que interessa é que o ordenamento jurídico brasileiro é um sistema normativo, que tem em seu vértice a CF/88. Ao mesmo tempo em que ela remete à norma fundamental, em uma perspectiva ascendente, a Carta Maior confere legitimidade a todas as demais normas que integram o próprio ordenamento, em uma visão descendente.

Especificamente em matéria de Direito Tributário, as regras veiculadas na Carta Maior são de extrema importância, desde que traçam as diretrizes básicas para a formação das regras-matrizes de incidência dos tributos, dentre eles – e principalmente – o ICMS, campeão em número de normas constitucionais a ele dedicadas.

2.3 CONSTITUIÇÃO E SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL – REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS IMPOSITIVAS

Segundo GILMAR FERREIRA MENDES, INOCÊNCIO MÁRTIRES COELHO E PAULO GUSTAVO GONET BRANCO, o poder constituinte originário, responsável pela edição da Constituição em um determinado ordenamento jurídico, possui como características básicas ser permanente, inicial, incondicionado a formas e ilimitado pela ordem jurídica prévia, uma vez que traça um novo destino para a ação do poder político, ocorrendo, quase sempre, em momentos de viragem histórica ou de mudança de determinado regime político vigente, como no caso da transição entre o regime de ditadura militar, anteriormente vigente, e o democrático, ora em vigor²⁷.

²⁶ **Teoria do ordenamento...**, *op. cit.*, p. 37 *et. seq.* Na tentativa de explicitar certa obscuridade na obra de NORBERTO BOBBIO quanto ao prisma sobre o qual o autor italiano concebe a idéia de sistema – ópticas da Ciência do Direito ou do Direito Positivo –, JOSÉ ROBERTO VIEIRA faz a seguinte observação: “...parece-nos, conquanto não explicitado, quando trata do sistema como uma totalidade ordenada, a exigir coerência, está [NORBERTO BOBBIO] a considerar o sistema jurídico no sentido da Ciência do Direito, ou no sentido de ideal de justiça do direito posto; e quando admite normas incompatíveis e a subsistência do sistema, está a versar o sistema jurídico no sentido do Direito Positivo, tal como se nos apresenta. Do que não resta dúvida, porém, é que o Direito Positivo, para BOBBIO, é efetivamente sistema” – A noção de sistema..., *op. cit.*, p. 58.

²⁷ **Curso de Direito Constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 200. Ainda no que concerne ao poder constituinte originário, CANOTILHO não discorda das características antes

No Brasil, a CF/88, elaborada pelo poder constituinte originário, personificado na Assembléia Constituinte, instaurada por meio da Emenda Constitucional nº 26/1985, é o documento que ocupa a posição de lei máxima ou de vértice do ordenamento jurídico brasileiro, de sorte a emprestar fundamento de validade a todas as outras normas dele integrantes. Por essa razão, a Constituição é tida como a *lei fundamental do Estado* – em uma analogia à norma fundamental de Kelsen –, por possuir normas de observação obrigatória, não só pelas pessoas físicas ou jurídicas, de Direito público ou privado, mas também, e sobretudo, pelo próprio Estado²⁸.

Para JOSÉ ROBERTO VIEIRA, as normas constitucionais são, em uma perspectiva lógica, anteriores às normas provenientes de qualquer outro ramo jurídico, para as quais desempenham o papel de “...*supedâneo legitimador*”²⁹. E tal raciocínio tem pertinência, na medida em que somente integrarão, de maneira válida, o ordenamento jurídico, as normas que guardarem conformidade com a Constituição, responsável por legitimar todo o ordenamento normativo a ela subjacente.

Em outras palavras, em havendo descompasso entre a Constituição e qualquer norma de hierarquia inferior – lei, decreto, dentre outras –, dar-se-á o fenômeno da inconstitucionalidade da norma que, por sua vez, poderá ser material, quanto ao conteúdo, ou meramente formal, que diz com a competência da autoridade que a editou ou com o rito da sua elaboração.

Ainda segundo CANOTILHO, a CF/88 é verdadeira “*Constituição-Mãe*”, já que a sua minúcia e detalhamento, especialmente em matéria tributária, exerce a função equivalente à materna, assegurando o exercício dos direitos e

enumeradas, somente agregando que tal poder “...*não parte do nada*”, pois existem certos princípios – como os da dignidade da pessoa humana, da liberdade, da igualdade – que devem nortear a elaboração de uma Constituição verdadeiramente democrática – **Direito Constitucional e teoria da Constituição**. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 2002, p. 66.

²⁸ Na seara do Direito Constitucional, questiona-se se a CF/88 realmente foi concebida a partir de um poder constituinte originário, tal qual idealizado pela maior parte da doutrina, com as características da permanência, da não limitação pela ordem jurídica prévia, dentre outras. Isso porque a Emenda Constitucional nº 26/1985, que deflagrou a Assembléia Constituinte, continha em seu bojo algumas diretrizes, que, para alguns, descaracterizaram o caráter necessariamente inédito do poder constituinte originário. Além disso, questiona-se a legitimidade da assembleia constituinte como manifestação do poder constituinte originário, já que integrada em parte por parlamentares que já cumpriam mandato anteriormente à própria convocação da Constituinte, como relatado por GISELA MARIA BESTER (**Direito Constitucional...**, *op. cit.*, p. 212-213) Fica o registro da controvérsia, que não será melhor aprofundada, por não guardar relação direta com o objeto desse trabalho.

²⁹ VIEIRA. José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI – texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993, p. 39.

liberdades fundamentais e, sobretudo, imprimindo segurança às relações jurídicas travadas sob sua égide. Afinal, o excesso de “carinho” por parte do legislador constitucional pelos temas tributários, fez com que alçasse o Sistema Constitucional Tributário à verdadeira categoria de subsistema constitucional, restando pouca mobilidade de atuação por parte do legislador ordinário³⁰.

Exatamente tendo em vista essa rigidez da CF/88 em matéria tributária é que HUMBERTO ÁVILA defende ser o Direito Tributário brasileiro verdadeiro “*direito constitucional tributário*”, rigidez essa que, lamentavelmente, não vem sendo verdadeiramente observada pela jurisprudência³¹.

Nesse sentido, o Capítulo I do Título VI da CF/88, que trata do “Sistema Tributário Nacional”, alberga um número significativo de normas específicas de Direito Tributário. Esse dado faz com que o Brasil seja o país, com uma das Constituições mais extensas e detalhadas em matéria de tributação³².

De acordo com SACHA CALMON NAVARRO COELHO, em sendo a Constituição Federal o “...*texto fundante da ordem jurídico-tributária*”, todos os fundamentos do Direito Tributário brasileiro encontram-se lá enraizados³³. Por essa razão, todo e qualquer estudo de Direito Tributário deve partir, invariável e inexoravelmente, do texto constitucional.

Vale lembrar que a CF/88 abriga as normas fundamentais em matéria tributária, dentre as quais se destacam os princípios, responsáveis por traçar as diretrizes do Sistema Tributário Nacional, conferindo-lhe feição dinâmica. É, justamente, com base na conjugação deles com as normas que o intérprete irá constantemente reconstruir o ordenamento jurídico³⁴. A noção de princípio, bem como a análise mais pormenorizada de alguns deles, será desenvolvida na seqüência.

³⁰ *Apud* JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 39-40.

³¹ **Sistema constitucional...**, *op. cit.*, p. 110.

³² Dado trazido, entre outros, por SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 47.

³³ *Idem*, p. 47.

³⁴ Sobre a função do intérprete de verdadeiro construtor e reconstrutor do sentido das normas, que integram o ordenamento jurídico, cf., entre outros, ÁVILA. Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 31 *et. seq.*

2.4 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

2.4.1 NOÇÃO DE PRINCÍPIO

Como rapidamente aludido no tópico anterior, os princípios possuem função integrativa, sendo responsáveis pelo processo de construção e reconstrução do sistema, permitindo, assim, a sua renovação, a sua oxigenação. E esse processo dialético deve ocorrer mesmo nos casos dos sistemas ditos sintaticamente fechados, já que, em qualquer caso, o Direito é sempre um produto social e, por essa razão, deve almejar atender à sociedade da qual provém e à qual se destina.

Para a exata compreensão do que sejam os princípios jurídicos, alguns dos quais objeto de estudo no presente trabalho, há que se ter em mente a idéia de princípio, como categoria utilizada em qualquer campo do saber. E, em se tratando de expressão que contempla múltiplos significados, cabe a nós fazermos uma opção entre uma das acepções possíveis, a fim de ser adotada neste trabalho.

Dentre as definições estudadas, optamos por aquela trazida por RUY SAMUEL ESPÍNDOLA, que define princípio como sendo a “...*idéia mestra*”, responsável por estruturar um sistema de idéias, pensamentos ou normas, que a ela se subordina³⁵. A justificativa da escolha se deve ao fato de que, embora sejam variadas as definições, há um relativo consenso de que os princípios são normas de destaque no ordenamento jurídico, cabendo-lhes a função de diretrizes a serem seguidas pelas demais regras que o integram.

³⁵ **Conceito de princípios constitucionais**. 2. ed. São Paulo: RT, 2002, p. 53.

Dentro desse viés principiológico, são de fundamental importância as lições do Ministro JOSÉ DELGADO, que defende que a interpretação em matéria de Direito Tributário deve sempre privilegiar a acepção da norma que faça fazer valer a força dos princípios que homenageiam os valores máximos presentes na vida do homem: a sua dignidade, a sua cidadania e a proteção social do trabalho e da livre iniciativa, todos fundamentos da República Federativa do Brasil, estampados no artigo 1º da CF/88³⁶. Tais palavras assumem especial relevância, por partirem de um ex-Ministro do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, refletindo a tendência do corpo de magistrados do país. Os princípios constitucionais aplicáveis ao Direito Tributário são classificados em gerais e específicos. Dado ao escopo limitado do presente trabalho, serão objeto de rápida análise apenas os princípios da legalidade/estrita legalidade em matéria tributária, da tipicidade, da igualdade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, que guardam pertinência direta com o tema da tributação, pelo ICMS, dos serviços de comunicação.

Vale lembrar que todos os princípios adiante estudados são orientados pela máxima da segurança jurídica, cuja necessidade de observância consta do Preâmbulo da Carta Magna de 1988, bem como do seu artigo 5º, *caput*, segurança essa que, na dicção de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, abrange mais do que a certeza do direito, incluindo a própria “*previsibilidade da a-*

³⁶ **Teoria dos princípios...**, *op. cit.*, p. 37-38. O autor faz distinção entre princípios e postulados, em que os primeiros seriam verdadeiras “metanormas”, que trazem em seu bojo um dever de segundo grau, consistente em estabelecer a estrutura de aplicação de outras normas. Já o princípio estabeleceria o fim a ser alcançado pelo Estado. Essa diferenciação traçada por HUMBERTO ÁVILA é bem captada pelo Juiz Federal EUGÊNIO ROSA DE ARAÚJO, que faz a seguinte leitura da obra de ÁVILA: “os princípios são normas que impõem a promoção de um estado ideal de coisas por meio da prescrição indireta de comportamentos cujos efeitos são havidos como necessários àquela promoção, ao passo que os postulados não impõem a promoção de um fim, mas estruturam a aplicação do dever de promover um fim e, ainda, não prescrevem indiretamente comportamentos, mas modos de raciocínio e argumentação relativos a normas que imediatamente prescrevem comportamentos” (**Recensão de “teorias dos princípios”, de Humberto Ávila**. Disponível em: <http://www.jfrj.gov.br/Rev_SJRJ/num20/resenha/resenha.pdf>. Acesso em: 10/10/2008). *Ibidem*, p. 30-39 e 87.

³⁷ **Conceito de princípios...**, *op. cit.*, p. 71-72.

³⁸ **O fenômeno evolutivo da interpretação do Direito Tributário**. Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/dspace/bitstream/2011/1870/1/O_Fen%C3%B4meno_Evolutivo_da_Interpreta%C3%A7%C3%A3o_do_Direito.pdf>. Acesso em: 1/9/2008. Essa mesma idéia também está refletida no seguinte artigo do autor: DELGADO, José Augusto. A interpretação contemporânea do Direito Tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 151-173.

ção estatal”, a fim de afastar eventuais surpresas, que se contraponham ao ordenamento jurídico, bem como aos direitos fundamentais dos contribuintes, estabelecidos, explícita e/ou implicitamente, na CF/88⁴⁰.

Essa idéia de concretização dos princípios em nome da máxima de segurança jurídica possui uma premência maior no âmbito do Direito Tributário, justamente para fins de evitar, sempre que possível, que o contribuinte seja surpreendido por cobranças que invadam a sua esfera patrimonial, sem que tenham a chance de realizar uma programação prévia, de modo a possibilitar o adimplemento da obrigação tributária. É a proteção da confiança do contribuinte, que emerge como corolário da segurança jurídica, na dicção de ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁴¹.

Dentro dessa perspectiva, emergem como de fundamental importância o princípio da irretroatividade da tributação, previsto no artigo 150, III, a, da Carta Magna, bem como o da anterioridade – geral e nonagesimal –, constante do mesmo dispositivo, alíneas b e c; bem assim do artigo 195, § 6º, da CF/88. A referência a tais princípios é apenas ilustrativa da segurança jurídica, já que não serão aprofundados no presente trabalho, por não dizerem respeito à questão central nele desenvolvida.

2.4.2 PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA ESTRITA LEGALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

O princípio da legalidade é um dos mais importantes na CF/88, tanto que está alçado à categoria de verdadeiro direito fundamental.

O enunciado “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, constante do artigo 5º, II, da CF/88, vincula todos os ramos do Direito. Somente por lei, que renda estrita observância aos preceitos contidos na CF/88, crimes são tipificados, deveres administrativos são impostos aos cidadãos e tributos são veiculados.

O Sistema Tributário Nacional, da forma que ele foi concebido, tem na legalidade a maior das limitações constitucionais à competência para tributar, já que ela alcança todos os tributos: impostos, taxas, contribui-

⁴⁰ Princípios constitucionais e estado de Direito. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: RT, out./dez. 1990, n. 54, p. 97-99.

⁴¹ **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 421.

ções de melhoria⁴². E é precisamente por essa razão que o legislador, no intuito de salvaguardar o direito dos contribuintes, foi mais além, e repetiu a idéia de legalidade no artigo 150, I, da CF/88, já inserido no capítulo do Sistema Tributário Nacional.

Apesar de aparentemente redundante, já que a necessidade de obediência à legalidade para a instituição ou aumento de tributos deflui do próprio artigo 5º, II, da CF/88, o artigo 150, I limita, de forma inexorável, a atuação do fisco, consistindo em verdadeiro princípio da estrita legalidade tributária, na dicção de PAULO DE BARROS CARVALHO, primado esse que impõe que a lei traga em seu bojo os elementos descritores do fato jurídico, bem como aqueles prescritores da relação obrigacional⁴³.

Essa aparente redundância, em verdade, marca uma visão ampliati-va do primado da legalidade, cuja característica básica é a própria relação de conformidade com a lei em sentido formal e em sentido material. Ou seja, a visão que se tem do princípio da legalidade no Direito brasileiro – em especial no tributário – é a mais ampla possível, como nos dá notícia JOSÉ ROBERTO VIEIRA, diferentemente do que ocorre em outros sistemas ju-

⁴² Cf. ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 248. O autor em questão entende que são três os tributos no Brasil, de acordo com a CF/88: impostos, taxas e contribuição de melhoria. Os empréstimos compulsórios seriam tributos restituíveis; as contribuições parafiscais, tributos arrecadados por pessoa diversa daquela que os instituiu; os impostos extraordinários, como o próprio nome sugere, impostos que, devido às circunstâncias, não necessitam observar o “*princípio da reserva das competências impositivas*” e as contribuições do artigo 149 da CF/88, tributos – impostos ou taxas – qualificados por sua finalidade – *op. cit.*, p. 620-621. Embora polêmica a classificação das espécies tributárias pela doutrina, fazemos referência apenas a essa, sem o compromisso de aprofundamento do assunto.

⁴³ **Curso...**, *op. cit.*, p. 174-175.
Muito se discute sobre a possibilidade de equiparação do princípio da legalidade com a idéia de “reserva de lei”. Embora ampla a controvérsia a respeito do assunto, não iremos adentrar nessa problemática, por entender suficiente ao estudo a convicção de que a reserva de lei somente vem a reforçar a obrigatoriedade de que, em matéria tributária, a obrigação de pagar tributo seja estabelecida por lei.
Apenas como forma de fundamentar nosso pensamento, entendemos, como ALBERTO XAVIER, que no Brasil somente há que se cogitar de uma reserva absoluta de lei, conceito esse que se aproximaria de uma estrita legalidade, já que espelha exigência constitucional, segundo a qual a lei deverá conter não somente o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério de decisão do órgão de aplicação do direito no caso concreto, que deve se limitar a subsumir o conceito de fato ao conceito de norma, independentemente de qualquer valoração pessoal – **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 17-18.
A reserva de lei também pode ser vista sob o prisma das matérias destacadas pela CF/88 para receberem regulamentação via lei complementar, que demanda maior quórum de aprovação, sendo exemplo o próprio artigo 146, da CF/88. Nesse caso, cabe falar em verdadeiro princípio da “reserva de lei complementar”, igualmente inserido na idéia maior de legalidade.

rídicos, como o francês, que remete algumas matérias à “*reserva de lei*” e outras ao “*domínio regulamentar*”, algo inadmissível e impensável no sistema jurídico brasileiro, que veda a edição de regulamentos autônomos, que não guardem conformidade com a lei, ou que desbordem de seu conteúdo⁴⁴.

A impossibilidade de edição de regulamentos autônomos no Brasil é de tal forma evidente, que é captada por doutrinadores estrangeiros que se dedicam ao estudo do ordenamento jurídico brasileiro, como é o caso de VICTOR UCKMAR. Segundo corretamente observa o autor italiano, por força da CF/88, o Poder Executivo não mais tem a prerrogativa de editar decretos-leis, não obstante subsistam aqueles veiculados durante a Carta de 1967. Porém, o maior problema identificado por UCKMAR ocorre por conta da cada vez maior expedição de decretos e regulamentos por parte do Poder Executivo – leis em sentido substancial e não formal –, fenômeno que tem como uma de suas origens o excesso de trabalho a cargo dos Parlamentos (inclusive dos Europeus), que faz com que a função legislativa seja indiretamente delegada ao Poder Executivo, que a “exerce” quase sempre exorbitando o limite imposto pela legalidade⁴⁵.

Especificamente no que diz respeito à seara tributária, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA reforça a impossibilidade na edição dos regulamentos autônomos, asseverando que o Poder Executivo não poderá apontar, ainda que por delegação legislativa, nenhum dos aspectos essenciais da norma jurídica tributária – inclusive aqueles que dizem respeito aos elementos quantitativos do tributo, como é o caso da base de cálculo e da alíquota – sob pena de flagrante inconstitucionalidade⁴⁶.

Infelizmente, na prática, o que se têm é justamente o oposto, desde que é bastante comum, principalmente em matéria tributária, a edição de regulamentos contendo normas extravagantes, e que limitam o conteúdo

⁴⁴ Princípios constitucionais..., *op. cit.*, p. 96-97. Após a edição da Emenda Constitucional nº 32/2001 poder-se-ia cogitar da edição, pelo Presidente da República, de decretos autônomos, que se remeteriam diretamente ao texto constitucional, de que são exemplos aqueles referidos no artigo 84, VI, CF/88. Mas, independentemente de se defender a possibilidade de regulamentos autônomos dentro do ordenamento jurídico brasileiro, está claro que eles jamais poderão versar sobre matéria tributária.

⁴⁵ **Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário**. Tradução de: GRECO, Marco Aurélio. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 39-41.

⁴⁶ **Curso...**, *op. cit.*, p. 248.

da lei, limitam o seu escopo, não passando ao largo da norma de incidência dos tributos. Alguns exemplos de normatização infralegal, que não guarda conformação com o primado da legalidade, serão estudados em momento oportuno, quando tratarmos da incidência do ICMS sobre os serviços de provimento de acesso à internet.

No âmbito da legislação infraconstitucional, o princípio da estrita legalidade tributária é corroborado pelo artigo 97, do Código Tributário Nacional, segundo o qual somente a lei pode instituir tributos, bem como definir todos os aspectos de sua regra-matriz de incidência. Mais uma demonstração da visão ampliada que tal princípio assume no Direito brasileiro, e da sua íntima relação com a tipicidade na tributação, que será estudada no próximo item⁴⁷.

Em decorrência dessa dupla previsão de legalidade, em matéria de Direito Tributário, que implica a existência de um verdadeiro dogma da estrita legalidade, não basta a preexistência de lei prevendo o ônus tributário. É preciso, ainda, que a previsão legal seja clara, inequívoca e contenha todos os elementos indispensáveis à cobrança de determinado tributo, sob pena de sua inconstitucionalidade. E ela infalivelmente fulminará o tributo, ainda que ele conte com previsão na Magna Carta de instituição pelos entes federados.

Logo, para que o legislador atenda às exigências impostas pelo princípio da legalidade – cujo corolário é a estrita legalidade tributária –, não basta instituir um tributo qualquer previsto na CF/88: ele há de descrever, com minúcia, todos os aspectos da sua regra-matriz de incidência, sempre rendendo observância às regras e aos princípios constitucionalmente estabelecidos.

2.4.3 PRINCÍPIO DA TIPICIDADE DA TRIBUTAÇÃO

É decorrência lógica dos princípios da legalidade e da estrita legalidade em matéria de tributação, a necessidade de que a hipóteses de incidência e a obrigação tributária estejam perfeitamente descritas/tipificadas na sua respectiva regra-matriz. Tal descrição deve ser de tal modo exaus-

⁴⁷ Cf. SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 220.

tiva que não reste ao legislador infralegal e ao aplicador da lei qualquer campo de discricionariedade quanto ao nascimento e à fixação do ônus tributário. É esse, portanto, o princípio da tipicidade na tributação, que nada mais é do que uma especial maneira de realização da legalidade tributária, que impõe a edição de uma “*lei qualificada*”, na expressão de ALBERTO XAVIER, para dispor, de maneira precisa, sobre os critérios que compõem a regra-matriz de incidência tributária⁴⁸.

Nesse sentido, a tipicidade, no Direito Tributário, vai mais além da estrita legalidade, aproximando esse ramo do Direito do próprio Direito Penal, a fim de assegurar ao contribuinte a segurança de que sofrerá a tributação – que redundará em invasão do seu patrimônio – na exata medida em que idealizada na Constituição. Caso a tributação exceda os ditames constitucionais, e desborde da regra-matriz de incidência respectiva, haverá indevida afronta à propriedade do contribuinte, que é direito fundamental igualmente estampado na Carta Magna, em seu artigo 5º, XXII.

Em outras palavras, e fazendo uma analogia com os institutos do Direito Civil, que não poderão livremente sofrer quaisquer modificações pelo Direito Tributário, que é um ramo didático de superposição – artigos 109 e 110, do CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL⁴⁹ –, o não atendimento da tipicidade em matéria de tributação inevitavelmente acarretará verdadeiro esbulho patrimonial do contribuinte⁵⁰.

Ainda segundo ALBERTO XAVIER, que vem há muito se dedicando a destacar a importância dos princípios da legalidade/estrita legalidade e da tipicidade, em matéria de Direito Tributário, o conceito deste último encontra-se consagrado no artigo 146, III, a, da Carta de 1988, em todos os seus corolários: proibição de cláusula geral em matéria tributária, já que o catálogo de tributos previstos na CF/88 é *numerus clausus*, exceção feita aos impostos de competência residual da União. Além disso, a tipicidade

⁴⁸ Cf. ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 423; ALBERTO XAVIER, **Tipicidade da tributação...**, *op. cit.*, p. 17.

⁴⁹ Doravante denominado pela sigla CTN.

⁵⁰ Esbulho, diz MARIA HELENA DINIZ, “*é ato pelo qual o possuidor se vê despojado da posse, injustamente, por violência, por clandestinidade e por abuso de confiança. De maneira que é esbulhador: estranho que invade casa deixada por inquilino; o comodatário que deixa de entregar a coisa dada em comodato findo o prazo contratual; o locador de serviço, dispensado pelo patrão, que não restitui a casa que recebera para morar*” (**Curso de Direito Civil brasileiro**. 17. ed., São Paulo. Saraiva, 2002, v. 4, p. 74-84).

implica uma exigência de *determinação*, pois devem ser formulados por conceitos determinados os elementos essenciais do tributo⁵¹.

Para fins de concretização da máxima da tipicidade, em matéria tributária, emerge de fundamental importância a utilização da técnica da lógica jurídica no estudo da norma de incidência. A redução da proposição normativa a expressões aritméticas de sentido unívoco visa blindá-la contra o fenômeno da imprecisão gramatical, que, inevitavelmente, gera uma multiplicidade de interpretações, que podem desvirtuar o sentido da própria norma. O estudo da lógica jurídica, aliado à teoria da norma, será objeto de reflexões, que integram capítulo específico deste trabalho.

Tem-se, portanto, que o princípio da tipicidade impõe que todos os elementos necessários à configuração do tributo estejam contidos na lei. Sem essa descrição minuciosa, é impossível caracterizar algum dever tributário essencial imponível ao contribuinte.

2.4.4 PRINCÍPIO DA IGUALDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A igualdade reflete um dos ideais de justiça mais difíceis de serem alcançados pelos povos. Tal verificação foi sagazmente realizada por JOSÉ AFONSO DA SILVA, que nos remete a uma comparação deveras intrigante, segundo a qual, dos ideais defendidos pela Revolução Francesa, a igualdade não recebeu, ao longo do tempo, o mesmo tratamento vigoroso, se comparado ao da liberdade. Enfatiza o autor em questão, que a igualdade é o signo fundamental da democracia, capaz de barrar privilégios e distinções, caso praticada na sua plenitude⁵².

A conseqüência direta da menor ênfase conferida a tal princípio, ao longo dos tempos, é o predomínio da igualdade meramente formal em detrimento da material. O que se tem hoje é a igualdade demagogicamente enunciada e quase nunca praticada, o que na prática não redundava em benefício algum aos cidadãos. Muito ao contrário.

Por essa razão, mostra-se importante a advertência de GISELA MARIA BESTER, no sentido de se fazer necessária uma maior mobilização em prol

⁵¹ **Tipicidade da tributação...**, *op. cit.*, p. 22.

⁵² SILVA, José Afonso da, **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 211-229.

da igualdade material, e não daquela meramente formal, contida nas leis, mas sem qualquer eficácia prática⁵³.

Ainda sobre o conceito de igualdade, e a título de referência histórica, cabe sinteticamente uma referência a três posições fundamentais sobre o primado da igualdade, destacadas na obra de ANACLETO DE OLIVEIRA FARIA: nominalista, idealista e realista⁵⁴.

Para os nominalistas, a igualdade nada mais é que “...*mera palavra*”, desde que, no Universo, é a desigualdade que impera. A consequência dessa visão é a aceitação dos privilégios, servindo igualmente como justificativa às supostas superioridades biológicas ou sociais. Essa teoria serviu, inclusive, como justificativa de regimes totalitários e racistas, como o Nazismo.

Já o conceito idealista de igualdade preconiza que deve reinar entre os homens uma igualdade absoluta, aritmética. Essa tese sofre de um grande apelo demagógico, condenado por ANACLETO DE OLIVEIRA FARIA, pois fundamenta as teorias socialistas.

A tentativa de concretização dessa igualdade ideal conduziu ao sacrifício da liberdade e dos direitos fundamentais do homem, sem que isso servisse para alcançar a total nivelção. Ao contrário, nos países ditos comunistas, surge uma nova classe – a burocracia – que usufrui das vantagens do regime, em detrimento dos legítimos direitos do cidadão.

Por fim, o conceito realista de igualdade situa-se num meio termo entre o nominalismo e o idealismo, procurando a efetivação desse primado sem o sacrifício da liberdade. Por isso, defende a idéia proporcional, da equação.

Para o realismo, existem homens singularmente considerados, assim como existe a humanidade como um todo. Desse modo, ANACLETO DE OLIVEIRA FARIA defende essa idéia de igualdade como um reconhecimento da universalidade do homem, igual em sua natureza humana, porém diverso na sua essência individual.

Dessa forma, o conceito de igualdade não pode ser absoluto, mas sim proporcional, para se tornar concreto: todos têm o mesmo direito, mas

⁵³ **Direito Constitucional...**, *op. cit.*, p. 274.

⁵⁴ FARIA, Anacleto de Oliveira. **Do princípio da igualdade jurídica**. São Paulo: RT e Universidade de São Paulo, 1973, p. 1-112.

não o direito às mesmas coisas. E isso está refletido na máxima de igualdade de RUI BARBOSA, em sua Oração aos Moços, inspirada na concepção aristotélica de igualdade: tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida em que se desiguam⁵⁵.

E, para que isso efetivamente ocorra, além da atenção ao fator de discriminação, é imprescindível que haja uma correlação/pertinência lógica entre o fator eleito como critério do *discrímén* e a discriminação legal arbitrada com base no mesmo, ainda que essa correlação nem sempre seja absoluta. Porém, em qualquer caso, é necessário que a eventual distinção de tratamento jurídico seja levada a efeito à luz dos preceitos contidos na CF/88, diploma esse que se situa no vértice do ordenamento jurídico pátrio, dele emanando todos os princípios norteadores das normas de inferior hierarquia. Na dicção de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, a vinculação entre o critério de discriminação e o tratamento diferenciado que dele emana deve ser “...*constitucionalmente pertinente*”⁵⁶.

Para HUMBERTO ÁVILA, a aplicação da igualdade pode dar-se sobre três perspectivas: (i) como regra, na previsão de tratamento discriminatório; (ii) como princípio de um Estado igualitário e; (iii) como postulado, estruturando a aplicação do Direito; razão pela qual, neste último caso, a sua não observância implicará a violação de alguma norma jurídica. Para o mesmo autor, a aplicação da igualdade insere-se na perspectiva racional/realista, antes estudada, segundo a qual fins diversos devem levar à utilização de critérios distintos e a medidas diferentes de controle⁵⁷.

Quanto aos destinatários, tem-se que o princípio da igualdade é dirigido a todos os cidadãos e, principalmente, aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, que, com muito mais razão, devem render observância a essa máxima. Por ter essa destinação ampla, largamente reconhecida no Direito brasileiro, é inócua a distinção do Direito estrangeiro entre “*igualdade perante a lei*”, entendida como exigência feita a todos que apli-

⁵⁵ Cabe aqui destacar a crítica a essa máxima, tecida por CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, para quem essa afirmativa serviria apenas como “...*ponto de partida*...” da análise do princípio da igualdade e jamais como “...*ponto de chegada*...”, dada a incerteza sobre quem seriam os iguais e os desiguais, sendo a resposta a essa indagação a única forma de emprestar “...*cunho operativo*...” ao preceito – **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 10-11.

⁵⁶ *Ibidem*, p. 37-42.

⁵⁷ **Teoria dos princípios...**, *op. cit.*, p. 137-138.

cam as normas jurídicas gerais aos casos concretos, e “*igualdade na lei*”, dirigida tanto àqueles que criam as normas jurídicas gerais como àqueles que as aplicam aos casos concretos⁵⁸.

Na Carta Magna de 1988, a referência à igualdade, como princípio e como valor, além de constar do Preâmbulo, está presente em muitos dos seus dispositivos, dentre eles: artigos 3º, III; 4º, V; 5º, *caput*; 7º, XXXIV; 37, XXI; 43, *caput* e § 2º, I; 165, § 7º; 170, VII; 206, I; e 227, § 3º, IV. Não obstante a múltipla referência ao princípio, o que se verifica é que a sociedade brasileira está imersa, cada vez mais, em uma perspectiva de extrema desigualdade, que só tende a crescer.

Especificamente no Direito Tributário, o princípio da igualdade está posto no artigo 150, II, da CF/88, segundo o qual é vedada a instituição de tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situação equivalente, sendo dirigido aos três Poderes do Estado: Executivo, Legislativo e Judiciário⁵⁹.

Cabe aqui a advertência de MARÇAL JUSTEN FILHO, no sentido de ser inevitável a interferência da supremacia do interesse público no conteúdo da relação jurídica tributária, supremacia essa que tende a favorecer o sujeito ativo pelo simples fato de ser um “...*veículo de potencialização do interesse público*”. Assim, para o autor, não poderia haver igualdade de direitos e deveres entre sujeito passivo e sujeito ativo, pois o instituto do tributo, nesse sentido, não seria regido pela igualdade. Concordamos com o raciocínio, justamente em decorrência do fato de que a igualdade deve se manifestar entre iguais, ou seja, entre os próprios contribuintes⁶⁰.

Para ROQUE ANTONIO CARRAZA a igualdade, assim como a certeza, são indispensáveis para a garantia da segurança jurídica, na medida em que garantem uma “...*tributação justa*”⁶¹. Não obstante arraigada na noção de justiça, na prática, a igualdade, em matéria tributária, também é, na maioria dos casos, meramente formal.

⁵⁸ Cf. JOSÉ AFONSO DA SILVA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 211-229.

⁵⁹ Segundo ROQUE CARRAZA, de que valeria a lei ser igual para todos se pudesse ser aplicada de forma desigual pelo Poder Judiciário ou pela Administração Pública? – **Curso...**, *op. cit.*, p. 429.

⁶⁰ **Sujeição passiva...**, *op. cit.*, p. 85.

⁶¹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 420 e 429.

Logo, é possível compreender a igualdade como verdadeiro “postulado”, vocábulo utilizado por HUMBERTO ÁVILA, em cujo âmbito estão abrangidos diversos outros princípios, como é o caso da capacidade contributiva, estudada a seguir.

2.4.5 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A capacidade contributiva contém, em sua essência, a noção de igualdade, antes estudada, que, por sua vez, remete a um ideal maior de justiça. Isso porque, para almejar ser justa, a tributação deve estar sempre adequada e proporcional à aptidão do contribuinte de suportar o ônus gerado pelo pagamento do tributo.

Por essa razão, REGINA HELENA COSTA considera que a capacidade contributiva é um subprincípio da igualdade, que, por sua vez, é um enunciado de cunho mais geral, verdadeiro postulado – como antes aludido –, que irradia efeitos no Direito como um todo⁶².

Por derivar da máxima de igualdade, a idéia de capacidade contributiva visa à concretização do ideal de justiça no âmbito tributário, remontando às suas origens e ao próprio surgimento do tributo⁶³. E, como não poderia deixar de ser, dirige-se às três funções do Estado, em especial ao Legislativo e ao Judiciário.

Dentro dessa idéia de justiça tributária que a capacidade contributiva deve contemplar, JOSÉ MAURÍCIO CONTI invoca as noções de economia, de STUART MILL, para concluir que a adoção desse princípio implica uma tributação que imponha aos contribuintes um “...*igual sacrifício*”. Em outras palavras, o grau de incômodo gerado pelo pagamento do tributo deve ser igual para todos, e isso será obtido se cada qual contribuir para o Estado na proporção de suas possibilidades⁶⁴.

A partir dessas noções, é possível tentar traçar uma noção de capacidade contributiva, não obstante a vagueza do conceito, que é peculiar à sua conversão em linguagem.

⁶² **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 41.

⁶³ Sobre a origem histórica do princípio da capacidade contributiva, cf. REGINA HELENA COSTA, *ibidem*, p. 15 *et. seq.*

⁶⁴ **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 31.

JOSÉ MAURÍCIO CONTI identifica dois ângulos sob os quais é possível vislumbrar a capacidade contributiva: estrutural e funcional. O primeiro deles diz respeito à existência de aptidão do contribuinte para suportar o ônus tributário⁶⁵. E, de acordo com a visão de REGINA HELENA COSTA, com a qual concordamos, essa idéia de aptidão deve levar em conta a preservação de um mínimo *essencial/vital*⁶⁶, raciocínio com o qual SACHA CALMON NAVARRO COELHO compartilha⁶⁷.

Já o segundo ângulo da capacidade contributiva, destacado por JOSÉ MAURÍCIO CONTI, – o funcional – remete à noção de igualdade, antes analisada, pois somente a partir da distinção entre as pessoas é que será possível aferir o *quantum* que cada um poderá contribuir⁶⁸. E essa análise levará em conta a capacidade econômica detida pelo contribuinte, a sua manifestação de riqueza.

Mas, como adverte o mesmo autor, não há que se confundir ambos os conceitos – capacidade contributiva e capacidade econômica – já que a primeira revela necessariamente um vínculo jurídico entre fisco e contribuinte, ao passo que a segunda, não necessariamente implicará a obrigatoriedade de pagamento de tributo por parte de quem a externa. Exemplo citado pelo autor, tomado de empréstimo da doutrina de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, é a de um estrangeiro rico que esteja visitando o Brasil. Ele evidentemente externa capacidade econômica, mas não possui capacidade contributiva, que o vincule ao fisco do país onde transita⁶⁹.

Justamente por levar em conta uma tributação que reflita a aptidão do contribuinte para contribuir, a capacidade contributiva é inerente aos tributos ditos não vinculados a uma atuação estatal, como é o caso dos

⁶⁵ *Ibidem*, p. 33.

⁶⁶ O conceito de mínimo vital/isento é deveras volátil, pois depende de numerosos fatores, em especial do contexto econômico da sociedade considerada. No Direito brasileiro, alguns elementos para a sua aferição, no que se refere às pessoas físicas, podem ser encontrados no artigo 7º, IV, da CF/88, que prevê o mínimo para uma existência considerada “*digna*”, o que materializa o sobreprincípio da dignidade da pessoa humana. Já no que se tange às pessoas jurídicas, há alguns parâmetros, dentre os quais os custos e as despesas necessárias ao desenvolvimento da atividade operacional da empresa. De todo modo, a capacidade contributiva deve sempre ser aferida para além daquilo que representa o mínimo existencial.

⁶⁷ **Curso...**, *op. cit.*, p. 81-82.

⁶⁸ **Princípios...**, *op. cit.*, p. 33.

⁶⁹ *Ibidem*, p. 34.

impostos⁷⁰. E isso é evidente, na medida em que a materialidade da hipótese da regra-matriz de incidência de um tributo vinculado – como no caso da taxa, que remunera um serviço público ou o exercício do poder de polícia – normalmente é incompatível com a noção de capacidade contributiva⁷¹.

No Direito brasileiro a capacidade contributiva encontra-se plasmada no artigo 145, § 1º, da CF/88, segundo o qual “*sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*”. Essa norma, segundo REGINA HELENA COSTA, tem eficácia plena e aplicabilidade direta, imediata e integral, além de alcançar todo e qualquer contribuinte, seja ele pessoa física ou jurídica⁷².

A redação do dispositivo constitucional referido é deveras intrincada e gera uma série de questionamentos, sendo um dos principais relacionado à interpretação da expressão “*sempre que possível*”. Afinal, muito embora dê a falsa idéia de que a aplicação do princípio da capacidade contributiva seria facultativa, em verdade, a cláusula refere-se à idéia de “*pessoalidade*”, típica dos tributos não vinculados. E essa interpretação faz sentido, já que, como assevera SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, não é possível a instituição de tributos sem substrato na capacidade das pessoas – sejam físicas ou jurídicas – para pagá-los⁷³.

Diante das manifestações doutrinárias antes sintetizadas, aliadas ao dispositivo constitucional, que prevê a capacidade contributiva como um dos princípios inerentes ao Sistema Tributário Nacional, entendemos que ela é a aptidão do indivíduo ou da pessoa jurídica de contribuir com o poder público. E essa aptidão deve conjugar dois elementos, um de ordem objetiva, que é a vinculação de um dado contribuinte ao ordenamento jurídico da localidade onde o tributo está a ser exigido; e outro, de ordem subjetiva, que diz respeito à capacidade econômica do contribuinte para arcar com o ônus tributário.

⁷⁰ Cf. REGINA HELENA COSTA, **Princípio...**, *op. cit.*, p. 108.

⁷¹ Aqui se está a referir à capacidade contributiva objetiva, aplicável, regra geral, aos tributos não vinculados. Essa figura se distingue da capacidade contributiva subjetiva, parâmetro a ser considerado na instituição e cobrança de qualquer tributo – seja ele vinculado ou não vinculado –, e que contribui para a realização da igualdade em matéria tributária.

⁷² **Princípio...**, *op. cit.*, p. 107-108.

⁷³ **Curso...**, *op. cit.*, p. 80-81.

A manifestação da capacidade contributiva em matéria de ICMS dá-se através das previsões constitucionais da não-cumulatividade e da seletividade das alíquotas, constantes do artigo 155, § 2º, I e III, da CF/88⁷⁴. Tais princípios específicos, em matéria de ICMS, encontrarão análise mais detalhada em momento oportuno.

2.4.6 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

Um tributo será confiscatório quando a sua incidência exorbitar os parâmetros da capacidade contributiva, antes analisados, invadindo o mínimo *essencial/vital*, cuja fixação tem por base os direitos fundamentais do contribuinte, em especial o da dignidade da pessoa humana.

E a aferição desse parâmetro mínimo deve, invariavelmente, basear-se em presunções e ficções, cuja utilização visa à concretização do princípio da igualdade em matéria de tributação, antes analisado.

Desse modo, não é possível conceber que um tributo incida com tamanha voracidade que iniba a atividade empresarial do contribuinte, no caso da pessoa jurídica, ou lhe subtraia uma vida digna, no caso da pessoa física. E é precisamente a idéia do mínimo *essencial/vital* uma das que o princípio da igualdade – cujos corolários são os princípios da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e do próprio mínimo existencial – visa assegurar. Em um e noutro caso, a tributação deve ir até ou principiar a partir do limite do “*suportável*”⁷⁵.

Na CF/88 o princípio da vedação ao confisco encontra-se enunciado no artigo 150, IV, que contém uma cláusula genérica, que deve ser analisada no caso concreto e em compatibilidade com o direito de propriedade, enunciado no artigo 5º, XXII, da Carta Magna de 1988.

Uma primeira questão que emerge da leitura do dispositivo em questão diz respeito ao âmbito de incidência do controle do confisco, ou seja, se ele deve ser analisado em face de cada tributo ou da carga tributária como um todo.

Nesse ponto, ESTAVÃO HORVATH externa pensamento com que concordamos, segundo o qual o controle da constitucionalidade do sistema

⁷⁴ Cf. REGINA HELENA COSTA, **Princípio...**, *op. cit.*, p. 98-99.

⁷⁵ Cf. SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 282.

tributário, sob o prisma da vedação do confisco, não obstante a dificuldade para a sua implementação – já que o confisco é de difícil verificação sob a óptica do sistema como um todo –, deve ser realizado duplamente, ou seja, em relação a todo o sistema e considerando individualmente cada tributo e a carga tributária por ele ensejada, devendo essa análise sempre considerar o contexto fático concreto⁷⁶.

Além disso, outro aspecto importante diz respeito à aparente contradição que existe entre a extrafiscalidade tributária e o princípio da vedação ao confisco⁷⁷.

Em um primeiro momento, poder-se-ia entender que a necessidade do Estado de induzir comportamentos desejados e intervir na economia seria suficiente, para mitigar a necessidade de atendimento ao não-confisco. Mas, como nos dá notícia JOSÉ ROBERTO VIEIRA, há um consenso generalizado nos países, que se dedicaram ao estudo aprofundado do tema, segundo o qual há que se aplicar um mínimo de igualdade à tributação extrafiscal, de sorte que ela esteja compreendida entre o mínimo existencial e a não confiscatoriedade⁷⁸.

Logo, é possível concluir, que o não-confisco orbita tanto no plano da fiscalidade, como da extrafiscalidade, devendo o Estado buscar a consecução de suas finalidades, sem jamais desrespeitar a idéia de mínimo existencial.

A reflexão supra acerca da aplicação do não-confisco aos tributos marcadamente extrafiscais possui pertinência, uma vez que o ICMS ora estudado orienta-se pelo critério da seletividade em função da essencialidade das mercadorias e serviços – artigo 155, § 2º, III, da CF/88. Referida seletividade poderá se materializar tanto sob uma perspectiva extrafiscal – de coibir ou estimular a circulação de determinados bens e a prestação de certos serviços – como externar uma preocupação do legislador com a

⁷⁶ **O princípio do não-confisco no Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, 2002, p. 81-87.

⁷⁷ Em linhas gerais, o tributo ostenta caráter extrafiscal quando as suas alíquotas variam conforme interesses governamentais, a fim de incentivar ou coibir certas operações e comportamentos. É o tributo utilizado como instrumento de intervenção na economia, e não com interesses meramente arrecadatários.

⁷⁸ Tributos Federais. In: XVII Congresso Brasileiro de Direito Tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, [200_], n. 91, p. 76.

própria capacidade contributiva, no sentido de tributar mais severamente operações, que revelem a existência de maior riqueza⁷⁹.

Em ambos os casos, o não-confisco não poderá ceder em prol da seletividade, devendo ficar registrado, desde já, que os parâmetros antes marcados para o exercício da extrafiscalidade – mínimo essencial e vedação ao confisco – deverão ser obedecidos também na seletividade, sob qualquer prisma que a mesma seja analisada. Vale lembrar que a análise da seletividade será retomada em item próprio deste trabalho.

Apenas a título ilustrativo, cabe referir que a prestação de serviços de comunicação é uma das mais oneradas pelo ICMS, podendo a sua alíquota chegar a patamares bastante elevados, como ocorre no Estado do Paraná, em que ela está prevista em 27% (vinte e sete por cento). Esse exagero na tributação é algo paradoxal, já que é diretamente, e não inversamente, proporcional à notória essencialidade do serviço, além de ser questionável o atendimento aos parâmetros do não-confisco e do mínimo existencial⁸⁰.

Essa situação paradoxal antes narrada, cuja ocorrência é bastante freqüente, decorre da impossibilidade de um consenso mínimo sobre o que seja ou não um tributo confiscatório. E a confusão, que emerge da interpretação dessa noção, que invariavelmente se irá amparar em termos fluidos e indeterminados⁸¹ – como o mínimo essencial, antes mencionado – já foi externada por PAULO DE BARROS CARVALHO, para quem o artigo 150, IV, da CF/88 significaria mero “...*rumo axiológico, tênue e confuso...*”, cuja nota residiria na mera advertência ao legislador de que existe um limite para a carga tributária⁸².

⁷⁹ A idéia de seletividade atrelada à de capacidade contributiva foi bem desenvolvida por JOSÉ ROBERTO VIEIRA – **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 125-128.

⁸⁰ Artigo 14, da Lei Estadual nº 11.580/1996, de 14/11/1996, incorporado pelo Decreto nº 1.980/2007, de 21/12/2007 (Regulamento de ICMS do Estado do Paraná – RICMS/PR 2007). Tal dispositivo se encontra excepcionado, em situações específicas, nas quais convênios interestaduais prevêm a redução da alíquota ou da base de cálculo do tributo. Alguns desses casos serão objeto de análise mais adiante.

⁸¹ Opta-se pela expressão “termos fluidos e indeterminados”, ao invés da corriqueira “conceitos indeterminados”, por reputarmos a mais adequada, na linha do que entende JOSÉ ROBERTO VIEIRA, amparado nas lições de EROS ROBERTO GRAU. Com efeito, a indeterminação reside não no conceito em si, mas nos signos – termos e expressões – que o expressam – Medidas Provisórias tributárias e segurança jurídica: a insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”. **II Congresso Nacional de Estudos Tributários – Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 338.

⁸² **Curso...**, *op. cit.*, p. 179-181.

A elevada carga do ICMS-comunicação que normalmente é praticada pelos Estados membros, em franca contraposição aos princípios da vedação ao confisco e da seletividade, confirmam a relevância da correta identificação da regra-matriz de incidência do tributo nessa situação, o que será realizado nos capítulos a seguir. As premissas do estudo que se passa a empreender levam em conta, justamente, as reflexões de natureza principiológica ora tecidas.

3. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

3.1 TEORIA DA NORMA JURÍDICA

Todo sistema, entendido como uma generalidade, pode ser decomposto em partículas menores. Assim ocorre com os fenômenos biológicos, em que objetos podem ser fracionados em moléculas, estas em átomos e assim sucessivamente.

O mesmo fenômeno ocorre com o ordenamento jurídico, entendido como sistema, que pode ser decomposto em partes reduzidas, que são as normas. E é exatamente a norma, compreendida, dentro da visão sistemática, como a menor partícula que integra o ordenamento jurídico, que será objeto de análise mais detida neste capítulo.

De início, é oportuno esclarecer que não se pretende fazer um estudo profundo de natureza filosófica ou de lógica jurídica, para fins de traçar a estrutura da norma, pois esse não é o objetivo deste trabalho.

Porém, não há como nos esquivarmos da menção a algumas categorias da lógica jurídica, essenciais ao estabelecimento seguro da norma de incidência em qualquer ramo do Direito, inclusive, e principalmente, no tributário. Afinal, um estudo que almeja a qualificação de científico deve tentar, sempre que possível, isolar o seu objeto e encontrar categorias nele comuns, as constantes, que podem ser aplicadas às mais diversas situações que surgem no dia-a-dia, que são as variáveis.

LOURIVAL VILANOVA foi quem, entre nós, de forma mais competente, transpôs o estudo da lógica para o Direito, provando que o raciocínio a ela inerente não é privilégio apenas das ciências ditas exatas, como a matemática, a física e a química. Ao contrário, a lógica clássica também pode, e deve, ser aplicada ao estudo científico no âmbito das ciências humanas⁸³.

A lógica é uma categoria universal, um ponto de vista sobre o conhecimento, que se vale inevitavelmente de linguagem, sendo uma “*sobre-linguagem*”, porém com a característica de almejar a univocidade, através das operações de “...*isolamento temático* e de *abstração*”⁸⁴. Ela se situa em um plano superior à linguagem da Teoria Geral do Direito, que, por sua vez, so-

⁸³ A lógica clássica é refletida na máxima descrita por LOURIVAL VILANOVA, “se ‘p’ implica ‘q’ e ‘q’ implica ‘r’, então ‘p’ implica ‘r’” – **Lógica jurídica**. São Paulo: Bushatsky, 1976, p. 38.

⁸⁴ *Ibidem*, p. 15-24, 51 e 85. Porém, LOURIVAL VILANOVA assevera que, por mais formal que se manifeste, a lógica deve manter uma ponte com o mundo do “ser”.

brepõe-se àquelas inerentes à Ciência do Direito e ao Direito Positivo. Esse é o chamado fenômeno da “...*sobreposição das camadas de linguagem*”, na dicção de PAULO DE BARROS CARVALHO, em que o caminho rumo à linguagem da lógica implica um processo de formalização e o sentido inverso, rumo à linguagem do Direito Positivo, reflete a desformalização⁸⁵.

E é a Ciência do Direito, que fica no meio do caminho entre a lógica e o Direito Positivo, a responsável por sistematizar a produção legislativa, cuja intensidade é diretamente proporcional à sua desordem. E essa sistematização dar-se-á através do estudo da linguagem utilizada pelo legislador⁸⁶. Vale lembrar que o Direito Positivo se vale da chamada “lógica deôntica”, que é a do dever-ser. Isso porque as proposições normativas se dirigem para a região material da conduta, formando um plano de linguagem de índole prescritiva, que reflete os valores selecionados pelo legislador⁸⁷.

Por essa razão, revela-se imprescindível o trabalho do jurista que, segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, é a pessoa indicada para compreender a linguagem expressa no Direito Positivo, utilizada pelo legislador que, quase sempre, não é pessoa versada em matéria jurídica, sendo, o jurista, o único credenciado a construir “...*o conteúdo, sentido e o alcance da matéria legislada*”. Por essa razão, a Ciência Jurídica vale-se da linguagem descritiva, isenta e sem interferência do cientista no objeto estudado, e da “lógica apofântica”, apta a transmitir conhecimentos, comunicar informações, dando conta de como são as normas, como se relacionam, que tipo de estrutura constroem e como regulam a conduta intersubjetiva⁸⁸.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES critica a visão da Ciência do Direito como meramente descritiva, ao argumento de que ela não se pode contentar apenas em descrever objetos, mas sim explicá-los – ou seja, tornar claro aquilo que eventualmente esteja obscuro, desdobrar –, desde que com os recursos metodológicos da ciência rigorosa. Deve, portanto, ir além da isenta e cômoda descrição. O processo “...*descrição mais explicação*”, caráter descritivo em

⁸⁵ **Curso...**, *op. cit.*, p. 7.

⁸⁶ Nesse mesmo sentido, orienta-se o raciocínio de NORBERTO BOBBIO, que concebe a “*jurisprudencia*”, entendida como Ciência do Direito, em uma tradução mais aproximada, como “...*un análisis del lenguaje, y, de modo más preciso, de ese específico lenguaje en el que a través de las proposiciones normativas se expresa el legislador*” – **Contribución a La teoría Del Derecho**. 2. ed. Madrid: Debate, 1990, p. 184.

⁸⁷ Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 4-6.

⁸⁸ *Ibidem*, p. 6.

sentido lato, evitará que o estudo se torne supérfluo, vazio e afastado da realidade para a qual se dirige, conduzindo a um conhecimento profundo das normas, que integram o ordenamento⁸⁹.

Partindo do pressuposto de que a Ciência do Direito se vale de expressões lingüísticas para descrever o seu objeto, que é o Direito Positivo, é certo que o estudo da linguagem é absolutamente essencial, tanto no plano da Ciência do Direito, como no do Direito Positivo⁹⁰. Afinal, como adverte MARÇAL JUSTEN FILHO, a norma jurídica, além de ser uma construção que tem por base a lei, corresponde a uma tentativa de interferência sobre a realidade, através da linguagem⁹¹.

Nesse sentido, emerge como de fundamental importância o recurso à semiótica, como técnica de interpretação do Direito, entendido como um sistema de linguagem, composta de signos, que somente terão sentido se integrados em um ato humano, razão pela qual demandam não só uma descrição do que sejam, mas também uma explanação do “como”, do “porquê” e do “para quê” servem. Por essa razão, mostra-se mais adequada a reflexão ponderada de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, na medida em que a exegese dos textos legais, entendidos como um conjunto de signos, demanda a utilização de um método sistemático de interpretação que não só descreva, como também explique, a fim de alcançar, como preconizam PAULO DE BARROS CARVALHO e TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, os três níveis da linguagem⁹²: sintático, semântico e

⁸⁹ BORGES, José Souto Maior. O Direito como Fenômeno Lingüístico, o Problema de Demarcação da Ciência Jurídica, sua Base Empírica e o Método Hipotético-Dedutivo. in **Anuário do Mestrado em Direito**, Recife: Universidade Federal de Pernambuco, n. 4 (jan./dez. 1988), p. 11-16.

⁹⁰ PAULO DE BARROS CARVALHO reforça a importância da linguagem, no estudo do fenômeno jurídico, diante da verificação de que, onde houver Direito haverá sempre normas jurídicas e, onde houver normas certamente haverá uma linguagem que lhes sirva de “veículo de expressão” – **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 10.

⁹¹ **Sujeição passiva...**, *op. cit.*, p. 33.

⁹² PAULO DE BARROS CARVALHO. **Curso...**, *op. cit.*, p. 4-7. Já para TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, interpretar implica a decodificação dos símbolos no seu uso, conhecendo as suas regras de denotação e conotação – semânticas: relação do discurso normativo com objetos extralingüísticos –, de controle das combinatórias possíveis – sintáticas: normas relacionadas entre si – e de controle das funções – pragmática: relações das normas com seu emissor e destinatário – **Introdução ao estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 259-260.

pragmático, em verdadeiro processo de construção da norma, que é o resultado da interpretação dos textos de Direito Positivo⁹³.

Adentrando mais especificamente na teoria da norma, KELSEN define-a, de maneira geral, como um enunciado lingüístico, o qual, muito embora emanado da vontade do legislador, situa-se na esfera do dever-ser, inerente ao Direito Positivo⁹⁴. Tal posicionamento se explica, dado o caráter de abstração da norma jurídica, a qual permanece em um plano abstrato, se e enquanto não realizado o acontecimento, que irá desencadear a sua aplicação no mundo fenomênico, no plano do ser.

NORBERTO BOBBIO, que destaca em sua obra a importância de KELSEN para a formação de sua teoria, concebe a norma como uma proposição, ou seja, um conjunto de palavras – “*estrutura lógico-lingüística*” –, que possui um significado em sua unidade, sendo a sua forma mais comum o “juízo”, que é uma proposição composta de um sujeito e de um predicado, unidos por uma cópula. Cabe advertir que nem toda proposição reflete um juízo. As normas jurídicas pertencem à categoria geral das proposições prescritivas⁹⁵.

⁹³ Oportunas as conclusões externadas por JOSÉ ROBERTO VIEIRA, absolutamente pertinentes ao tema: “...em linguagem clássica, o texto é o dado, a norma o construído. Nós não interpretamos normas jurídicas, mas os textos do direito positivo, pois a norma não é o objeto da interpretação, mas o seu resultado” – A Semestralidade do PIS: Favos de Abelha ou Favos de Vespa? In **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, ago. 2002, n. 83, p. 90. Da mesma forma, SACHA CALMON NAVARRO COELHO entende que a norma é uma “*função da lei*”, que nela se contém, sendo dela extraída pela dedução lógica – **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 49. Nesse sentido, a regra desapega-se do legislador que a editou, incidindo sobre determinado suporte fático por ela previsto – PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado**. 4. Ed. São Paulo: RT, 1974, Tomo I, p. 3. Por essa razão, a nosso ver, é incorreta a perquirição do “espírito do legislador” em um dado processo interpretativo.

⁹⁴ **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 29.

⁹⁵ **Teoria da norma jurídica**. Tradução de: BAPTISTA, Fernando Pavan e SUDATTI, Ariani Bueno. 2. ed. Bauru – SP: EDIPRO, 2003, p. 70-73. Na parte destinada a tratar das chamadas “*teorias negativas*”, ou seja, as que negam serem as normas jurídicas prescrições – cuja idéia compreende a de “*imperatividade*” –, NORBERTO BOBBIO traz a teoria de HANS KELSEN, para quem, comando seria a expressão de uma vontade voltada à modificação de uma vontade alheia, sendo da natureza dos comandos não conter qualquer garantia de que esse comportamento alheio seria modificado. Portanto, a norma jurídica teria o caráter de juízo hipotético, do plano do “*dever-ser*”, voltado a estabelecer o nexo entre uma condição, o ilícito, e uma conseqüência, a sanção, que se daria através da imputação, que provém de um ato humano, o que difere da causalidade, própria das leis científicas. E o comportamento ilícito seria a condição da atividade sancionadora do Estado – se é “A”, comportamento ilícito, deve ser “B”, sanção. NORBERTO BOBBIO conclui esse ponto asseverando que, se é próprio da norma jurídica pertencer à categoria das proposições prescritivas, a “teoria antimperativista” de KELSEN, segundo a qual a norma jurídica se converteria em um juízo hipotético, com eficácia mediata, e não imediata, como as normas morais, não poderia ser reputada uma teoria contrária a tese da norma jurídica como prescrição, justamente porque o juízo em que se expressa a norma é sempre, em *ultima ratio*, um juí-

MARÇAL JUSTEN FILHO repudia a visão da norma jurídica como um juízo, que consiste na afirmativa ou negativa de um conceito com relação a outro. E, por se tratar a norma de um “*sentido*” de um ato de vontade, assume feições de verdadeiro “*imperativo*”⁹⁶. Mais do que isso, a norma jurídica, em verdade, descreve e comanda a realidade, exprimindo proposições descritivas e proposições prescritivas⁹⁷.

É necessário também distinguir a proposição do enunciado, sendo este último a forma gramatical e lingüística pela qual um determinado significado é expresso. Um mesmo enunciado pode exprimir proposições diversas, e uma mesma proposição pode ser expressa por diferentes enunciados, quando se altera a sua forma gramatical⁹⁸.

As proposições prescritivas, categoria na qual se incluem as normas jurídicas, na visão de NORBERTO BOBBIO, distinguem-se das descritivas em três pontos: (i) em relação à função; (ii) em relação ao comportamento do destinatário e; (iii) em relação ao critério de valoração.

Com relação à função, tem-se que a descrição pretende meramente informar outrem, podendo ter uma influência indireta em seu comportamento. Já a prescrição visa, de forma direta, promover uma modificação voluntária de determinado comportamento.

Quanto ao destinatário, tem-se que a demonstração de aceitação de uma descrição é a crença, ao passo que, no caso da prescrição, esta prova dá-se com a execução.

O caráter distintivo entre descrição e prescrição está, de forma mais acentuada, no seu critério de valoração. Somente as proposições descritivas po-

zo hipotético prescritivo. Em outras palavras, mesmo que, para KELSEN, a descrição do comportamento seja uma asserção, a conseqüência desfavorável ao seu descumprimento, sanção, será sempre uma prescrição – **Teoria da norma...**, *op. cit.*, p. 135-140. Nesse sentido, há convergência entre as teses defendidas por BOBBIO e KELSEN, principalmente considerando a atenuação de entendimento levada a efeito por este último em suas obras mais recentes, em que passa a compreender as normas jurídicas não mais como juízo, e sim como mandamento, prescrição que depende, em certas circunstâncias, de uma condição para que incida. Essa evolução na teoria kelseniana da norma, é bem captada por SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, que, corretamente, destaca que KELSEN, em sua maturidade, entendeu ser a norma apenas “*hipotética*”, mas não um “*juízo hipotético*” – **Teoria geral...**, *op. cit.*, p. 45-48. Além disso, e como bem observado por MARÇAL JUSTEN FILHO, a posição posterior de KELSEN passa a conceber a norma como uma estrutura dúplice, sendo autônomas as normas que prevêm condutas e sanções – **O imposto sobre servi-**

⁹⁶ **Sujeição passiva...**, *op. cit.*, p. 35-36.

⁹⁷ Cf. JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 56.

⁹⁸ NORBERTO BOBBIO, **Teoria da norma...**, *op. cit.*, p. 73.

dem ser reputadas verdadeiras ou falsas, o que lhes imprime um maior grau de objetividade. Já no caso das prescritivas, cabe indagar de sua justiça ou injustiça, ou mesmo de sua validade ou invalidade, perante o ordenamento jurídico no qual estão imersas, jamais de sua verdade ou falsidade. Isso faz com que o seu grau de objetividade seja mais reduzido, já que essa aferição – justiça ou injustiça e validade ou invalidade – costuma variar dependendo do ordenamento e do momento histórico considerados⁹⁹.

SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO concebe a norma como prescrição, porém não como proposição, sendo a função desta última apenas descrever a própria norma. Dessa forma, não admite a qualificação “*proposição prescritiva*” como inerente à estrutura normativa, já que conjuga termos, que pressupõem ações diversas e excludentes – descrição e prescrição¹⁰⁰.

No que concerne à validade da norma jurídica, entendida como a sua nota de juridicidade, BECKER entende que ela pressupõe o seguinte: (i) existência de um órgão de função legislativa; (ii) criação dentro dos limites quantitativos e qualitativos da competência do órgão em questão e; (iii) não-antinomia da regra com outra (s) igualmente integrante (s) de um dado sistema/ordenamento jurídico¹⁰¹

Com base nas diferentes perspectivas da norma antes expostas, é certo considerá-la como uma estrutura válida – considerado o sistema na qual está imersa – prescritiva e, a princípio, estática. Essas características são comuns tanto à norma que visa meramente disciplinar uma conduta ou a estrutura do sistema, ambas tidas por prescrições de cunho não sancionatório, segundo MARÇAL JUSTEN FILHO –, como àquelas que prescrevem uma sanção para a realização de uma conduta ilícita¹⁰².

E o desencadeamento da norma, seja ela uma prescrição sancionatória ou não, dar-se-á através do fenômeno da incidência. É precisamente nesse

⁹⁹ NORBERTO BOBBIO, **Teoria da norma...**, *op. cit.*, p. 80-82.

¹⁰⁰ **Teoria geral...**, *op. cit.*, p. 74. Para o autor em questão, essa sutil diferença fica clara no momento da aplicação da norma pelo juiz, após intuí-la do sistema jurídico.

¹⁰¹ **Teoria geral...**, *op. cit.*, p. 273.

¹⁰² **O imposto sobre serviços...**, *op. cit.*, p. 18-19. Ainda segundo JUSTEN FILHO, há que se considerar que a norma tributária, por excelência, é a que impõe um dever jurídico, ou seja, uma conduta lícita, podendo ser executada isoladamente, e não aquela que veicula a sanção, que é dependente de norma anterior a caracterizar a situação de transgressão. O foco deste trabalho será a norma tributária de conduta e não a sancionatória.

momento que ocorre a subsunção do conceito de fato ocorrido no mundo fenomênico à descrição contida na norma – conceito de norma.

A afirmação supra explica-se, uma vez que a operação lógica da subsunção, desencadeada pelo fenômeno da incidência, somente ocorre entre categorias afins, ou seja, quando o conceito de fato se adéqua por inteiro ao conceito da norma. Por essa razão, tal operação tem na tipicidade uma das exigências para sua viabilidade¹⁰³.

O fenômeno da incidência é, portanto, a dimensão dinâmica da norma jurídica, o exato momento em que se revela a necessidade de sua aplicação a uma determinada ocorrência no mundo fenomênico. Em outras palavras, e parafraseando Kelsen, o dever-ser contido na norma jurídica passa, mediante o fenômeno da incidência, a ser aplicado ao plano do ser, ensejando uma relação jurídica individualizada a ser estabelecida.

PONTES DE MIRANDA, talvez, foi o responsável pela mais perfeita analogia descritiva do fenômeno da incidência, vislumbrando-o, em termos de resultado, como o “colorido” do fato, que, no exato momento em que ganha a coloração, torna-se jurídico, adquirindo a nota da “eficácia”¹⁰⁴. E, uma vez colorido o fato, a incidência será infalível.

Traçadas algumas idéias sobre o conceito de norma jurídica, cabe a sua transposição para a norma tributária.

3.2 TEORIA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA DE INCIDÊNCIA

Muito embora ostente uma qualidade distinta – de “tributária”, a estrutura da norma jurídica tributária de incidência é comum às demais normas do ordenamento jurídico, com algumas peculiaridades. Como visto, toda e qualquer norma deve “incidir” no fato, a fim de desencadear os seus efeitos pertinentes, em um processo de subsunção, ou seja, de adequação do conceito do fato – entendido como aquele ocorrido no mundo real – ao conceito da descrição contemplada na norma.

A diferença é que, em Direito Tributário, essa adequação há de ser perfeita, ou seja, deve haver a exata subsunção do conceito do fato ocorrido no mundo fenomênico com o conceito da hipótese descrita na norma, o que ren-

¹⁰³ Cf. JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 58.

¹⁰⁴ **Tratado...**, Tomo I, *op. cit.*, p. 6, 10-11.

de observância ao princípio da legalidade, reforçado, na seara tributária, pelos primados da estrita legalidade e da tipicidade da tributação. É dizer: se o quadramento do conceito de fato ao da hipótese não for perfeito e completo, ainda que haja uma mínima falta de ajuste, a incidência não irá ocorrer¹⁰⁵.

Como corretamente lembra DINO JARACH, no Direito Tributário moderno, a obrigação tributária é sempre *ex lege*, cujo pressuposto é um fato, e não um negócio jurídico, que, para o Direito Tributário, não deixa de ser um fato. Muito embora seja possível afirmar que um dado negócio jurídico possa desencadear a formação da relação jurídica tributária, os efeitos a ela inerentes, especialmente o de pagar o tributo, nunca derivam da vontade das partes, mas sim da lei¹⁰⁶. Aí está a diferença entre o Direito Tributário e o Direito Privado em geral – civil, comercial –, pois ainda que no desencadeamento da incidência da norma haja alguma voluntariedade – auferir renda, prestar serviços, dentre outros –, ela é apenas um pressuposto e não a causa do nascimento da obrigação tributária, que decorre somente da lei.

Partindo-se do pressuposto de ser a obrigação tributária *ex lege*, o conceito de tributo não poderia deixar de ser constitucional, somente podendo ser formulado a partir do suporte fático legal erigido pelo legislador constituinte, e instituído em observância ao princípio da legalidade¹⁰⁷.

Dessa forma, tributo, na concepção de GERALDO ATALIBA, é uma obrigação pecuniária de cunho obrigacional, não emergente de fatos ilícitos, que tem por objeto o dever do sujeito passivo – alguém submetido à lei – de transferir para o sujeito ativo – em geral uma pessoa pública – certa quantia em dinheiro¹⁰⁸. E a obrigação tributária, de pagar o tributo, é um vínculo marcado pela com-

¹⁰⁵ PAULO DE BARROS CARVALHO. **Curso...**, *op. cit.*, p. 278-279.

¹⁰⁶ JARACH, Dino. **O fato imponible: teoría geral do Direito Tributario substantivo**. Tradução de: CAMPOS, Dejalma. 2. ed. São Paulo: RT, 2004, p. 101-105.

¹⁰⁷ Mais uma vez advertimos que, em Direito Tributário, o princípio da legalidade equivale a uma “estrita legalidade”, que impõe uma tipicidade fechada, ou seja, a subsunção perfeita do conceito de fato ao conceito da norma – cf. ALBERTO XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade na tributação**. São Paulo: RT, 1978 e **Tipicidade da tributação...**, *op. cit., passim*.

¹⁰⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 6. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 37-38 e 53. Não adentraremos mais profundamente no estudo do conceito de tributo, para não fugirmos do objeto específico deste trabalho, cabendo apenas uma breve referência, já que ele é o objeto da norma tributária de incidência, o ponto de referência principal do “...edifício da ciência do Direito Tributário”, na dicção de PAULO DE BARROS CARVALHO – **Teoria da norma...**, *op. cit.*, p. 86. Para o nosso escopo, basta a noção de que, em sendo o conceito de tributo formal, por óbvio, a norma que o veicula deve emanar de lei em sentido estrito.

pulsoriedade, e que resulta da vontade da lei, sem que a vontade dos sujeitos por ela conectados seja considerada.

Ainda segundo GERALDO ATALIBA, norma tributária de incidência é aquela que, compondo o Direito Tributário material, trata do tributo na sua configuração estática e dinâmica, regendo o relacionamento que a sua incidência instala entre os sujeitos da obrigação tributária, bem como estabelecendo os chamados “*deveres de contorno*”, da dicção de RENATO ALESSI¹⁰⁹. Quanto a esses deveres, preferimos chamá-los, como o faz PAULO DE BARROS CARVALHO, de “instrumentais” ou “formais”, uma vez que há muitos deles que não circundam vínculos obrigacionais de natureza tributária. Exemplo prático é a chamada “declaração de isento”, exigida das pessoas, que não realizaram o fato jurídico do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza¹¹⁰.

No Brasil, essa assertiva de ser a obrigação tributária *ex lege*, deve ser interpretada com um rigor ainda maior, pois não somente ela decorre de lei, mas essa lei deve render estrita observância ao desenho da essência da norma de incidência tributária descrita na CF/88. Em outras palavras, toda e qualquer lei que veicule matéria tributária deve estar condicionada ao conteúdo e aos limites estabelecidos nas normas constitucionais.

A CF/88, por óbvio, não é exaustiva na descrição de todos os critérios que integram a norma de incidência tributária, muito embora forneça algumas diretrizes dentro das quais eles podem ser identificados e previstos na lei que veicula determinado tributo. Porém, é certo que, ao menos o critério material, é estabelecido na Carta Magna. No caso do ICMS-comunicação, somente poderá ser objeto de tributação a prestação de serviços de comunicação, cujas características serão alvo de análise mais adiante.

E esse é, justamente, o cerne do presente trabalho: saber quais serviços podem ser considerados realmente de comunicação, para fins de incidência do ICMS, dentro dos limites que a CF/88 estabeleceu para a sua instituição pelos estados membros da federação.

E, para chegarmos à resposta dessa questão, ou, ao menos, a algumas diretrizes para a sua solução, é necessária a investigação mais aprofundada das diversas concepções da norma/regra-matriz de incidência tributária.

¹⁰⁹ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 52.

¹¹⁰ **Curso...**, *op. cit.*, p. 322.

Passemos a elas.

3.3 ALGUMAS CONCEPÇÕES DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

3.3.1 INTRODUÇÃO

Nesta parte do trabalho, serão analisadas algumas das mais respeitadas teorias sobre a regra-matriz de incidência tributária. Muito embora cada uma delas contemple as suas particularidades, é certo que todos os doutrinadores a seguir mencionados são unânimes em refutar a credibilidade da expressão “fato gerador”, dada à sua ambigüidade. De fato, a locução tanto pode fazer referência ao critério material da hipótese, como também ao fato ocorrido no mundo fenomênico, que será “colorido” pelo fenômeno da incidência, na feliz analogia de PONTES DE MIRANDA, referida anteriormente¹¹¹.

GERALDO ATALIBA, saudoso mestre de todos nós, igualmente considera que a utilização da expressão “fato gerador”, compromete o caráter científico do estudo do Direito Tributário, sendo a imprecisão terminológica, na visão do autor, um dos maiores problemas enfrentados pela doutrina tributária brasileira¹¹².

Feita essa ressalva quanto à adoção, em caráter científico, da expressão “fato gerador”, necessário se faz analisar as diversas estruturas da regra-matriz de incidência tributária propostas por alguns doutrinadores, a fim de que possamos, de forma segura, montar, ao final deste capítulo, a nossa “regra-matriz”.

Mostra-se oportuno esclarecer, desde logo, que a eleição dos autores adiante referidos decorreu de escolha pessoal, motivada pelo grau de importância e notoriedade das teses desenvolvidas por cada um deles, razão pela qual nos escusamos antecipadamente por eventual omissão acerca de outras importantes teorias da regra-matriz de incidência tributária, omitidas neste breve espaço dedicado ao tratamento do tema.

¹¹¹ Nesse sentido, ousamos discordar de RICARDO LOBO TORRES, que adota tal expressão, ainda que na acepção da hipótese normativa, e não do fato ocorrido no mundo fenomênico – cf. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 247 *et. seq.*

¹¹² **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 54-57.

3.3.2 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA EM ALFREDO AUGUSTO BECKER

O estudo pioneiro, na sistematização da regra-matriz de incidência tributária, no Direito brasileiro, foi empreendido por ALFREDO AUGUSTO BECKER. Sua teoria da norma influenciou todas as demais que a sucederam, já que construída com raízes na Teoria Geral do Direito.

A primeira grande premissa, de que parte BECKER, é a inexistência de autonomia do Direito Tributário, com exceção daquela meramente didática, uma vez que a regra-matriz de incidência dos tributos possui estrutura lógica e atuação dinâmica idêntica às de qualquer outra regra jurídica, independente de qualquer indagação acerca do ramo de origem – civil, penal, administrativo, dentre outros¹¹³.

Outra peculiaridade observada pelo autor é a diferença entre a situação descrita na norma e aquela ocorrida no mundo fenomênico, razão pela qual BECKER rechaça com veemência a identificação, por meio de uma única expressão, dessas duas realidades distintas. Partindo dessa premissa, BECKER propõe a designação da situação normativamente descrita como “...hipótese de incidência” e daquela ocorrida no mundo dos fatos como “...hipótese de incidência realizada”.

A “hipótese de incidência” pura e simples é composta por um fato necessariamente lícito, que assume a função tanto de núcleo, como de base de cálculo para o tributo. Esse núcleo deve representar um fato signo presuntivo de renda ou de capital, acima de um mínimo indispensável, critério que rende observância ao princípio da capacidade contributiva, antes estudado, que, na CF/88, encontra-se expressamente contemplado – artigo 145, § 1º¹¹⁴.

Referida “hipótese de incidência” deve vir integrada com coordenadas de tempo e de lugar, desde que o fato núcleo nela descrito necessariamente ocorrerá em um determinado tempo e espaço¹¹⁵.

¹¹³ **Teoria geral...**, *op. cit.*, p. 255-257. O autor entende que o abuso da palavra “autonomia” é o responsável pela introdução clandestina na ciência jurídica dos erros mais elementares (*op. cit.*, p. 261).

¹¹⁴ *Ibidem*, p. 263.

¹¹⁵ *Idem*, p. 263.

Vale lembrar que, para BECKER, na composição da “*hipótese de incidência*” da regra jurídica tributária, a vontade do contribuinte não entra de forma direta, mas sim indireta, uma vez que se constitui em elemento integrante de outra regra jurídica – de natureza civil, comercial, dentre outras. Essa hipótese, que é inerente a outra norma, quando juridicizada, participa como ato ou fato jurídico na composição da hipótese da regra jurídica tributária. É a chamada “*involuntariedade*” na formação da “*hipótese de incidência*”, na dicção de BECKER, característica essa que não é especificidade das regras jurídicas tributárias¹¹⁶.

Já a “*hipótese de incidência realizada*”, que se dá quando da incidência da norma sobre determinada ocorrência no mundo concreto, possui como conseqüência a formação da relação jurídica tributária¹¹⁷. Sem a prévia realização da “*hipótese de incidência*” no mundo fenomênico, não há que se falar na existência de direito/pretensão/coação no pólo ativo, tampouco de dever/obrigação/sujeição no pólo passivo¹¹⁸.

E essa relação jurídica, acarreta a “juridicização” de uma determinada relação social, que passa a ter, nas palavras do próprio BECKER, um determinado e específico conteúdo jurídico, que não corresponde ao conteúdo social inerente à preexistente relação social. Essa é a chamada “*...relação jurídica básica*”¹¹⁹.

Além disso, outro efeito inerente ao estabelecimento da relação jurídica tributária é a irradiação de uma segunda relação jurídica que, antes da incidência, sequer existia como relação social, tampouco como jurídica. Esta é, precisamente, a relação jurídica eficaz¹²⁰.

A relação jurídica tributária é sempre pessoal, pois composta por dois pólos/sujeitos: (i) ativo, normalmente um órgão estatal, que ostenta um direito subjetivo/pretensão/coação, e cuja condição decorre da incidência de uma regra jurídica válida e; (ii) passivo, portador de um dever/obrigação/sujeição para com o sujeito ativo, de realizar uma prestação

¹¹⁶ *Ibidem*, p. 264-267.

¹¹⁷ *Ibidem*, p. 342-343.

¹¹⁸ *Ibidem*, p. 261 e 343.

¹¹⁹ *Ibidem*, p. 342-343.

¹²⁰ *Ibidem*, p. 343.

jurídica, entendida como ato positivo ou negativo, e cuja escolha, via de regra, é do livre alvedrio do legislador¹²¹.

O tributo, entendido como o “objeto do objeto” da relação jurídica tributária estabelecida entre os sujeitos ativo e passivo, será apurado conforme a grandeza identificada no núcleo da “*hipótese de incidência*”, a ser transfigurada, após o fenômeno da incidência, em uma cifra aritmética, materializando, assim, a base de cálculo do tributo. Sobre essa cifra incidirá a alíquota pertinente¹²².

E o conjunto das operações para se chegar ao *quantum* exato de tributo a pagar – transfiguração numérica do núcleo e aplicação da alíquota – forma a figura do lançamento tributário.

Portanto, tem-se que a estrutura da regra-matriz de incidência tributária para BECKER pode ser esquematizada da seguinte forma:

- “*hipótese de incidência*”: núcleo + “*elementos adjetivos*” + coordenadas de tempo e lugar

INCIDÊNCIA=

- “*regra*”: relação jurídica tributária *ex lege* entre sujeito ativo e sujeito passivo, cujo conteúdo é uma prestação positiva/negativa e o seu objeto o tributo, apurado mediante o lançamento, que é a transfiguração numérica do núcleo para vertê-lo na base de cálculo, sobre a qual será aplicada uma alíquota.

Após essa brevíssima análise da teoria da norma tributária em BECKER, duas críticas podem ser tecidas:

(i) as designações “hipótese de incidência” e “hipótese de incidência realizada”, não obstante tenham por objetivo separar a situação descrita na norma daquela ocorrida no mundo fenomênico, tratam da mesma for-

¹²¹ *Ibidem*, p. 273-274, 279 e 340-341. Não iremos adentrar nas questões, que envolvem as especificidades inerentes às figuras dos sujeitos ativo e passivo, tais como: quem poderá figurar nesses pólos, qual é o limite da escolha, pelo legislador, do sujeito passivo, dentre outras indagações, que não constituem o objeto direto deste trabalho. Para o nosso escopo, é suficiente a compreensão de que o sujeito ativo é um órgão estatal – no caso do ICMS os estados da federação e o Distrito Federal –, ao passo que o sujeito passivo geralmente é aquele que realiza a hipótese descrita na norma constitucional pertinente ao ICMS-comunicação, que é prestar serviços de comunicação, o que será objeto de análise em capítulo próprio e específico.

¹²² A redundância na expressão “objeto do objeto” justifica-se, uma vez que o tributo é o objeto da prestação que, por sua vez, é o objeto da relação jurídica tributária.

ma, ou seja, com a qualificação de “hipótese”, duas realidades distintas. Realmente, a primeira expressão, que designa o núcleo da norma, pode ostentar a qualificação de hipotética, cuja realização é absolutamente incerta. Mas a segunda – “hipótese de incidência realizada” –, que redundando no estabelecimento da relação jurídica tributária, jamais pode ser tida como hipótese, eis que já realizada no mundo dos fatos. E, uma vez realizada determinada situação descrita na norma, de “hipótese” não mais se trata¹²³.

(ii) Muito embora seja de BECKER o mérito de identificar, com precisão, alguns dos elementos inerentes à regra-matriz de incidência tributária, ele não separa com clareza os critérios inerentes à hipótese (“*hipótese de incidência*”) e ao conseqüente (“*regra*”), o que pode gerar confusão no momento da sistematização de tais critérios, segundo a sua teoria.

Não obstante as críticas antes referidas, a análise da obra de BECKER é condição *sine qua non* para a evolução no estudo da teoria da norma tributária, que continua a ser empreendido a seguir.

3.3.3 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA EM GERALDO ATALIBA

GERALDO ATALIBA foca o seu estudo da regra-matriz na “hipótese”, pois no seu entender, é ela que contempla a quase totalidade dos aspectos fundamentais da regra-matriz de incidência tributária¹²⁴. Justamente por essa razão, a sua obra clássica sobre o tema é denominada “Hipótese de incidência tributária”.

De início, cabe referir que o autor não é adepto da estrutura dúplice da regra-matriz de incidência, mas sim a concebe como uma estrutura unitária, que engloba a hipótese, o mandamento e a correspondente sanção, esta última para o caso de descumprimento da determinação contida na norma¹²⁵.

¹²³ Essa crítica foi formulada por GERALDO ATALIBA – **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 56.

¹²⁴ O esforço do autor em evidenciar a hipótese, de modo a nela concentrar todos os elementos/aspectos/critérios da norma tributária é criticado por MARÇAL JUSTEN FILHO, justamente porque a análise sob esse prisma tende a intensificar a confusão entre a dimensão da norma tributária como um todo e a dimensão de sua hipótese – **O imposto sobre serviços...**, *op. cit.*, p. 43.

¹²⁵ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 42-43. Como será oportunamente examinado nas teorias a seguir mencionadas – de PAULO DE BARROS CARVALHO e de MARÇAL JUSTEN FILHO –, a estrutura

Justamente como forma de refutar a ambigüidade gerada pela massificada utilização de “fato gerador”, ATALIBA propôs a adoção das expressões “...*hipótese de incidência*” para a descrição hipotética/abstrata do fato, e “...*fato imponible*”, para a sua ocorrência, ou seja, o “...*fato efetivamente acontecido*”, situação concreta desencadeada pela incidência, cujo conceito se enquadrou perfeitamente no da descrição da hipótese, e do qual decorre a incidência do mandamento de pagar uma quantia de dinheiro ao Estado.

Seguindo na análise da regra-matriz em ATALIBA, tem-se que a premissa primeira por ele adotada é o fato de a “hipótese de incidência” ser um conceito lógico-jurídico universal, constituindo um todo unitário, indivisível, verdadeira “...*unidade lógica*” que permite deliberar, por suas próprias características, a espécie tributária respectiva. É ela quem dá configuração ao tributo, sendo o seu núcleo¹²⁶.

Segundo ATALIBA, a incidência do mandamento contido na norma é condicionado à ocorrência, no mundo concreto, do fato descrito na hipótese, desencadeando a subsunção, que, para o autor, é o fenômeno de um fato se conformar rigorosamente à previsão hipotética da lei¹²⁷. Esse é mais um fator, que realça a importância da hipótese na teoria de ATALIBA, já que ela determina *a priori* os eventos que acarretarão a obrigação de pagar determinado tributo¹²⁸.

Esse fato jurígeno, concreto, localizado no tempo e no espaço, e que corresponde à descrição hipoteticamente formulada pela hipótese de incidência, é designado por ATALIBA como “fato imponible”, cuja consequência é a de determinar o surgimento da obrigação tributária individualizada.

A “hipótese”, em ATALIBA, é integrada por “aspectos”, que, muitas vezes, não estão relacionados de forma explícita, estando esparsos em uma ou diversas leis. Tais aspectos da “hipótese” são os seguintes:

dúplice da regra-matriz conta com maior adesão doutrinária, principalmente porque ela simplifica o estudo da regra-matriz, podendo este ser levado a efeito de forma mais organizada e sistematizada.

¹²⁶ *Ibidem*, p. 65.

¹²⁷ *Ibidem*, p. 68. Nesse particular entendemos, como JOSÉ ROBERTO VIEIRA, que o fenômeno da subsunção se deve dar entre categorias afins, ou seja, entre o conceito do fato e o conceito da norma – **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 58.

¹²⁸ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 42-43.

(i) “*material*”: segundo o autor é o que apresenta maior complexidade, sendo a “...*imagem abstrata de um fato jurídico*”, o seu núcleo, ou seja, descrição abstrata dos dados substanciais, que dão suporte à hipótese¹²⁹. Esse aspecto tem, para ATALIBA, relação com o aspecto pessoal e também com o que ele chama de “...*base imponible*”, que nada mais é que a base de cálculo, que consiste em um atributo de tamanho ou grandeza do próprio aspecto material da hipótese¹³⁰.

(ii) “*pessoal*”: responsável por identificar os sujeitos da relação jurídica tributária, que se irá estabelecer quando realizado o fato descrito hipoteticamente na norma. São sujeitos da obrigação tributária o ativo, determinado de forma discricionária pelo legislador, sendo o credor da obrigação tributária desencadeada pela ocorrência do “fato imponible”; e o passivo que, em regra, possui íntima conexão com o núcleo/aspecto material da hipótese, sendo o “...*destinatário legal da carga tributária*”, expressão citada por ATALIBA, originalmente cunhada por HECTOR VILLEGAS e que, no Brasil, pode ser adaptada como o “...*destinatário constitucional tributário*”, dada a supremacia da CF/88 e dos princípios nela contidos, especialmente em matéria tributária¹³¹. É ele, geralmente, a pessoa física ou jurídica, que detém capacidade contributiva para realizar o fato imponible descrito na hipótese.

(iii) “*temporal*”: é a indicação, implícita ou explícita, das circunstâncias de tempo, servindo para designar o exato momento em que se pode reputar consumado o “fato imponible”. Para ATALIBA, haveria um limite constitucional na fixação do aspecto temporal, que não poderia ser anterior à consumação do fato imponible, o que contrariaria o princípio da irre-

¹²⁹ *Ibidem*, p. 106-107.

¹³⁰ *Ibidem*, p. 106-109. ATALIBA elegeu essa denominação “base imponible”, por entender que a determinação quantitativa de alguns tributos independeria de cálculo, caso dos chamados “tributos fixos”, como as taxas. PAULO DE BARROS CARVALHO critica essa reflexão, por entender impossível a instituição de tributo destituído de base de cálculo, sem que isso acarrete contrariedade aos comandos constitucionais. No caso das taxas, o autor argumenta que, se não há que se falar em “cálculo”, igualmente não se pode aludir à “base”, razão pela qual a expressão “base imponible” também seria imprecisa – **Curso...**, *op. cit.*, p. 367-368.

¹³¹ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 80-87. Não serão analisadas neste trabalho as peculiaridades atinentes à parafiscalidade, bem assim à sujeição passiva tributária, em que a pessoa obrigada ao pagamento do tributo não possui relação com o núcleo da hipótese de incidência. A esse respeito, recomendamos a leitura das seguintes obras: JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: Cejup, 1986 e QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição passiva tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

troatividade da norma tributária¹³². Daí repudiar a figura da substituição tributária “para frente”, cuja constitucionalidade foi oficialmente reconhecida pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL e ratificada pela Emenda Constitucional nº 03/1993¹³³.

(iv) “espacial”: designa a indicação das circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na hipótese, e relevantes para a configuração do “fato imponible”. Em regra, somente será relevante um fato para o desencadeamento da obrigação, aquele que, ocorrido dentro dos limites territoriais de validade e eficácia de uma determinada lei, por força do princípio da territorialidade¹³⁴.

Já o “mandamento” da norma contemplaria apenas a “alíquota” do tributo, cuja aplicabilidade é restrita a algumas espécies tributárias¹³⁵. Nada mais.

O grande mérito da teoria da norma de GERALDO ATALIBA é o detalhamento e o aprofundamento das estruturas, que compõem a regra-matriz de incidência tributária, mediante uma subdivisão mais clara dos elementos que integram a hipótese e a consequência. E a maior crítica que pode ser tecida ao pensamento do autor em questão é a de ter “inchado” a hipótese, de tal sorte a fazer com que ela equivalha a praticamente toda a regra-matriz de incidência tributária. Em outras palavras, ATALIBA está a tomar a parte – hipótese – pelo todo, o que acarreta um desequilíbrio na concepção da regra-matriz de incidência.

Além disso, se o aspecto material, no seu entender, é a descrição objetiva dos dados configuradores do arquétipo da hipótese de incidência¹³⁶ e se ele está contido na hipótese, juntamente com os aspectos de tempo e espaço, como é possível compreender a coexistência do aspecto pessoal que, principalmente no que tange ao sujeito passivo, somente será aferível, quando da realização do “fato imponible”?

¹³² **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 94-104.

¹³³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Recurso Extraordinário nº 213.396/SP, DJ de 1/12/2000, p. 97.

¹³⁴ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 104-106.

¹³⁵ *Ibidem*, p. 117. A taxa é citada por ATALIBA como exemplo de tributo que nem sempre demandaria a alíquota.

¹³⁶ *Ibidem*, p. 106.

Esse impasse será satisfatoriamente resolvido no âmbito da teoria da norma de PAULO DE BARROS CARVALHO, objeto de análise na seqüência.

3.3.4 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA EM PAULO DE BARROS CARVALHO

A complexidade e a riqueza da teoria da regra-matriz de incidência tributária em PAULO DE BARROS CARVALHO permite-nos, neste breve espaço, fazer apenas um sobrevôo das principais características.

A tese do autor, com todo o seu preciosismo lingüístico, visa fazer um resgate do conseqüente da norma, enaltecendo a sua importância dentro da estrutura da regra-matriz. Esse é o primeiro ponto de discordância de BARROS CARVALHO com a teoria de GERALDO ATALIBA que, como já analisado, desloca para a hipótese/antecedente/suposto todos os aspectos mais importantes da regra-matriz de incidência tributária, deixando para a conseqüência apenas a alíquota¹³⁷.

Outra importante ruptura com a teoria de ATALIBA reside justamente na crença de PAULO DE BARROS CARVALHO, amparado por nomes como KELSEN, COSSIO, LOURIVAL VILANOVA, dentre outros, de que a regra-matriz tributária em sentido geral contempla estrutura dicotômica ou complexa. No entender de BARROS CARVALHO, a sanção não pode constar da norma tributária típica, já que se trata de figura que com ela não se compatibiliza. Ao contrário, ela é entidade ontologicamente distinta¹³⁸.

Dessa forma, e amparado na terminologia utilizada por CARLOS COSSIO em sua Teoria Ecológica, BARROS CARVALHO idealiza uma “norma primária” ou “endonorma”, que prescreverá um dever, se e quando ocorrido o fato previsto na sua hipótese/suposto; além de uma “norma secundária”

¹³⁷ PAULO DE BARROS CARVALHO nomina esse fenômeno de concentração das atenções no antecedente como um “*estranho rumo da doutrina do Direito Tributário*” – **Teoria da norma...**, *op. cit.*, p. 108-111 e 145-146.

¹³⁸ Muito embora KELSEN e COSSIO sejam notórios adversários ideológicos, ambos concebem a norma jurídica como tendo estrutura complexa/dicotômica – “norma primária” e “norma secundária” para a Teoria Pura concebida pelo primeiro, “endonorma” e “perinorma” para o Ecológismo inaugurado pelo segundo. Há numerosas divergências na tese sustentada por ambos, sendo a principal delas o foco na “norma”, por KELSEN, e na “conduta humana”, por COSSIO. Trata-se de tema de mais alta relevância na teoria da norma, o qual não será aprofundado neste trabalho devido ao seu escopo limitado. Vale lembrar que PAULO DE BARROS CARVALHO conjuga o critério funcional de KELSEN quando se refere às normas primárias e secundárias, com a estrutura da norma jurídica concebida por COSSIO – cf. **Teoria da norma...**, *op. cit.*, p. 45.

ou “perinorma”, responsável por prescrever uma providência sancionatória, a ser aplicada pelo Estado no caso de descumprimento da conduta/dever previsto na norma primária¹³⁹.

Ainda no que tange à estrutura dicotômica da norma, oportuno fazer uma consideração a respeito da eleição da expressão “*regra-matriz de incidência*”, freqüentemente utilizada neste trabalho. Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, ela consiste no “...*núcleo da percussão jurídica do tributo*”, sendo a norma tributária em sentido estrito, com as características da generalidade e da abstração, que fornece não só a descrição da matriz de condutas intersubjetivas possíveis a desencadear a incidência, como também a prescrição dos elementos da obrigação tributária – sujeitos e modo de determinação do objeto da prestação, cabendo na conceituação da regra-matriz, inclusive, as normas que impõem penalidades administrativas¹⁴⁰.

PAULO DE BARROS CARVALHO igualmente critica a expressão “fato imponível”, cunhada por GERALDO ATALIBA, por entender que a utilização da mesma traria um “*pequeno obstáculo de ordem semântica*”. Segundo BARROS CARVALHO, “...*não existe fato anteriormente à incidência, de tal modo que, enquanto imponível, não é ainda fato e, após a incidência, de modo concomitante com o seu nascimento, já assumiu, na plenitude, os dons da sua juridicidade*”. Em outras palavras, o fato só é “imponível” se e enquanto ainda sujeito à imposição tributária. Se imponível, a incidência ainda não ocorreu e, portanto, não é fato. Se já ocorreu a incidência é fato, mas não é mais imponível¹⁴¹.

Já no que se refere ao fenômeno da incidência, PAULO DE BARROS CARVALHO reviu, em obra mais recente, seu posicionamento anterior, a fim de passar a admitir a “...*subsunção do fato à norma*”, e não do “...*conceito*”

¹³⁹ **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 31. O autor entende que inexistem regras jurídicas sem a correspondente sanção, estabelecida nas chamadas “*normas sancionatórias*” (*sic*).

¹⁴⁰ *Ibidem*, p. 24, 35, 78-80. O autor complementa, aduzindo que, ao lado da regra-matriz de incidência tributária, analisada neste trabalho, nas diversas acepções veiculadas por autores distintos, há também as normas que estabelecem princípios gerais, bem assim aquelas que fixam outras providências administrativas para a operatividade do tributo, tais como as de lançamento, recolhimento, fiscalização, dentre outras. Essas últimas regras estão inseridas no que se pode denominar regras de conduta, em geral, e normas tributárias em sentido amplo, em particular.

¹⁴¹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 276-277.

de fato ao conceito de norma”, como anteriormente sustentava. E explica que essa modificação no raciocínio se deve ao fato de reconhecer que fato e norma configuram linguagem, ainda que pertençam a níveis diferentes. Por essa razão, não haveria problema na subsunção do primeiro à segunda¹⁴².

Considerando a estrutura dicotômica da norma, cada um de seus segmentos contempla dois elementos: (i) “hipótese tributária”, também designada de “suposto”, que resulta de construção motivada pela vontade do legislador, sendo uma proposição descritiva de uma situação objetiva real¹⁴³ e; (ii) “conseqüência” ou “prescritor”, que prescreve os efeitos jurídicos de um dado acontecimento no mundo fenomênico. Como antes aludido, o autor entende impossível conceber a sanção como integrante da estrutura da regra-matriz, sendo ela prevista em verdadeira regra autônoma – designada de “sancionadora” –, com hipótese e conseqüência próprias¹⁴⁴.

A hipótese reúne o que ele designa por “critérios” para a identificação de um fato lícito – e não um acordo de vontades – ocorrido no mundo da realidade. Já à conseqüência estão integrados os critérios para a identificação do perfil da relação jurídica instalada com a ocorrência do acontecimento descrito no suposto, em que o sujeito ativo é em regra o Estado, o sujeito passivo alguma pessoa física ou jurídica e o objeto é uma prestação de natureza pecuniária. Essa é a descrição do tributo, na sua “...configuração estática”, realizada na chamada “...endonorma jurídica”, expressão tomada de empréstimo da Teoria Ecológica, de COSSIO¹⁴⁵.

Já a “...configuração dinâmica” do tributo, desencadeada pelo fenômeno da incidência, oportunamente estudado, acarreta a criação de em

¹⁴² *Idem*, p. 277. Nesse particular, mesmo considerando as substanciais razões arroladas pelo autor para justificar o câmbio do seu raciocínio, reforçamos a preferência por seu posicionamento anterior – subsunção do conceito de fato ao conceito de norma –, e defendemos que a subsunção se dá entre categorias afins de linguagem.

¹⁴³ *Ibidem*, p. 284. Adverte o autor que, como a hipótese está imersa na linguagem prescritiva do Direito Positivo, os conceitos jurídicos lá veiculados não estão sujeitos aos valores da verdade ou falsidade, mas sim da validade ou invalidade.

¹⁴⁴ **Teoria da norma...**, *op. cit.*, p. 50.

¹⁴⁵ *Ibidem*, p. 88, 91 e 99.

dever jurídico para o sujeito passivo, consistente em uma prestação pecuniária, com correlativos direitos subjetivos para o sujeito ativo¹⁴⁶.

Especificamente no que se refere aos “*critérios*” que integram a hipótese, também chamada de descritor ou o suposto da “*endonorma*”, PAULO DE BARROS CARVALHO identifica os seguintes¹⁴⁷: (i) “*material*” ou núcleo da hipótese¹⁴⁸ – consistente em um comportamento humano, descrito através de um verbo pessoal e transitivo, seguido de seu complemento¹⁴⁹; (ii) “*espacial*”, que seriam as condições do lugar onde pode ocorrer o evento descrito no critério material; e (iii) “*temporal*”, que traduz as circunstâncias de tempo, que permitirão aferir e limitar o momento da ocorrência completa do fato¹⁵⁰.

A conseqüência ou prescritor da “*endonorma*”, por sua vez, abriga os “*critérios*” atinentes exclusivamente à relação jurídica tributária, de natureza obrigacional, instaurada com a ocorrência do fato jurídico tributário, que corresponde ao suposto endonormativo, relação essa caracterizada por uma prestação de “*dar*”¹⁵¹. São eles: (i) “*pessoal*”, que contém a determinação dos sujeitos ativo e passivo; e (ii) quantitativo, que estipula numericamente, através da base de cálculo e da alíquota, de que maneira e em

¹⁴⁶ *Idem*, p. 99. Vale lembrar que a correlação antes aludida deve ser perfeita, de modo que o conteúdo do dever jurídico seja o mesmo do direito subjetivo – *Ibidem*, p. 161.

¹⁴⁷ **Curso...**, *op. cit.*, p. 314. Dada a complexidade e riqueza da teoria de PAULO DE BARROS CARVALHO, a análise ora empreendida concentrar-se-á na “*endonorma*”, que é onde está localizado o critério material da regra-matriz de incidência tributária. Essa análise será fundamental para o enfrentamento do ponto central deste trabalho, que é a identificação do critério material do ICMS-comunicação.

¹⁴⁸ Com relação ao critério material, PAULO DE BARROS CARVALHO adverte que, ao contrário do que se pode pensar, ele não é o mais importante da hipótese tributária. Segundo o autor, “...*não se pode escalonar níveis de relevância onde todos os critérios são imprescindíveis*” – **Teoria da norma...**, *op. cit.*, p. 129.

¹⁴⁹ Cabe aqui a pertinente observação de MARCELO CARON BAPTISTA no sentido de que, caso o núcleo da hipótese pudesse ser expresso por um verbo impessoal ou mesmo intransitivo, “...*estar-se-ia diante de uma tributação a recair sobre um evento desprovido de vinculação a um determinado sujeito de direito, implicando, no mínimo, a impossibilidade de sua avaliação econômica*” – **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 123.

¹⁵⁰ **Teoria da norma...**, *op. cit.*, p. 113, 125, 134 e 172. Há uma tendência de o legislador confundir os critérios material e temporal, tomando o primeiro pelo segundo, ou o segundo por toda a hipótese. É o que ocorre com o ICMS-transporte, cujo critério temporal – saída da mercadoria do estabelecimento – é comumente tido como critério material, ou “*fato gerador*”, expressão esta que revela pouca técnica legislativa – cf. **Curso...**, *op. cit.*, p. 294-295. Ainda no que diz respeito ao critério espacial, PAULO DE BARROS CARVALHO adverte que ele não pode ser confundido com o campo de validade da lei, e cita o exemplo do imposto de renda, que pode alcançar não somente acontecimentos verificados no território nacional – o que é regra –, mas também outros ocorridos para além de nossas fronteiras – *Ibidem*, p. 291.

¹⁵¹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 314.

que dimensão/intensidade será estabelecida a materialidade do fato jurídico tributário, ou seja, do dever jurídico a cargo do sujeito passivo para com o sujeito ativo¹⁵².

A regra-matriz, em PAULO DE BARROS CARVALHO, é, sem dúvida, um marco no estudo da teoria da norma tributária, e a constante busca da precisão terminológica, por parte do autor reflete-se na evolução de sua obra. Porém, mesmo sendo a teoria mais difundida sobre o tema, há diversas críticas ao seu conteúdo. Algumas infundadas, outras absolutamente pertinentes, como aquelas tecidas por MARÇAL JUSTEN FILHO, cuja particular teoria da norma, por ele desenvolvida, será objeto de análise a seguir.

3.3.5 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA EM MARÇAL JUSTEN FILHO

Para fecharmos o estudo da teoria da norma, e a fim de que possamos nos posicionar de modo mais seguro sobre o tema, no ponto seguinte, entendemos imprescindível a referência ao posicionamento de MARÇAL JUSTEN FILHO, que, assim como os autores antes citados, traz importantes e inovadoras reflexões sobre a matéria.

Da mesma forma que PAULO DE BARROS CARVALHO, MARÇAL JUSTEN FILHO concebe a sanção como norma autônoma, muito embora ela pressuponha a uma *norma de conduta* respectiva, a qual, caso desobedecida, dará ensejo ao desencadeamento da *norma* sancionadora, que é estruturalmente semelhante à primeira, na medida em que ambas – norma de conduta e sancionadora – comportam uma conseqüência (mandamento), imputada através da cópula “*dever ser*” a um antecedente ou hipótese¹⁵³. Mas, da mesma forma que no item anterior, este estudo concentrar-se-á apenas na estruturação da norma tributária por excelência, que é a endonorma tributária¹⁵⁴.

¹⁵² **Teoria da norma...**, *op. cit.*, p. 113-114, 122, 150 e 170.

¹⁵³ Na visão do autor analisado, essa cópula “*dever ser*” identifica a norma jurídica por lhe atribuir cunho prescritivo, ou seja, poder de interferência sobre o mundo – cf. **Sujeição passiva...**, *op. cit.*, p. 31-32. Cf. ainda **O imposto sobre serviços...**, *op. cit.*, p. 41.

¹⁵⁴ Como antes aludido, endonorma e perinorma são denominações adotadas pela Teoria Ecológica de CARLOS COSSIO, citada por JOSÉ ROBERTO VIEIRA – **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 57-58. Ou, para Kelsen, normas primárias e secundárias e, para BOBBIO, de primeiro e segundo grau – cf. JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços...**, *op. cit.*, p. 21. Não

Muito embora repute o estudo empreendido por PAULO DE BARROS CARVALHO, acerca da regra-matriz de incidência, o mais correto e adequado, o pensamento de JUSTEN FILHO sobre o tema conta com interessantes peculiaridades.

A primeira delas é a própria designação da *norma matriz* tributária, em vez da *regra-matriz*, de BARROS CARVALHO. A sutileza na alteração é justificada pelo autor, na medida em que a norma matriz é norma de estrutura, e o seu conteúdo consta da Constituição, que estabelece a possibilidade de as pessoas políticas instituírem tributos, dentro dos parâmetros constitucionalmente delineados¹⁵⁵.

Para MARÇAL JUSTEN FILHO a *norma matriz* não é a única norma a conceber a estrutura do ordenamento jurídico, no que tange à atividade de criar tributos. Os princípios estruturadores – como aqueles antes estudados, bem assim os específicos do ICMS, a seguir analisados – desenvolvem importante papel, devendo haver uma interação entre eles e as normas. Daí porque o autor entende que a norma matriz não se reduz àquilo que consta expressamente da CF/88, sendo, na verdade, o produto de todas as “...*derivações, conseqüências e inerências decorrentes do ordenamento constitucional*”. É essa a chamada “...*conformidade externa*” entre a hipótese hipoteticamente prevista e os princípios constitucionais¹⁵⁶.

Para o autor, a norma tributária, seja a “...*por excelência*”, seja a sancionadora, contempla *hipótese* e *conseqüência*, a primeira – também denominada “*pressuposto*”¹⁵⁷ – responsável por fornecer os elementos necessários ao reconhecimento do fato jurídico tributário e a segunda incumbida de veicular os detalhes para a fixação da “...*natureza e da exten-*

adentraremos na análise e nas críticas tecidas pelos estudiosos às diversas denominações. Para o escopo limitado deste trabalho, iremos contentar-nos em admitir o caráter dúplice da norma jurídica – conduta e sanção.

¹⁵⁵ **O imposto sobre serviços...**, *op. cit.*, p. 39. O autor em questão entende que o silêncio aparente da Carta Magna, acerca de alguns critérios da hipótese de incidência a ser adotada pelo legislador, não pode ser visto como indicativo de liberdade total quanto à sua fixação. Há que se averiguar sempre a compatibilidade dos critérios eleitos na “*norma matriz*” com a sistemática tributária constitucional, de modo a não haver conflito entre princípios e normas constitucionais – *op. cit.*, p. 40. Esse raciocínio possui sintonia com o trabalho ora desenvolvido, na medida em que prestação de serviço de comunicação é conceito que, embora não expressamente delineado na CF/88, pode ser construído a partir das suas regras e princípios, como demonstraremos na seqüência.

¹⁵⁶ *Ibidem*, p. 40.

¹⁵⁷ **Sujeição passiva...**, *op. cit.*, p. 31. Reparar que o autor utiliza “*pressuposto*”, e não “*suposto*”, como PAULO DE BARROS CARVALHO.

são dessa conduta”, com a previsão do vínculo jurídico que se instalará, quando da ocorrência do fato hipoteticamente descrito na norma¹⁵⁸.

JUSTEN FILHO entende que a hipótese da norma não contempla, em si mesma, os diferentes aspectos – material, pessoal, espacial e temporal – do fato ou da situação concreta. A sua função é meramente a de fornecer os critérios para o reconhecimento de tais aspectos. Essa é outra peculiaridade importante do raciocínio do autor¹⁵⁹.

Ainda no que se refere à hipótese, o autor estudado reputa incompleto o modelo normativo proposto por PAULO DE BARROS CARVALHO, que contempla apenas a descrição do fato, bem como suas coordenadas de tempo e lugar, deslocando a identificação dos sujeitos para o momento em que estabelecida a relação jurídica tributária. Para JUSTEN FILHO, por uma questão lógica, há que ser previsto na hipótese um critério para a identificação do sujeito da conduta, que potencialmente irá materializar o fato tributário. Afinal, como ensina o próprio PAULO DE BARROS CARVALHO, o critério material consiste no comportamento de *alguém*, pessoa física ou jurídica, a ser materializado em um ser, um dar ou um fazer. Essa máxima, própria da teoria de PAULO DE BARROS, corrobora o raciocínio empreendido por MARÇAL JUSTEN FILHO, no sentido de ser necessária a integração na hipótese de um “*elemento pessoal*”, um “...*sujeito tipo*”, com a indicação de critérios para a identificação dos partícipes, que comporão a relação jurídica tributária¹⁶⁰.

Mas, esse elemento pessoal não precisa estar expresso na lei, podendo ser identificado quando da construção da norma. Mais uma vez oportuna a distinção entre lei e norma, já referida alhures, no sentido de que a segunda decorre de interpretação da primeira, a fim de conferir-lhe sentido. A presença expressa do critério pessoal é com mais frequência verificada no caso dos chamados “tributos vinculados”, que possuem em sua materialidade uma atividade estatal referida direta ou indiretamente a alguém¹⁶¹.

¹⁵⁸ **O imposto sobre serviços...**, *op. cit.*, p. 42.

¹⁵⁹ *Ibidem*, p. 44-45.

¹⁶⁰ *Ibidem*, p. 46-50. PAULO DE BARROS CARVALHO refuta veementemente essa idéia, afirmando não ser factível que o critério pessoal venha repartido na hipótese e na consequência – **Teoria da norma...**, *op. cit.*, p. 146-147.

¹⁶¹ **O imposto sobre serviços...**, *op. cit.*, p. 50-52.

A hipótese, portanto é uma oração, na qual todos os seus termos possuem uma função sintática. As palavras que constituem o critério material formam o predicado da oração, cujo núcleo é um verbo. Já os critérios espacial e temporal são materializados através de termos acessórios, adjuntos adverbiais, que indicam circunstâncias de tempo e de lugar. Já o sujeito é determinável, por conta de uma opção de técnica legislativa, pela qual o legislador evita inserir na lei palavras desnecessárias. O mesmo ocorre com o critério espacial, geralmente não expresso por coincidir com o âmbito espacial de vigência da norma¹⁶².

Já no que tange à consequência/mandamento da norma tributária, que contém a previsão de comportamentos humanos proibidos, permitidos ou comandados, MARÇAL JUSTEN FILHO repudia a utilização da expressão “critérios”, para designar a sua composição¹⁶³. E justifica o entendimento no fato de que, diferentemente do que ocorre na hipótese, a consequência não fornece “critérios” para o reconhecimento de algo. Ela contempla determinações, imposições, além de produzir uma entidade até então inexistente, que é a relação jurídica estabelecida. Daí a razão para JUSTEN FILHO entender que a hipótese ostenta natureza “*descritiva*”, ao passo que a consequência carrega uma natureza “...*constitutiva*”, de juridicização sobre os fatos¹⁶⁴.

É importante também a menção à idéia de “...*conformidade interna*” posta pelo autor, que consiste na compatibilidade da consequência da norma com a situação abstratamente prevista na hipótese, ou também do critério pessoal da hipótese com a “*determinação subjetiva*” da consequência¹⁶⁵.

A consequência, portanto, contém “...*determinações*”, já que reflete a imposição de uma relação jurídica. No caso dos sujeitos, a consequência carrega uma “...*determinação subjetiva*”, individualizada aprioristicamente, no que tange ao sujeito ativo, que é aferível através da simples análise da

¹⁶² *Ibidem*, p. 48-49.

¹⁶³ **Sujeição passiva...**, *op. cit.*, p. 31.

¹⁶⁴ **O imposto sobre serviços...**, *op. cit.*, p. 45-46.

¹⁶⁵ *Ibidem*, p. 57-58. Esse segundo caso de conformidade interna passa por uma árida questão, que é a da substituição e da responsabilidade tributárias, que, muito embora desperte interesse doutrinário, não será aprofundada neste trabalho, dado o seu escopo limitado.

norma, e individualizável, no que toca ao sujeito passivo, que será identificado *a posteriori*, ou seja, com o levantamento da situação real.

Já a “...*determinação objetiva*” da consequência consiste na própria imposição da conduta ao sujeito passivo, em benefício do sujeito ativo. Para JUSTEN FILHO, a norma determina o objeto de uma relação jurídica, que é a prestação, e não uma quantia que, por sua vez, é o objeto da prestação. Daí repelir o vocábulo “*quantitativo*”, utilizado por PAULO DE BARROS CARVALHO, reputando o cientificamente “...*inadequado*”¹⁶⁶.

Logo, além da conduta “...*pagar tributo*”, ínsita às normas tributárias, a sua consequência conteria os instrumentos para a liquidação do valor a ser pago – base imponible e alíquota, bem como aspectos outros, como o momento em que a conduta exigida se deverá efetuar, bem como o local onde deverá ocorrer¹⁶⁷.

Uma última observação no que refere à consequência, diz respeito ao fato de ela prever, na visão do autor, uma “...*situação jurídica*”. Por essa razão, ele propõe uma evolução do conceito de “*relação jurídica*” – reputado “...*insuficiente*” por JUSTEN FILHO – para o de “situação jurídica”, esta última idéia mais dinâmica e próxima à realidade, na medida em que a norma de conduta prevê uma determinada “*posição*” – favorável ou desfavorável – a um ou mais sujeitos, ao passo que a noção de relação jurídica tende a entificá-la¹⁶⁸.

Em apertadíssima síntese das idéias antes expostas, a norma tributária, em MARÇAL JUSTEN FILHO, praticamente equipara a hipótese e o consequente, em número de aspectos/critérios/determinações, havendo um balanceamento entre as suas estruturas, diferentemente da preconizada por GERALDO ATALIBA, que enalteceu de tal forma a hipótese, a ponto de esvaziar a consequência.

E em havendo esse equilíbrio entre a hipótese – descrição hipotética do fato jurídico, que contém os critérios para o reconhecimento dos aspectos material, pessoal, espacial e temporal – e as determinações correlatas

¹⁶⁶ *Ibidem*, p. 53.

¹⁶⁷ *Idem*, p. 53. Nas palavras do próprio MARÇAL JUSTEN FILHO, não seria “...*esdrúxulo*” afirmar que o mandamento normativo contemplaria determinações subjetiva e objetiva, esta última compreendendo determinações de ordem quantitativa, espacial e temporal.

¹⁶⁸ **Sujeição passiva...**, *op. cit.*, p. 34-35. O autor lembra que a noção de “*relação jurídica*” está ligada à de “*direito subjetivo*”, esta última cada vez mais combatida pela doutrina.

da conseqüência, ambas se distinguem pelo fato dos respectivos aspectos se situarem em segmentos distintos – hipótese e conseqüência – bem assim, diferem quanto ao conteúdo do aspecto pessoal da hipótese.

3.4 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA – NOSSA VISÃO

Após a análise de algumas das mais respeitadas teorias acerca da regra-matriz de incidência tributária, entendemos, com base no arcabouço teórico antes estudado, que a tese sustentada por PAULO DE BARROS CARVALHO é a mais adequada, dentro do contexto da lógica jurídica e do Direito Positivo, desde que coloca, de forma inédita, os diferentes critérios em segmentos distintos – hipótese e conseqüência.

Essa é, justamente, a crítica que pode ser tecida à teoria da regra-matriz em GERALDO ATALIBA, uma vez que ao esvaziar o conseqüente, inchando o antecedente/hipótese, o autor coloca em um mesmo segmento grandezas que pertencem a segmentos distintos. Exemplo disso ocorre com o critério pessoal, que ATALIBA transpõe para o antecedente. Ele faz parte da conseqüência e não da hipótese, passando somente a ser identificado quando da ocorrência dos fenômenos da incidência e da subsunção, antes estudados.

Não obstante a convicção de que a essência da norma-matriz, em PAULO DE BARROS CARVALHO, é a cientificamente mais adequada, razão pela qual com ela seguiremos adiante, há elementos relevantes a serem considerados nas demais teorias antes aludidas, em especial naquela desenvolvida por MARÇAL JUSTEN FILHO, a qual, a partir das premissas lançadas por PAULO DE BARROS CARVALHO, consegue empreender críticas lúcidas e pertinentes, como a necessária presença, ainda que implícita, de um aspecto pessoal na hipótese. E essa crítica – se é que assim pode ser dita – é tecida com base nos próprios ensinamentos de PAULO DE BARROS CARVALHO, que considera que a ação descrita no critério material deve ser atribuída a alguém.

No entanto, o fato de o suposto já descrever um comportamento de pessoas, expresso por um verbo pessoal e transitivo, já induz, necessariamente, a um comportamento humano. Esse dado é suficiente para refutar a relevância de se alçar à categoria de verdadeiro critério da hipótese, elementos episódicos, que podem vir ou não a ser confirmados na conseqüência, momento em que haverá a individualização da relação jurídica tributária. A não ser no

caso de tributos, como o ICMS-circulação, em que a operação jurídica que o desencadeia deve ser praticada por determinados sujeitos. Mas, como adverte JOSÉ ROBERTO VIEIRA, as exceções não podem estabelecer a regra-matriz de incidência tributária¹⁶⁹.

Da mesma forma, entendemos relevantes as críticas de JUSTEN FILHO à terminologia utilizada por PAULO DE BARROS CARVALHO, como a questão da existência de determinações e não critérios na consequência. Não obstante o brilhantismo das observações, ficamos com a convenção semântica de PAULO DE BARROS, para quem o sentido do termo “critério” varia na hipótese e na consequência: no primeiro caso destina-se ao reconhecimento do fato, ao passo que, no segundo, os critérios veiculam imposição das características da relação jurídica.

Além disso, assim como MARÇAL JUSTEN FILHO e PAULO DE BARROS CARVALHO, seguimos a teoria “sancionista”, que preconiza a estrutura dúplice da norma – a chamada “dicotomia kelseniana” da norma jurídica¹⁷⁰ –, que também possui como adeptos autores do quilate de LOURIVAL VILANOVA, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, dentre outros. Para os sancionistas, a norma jurídica é uma estrutura complexa e dúplice, sendo composta por uma norma primária e uma norma secundária, que se completam, na medida em que a primeira sem a segunda é desprovida de força jurídica, ao passo que, na situação inversa, há um meio sem o fim, ou seja, um adjetivo sem o correlato substantivo¹⁷¹. E ambas as normas – primária e secundária – possuem a mesma estrutura lógi-

¹⁶⁹ **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 64-65.

¹⁷⁰ Cabe aqui a advertência de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, no sentido de que, a despeito de algumas polêmicas, o conteúdo da norma primária e da norma secundária foi modificado pelo próprio KELSEN em sua última obra sobre o tema, oportunidade em que passa a entender a primeira como determinante da conduta desejada e a segunda como a que estabelece a sanção pelo descumprimento da primeira – **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 56; *Legalidade tributária e medida provisória: mel e veneno*. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 185. A despeito da profundidade da discussão, o que importa para o presente trabalho é o entusiasmo de KELSEN pela estrutura dicotômica da norma, valendo apenas a referência ao câmbio de raciocínio do autor, ainda que o seu grau de convicção ao fazê-lo seja posto em dúvida por muitos doutrinadores.

¹⁷¹ Nesse particular, manifestamos entendimento diverso de autores tidos por “*não-sancionistas*”, como PONTES DE MIRANDA, que defende ser a norma jurídica uma proposição completa, que contém a descrição do suporte fático, a prescrição do preceito a ele correspondente independentemente da existência de sanção. Dentro desse raciocínio, do qual pedimos todas as *venias* para discordar, a sanção não seria imprescindível para a norma jurídica.

ca, contendo uma hipótese e o conseqüente, unidas por uma cópula deôntica, associação essa que se constitui em um dever-ser¹⁷².

Convém a menção à crítica tecida por MARCOS BERNARDES DE MELLO aos sancionistas, justificada na crença de que as normas jurídicas nem sempre necessitariam de sanção e de coação para se realizarem, como no caso daquelas que prevêm direitos fundamentais. Para o citado autor, a obrigatoriedade da norma jurídica residiria na sua incidência¹⁷³.

Ousamos discordar do raciocínio empreendido, na medida em que até os direitos fundamentais necessitam de uma regra sancionadora, que defina conseqüências para a sua não obediência, normas essas que estão pulverizadas em todo o ordenamento jurídico, sendo exemplo as localizadas no ramo do Direito Penal, responsáveis por assegurar a proteção dos direitos fundamentais à vida, à propriedade, dentre outros. Ainda com relação aos direitos fundamentais, as normas infraconstitucionais devem assegurá-los em toda a sua eficácia, jamais os limitando, pena de inconstitucionalidade e de violação ao princípio da proibição de retrocesso, tão bem desenvolvido no ordenamento jurídico europeu, razão pela qual ganham importância as normas sancionadoras, como forma de viabilizar o próprio cumprimento/*enforcement* dos direitos fundamentais tanto pelo Estado – eficácia vertical – como pelos particulares – eficácia horizontal¹⁷⁴.

Muito embora admitamos a estrutura dúplice da norma jurídica, entendemos, na boa companhia de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, que as normas tributárias são apenas as normas do tipo impositivo, as normas primárias ou as endonormas, na terminologia de CÁRLOS COSSIO, pois as suas hipóteses devem sempre contemplar fatos lícitos, diferentemente das normas sancionadoras, que albergam fatos ilícitos, não ostentando natureza tributária e sim administrativa.

¹⁷² **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 57. Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, o dever-ser é próprio do direito, pois não há a garantia de ocorrência do fato descrito na hipótese, razão pela qual o estabelecimento da relação jurídica estará atrelada à realização condicional de um evento. No caso das leis naturais prevalece a lógica ôntica ou apofântica, dada a inexorabilidade das ocorrências fáticas – **A regra-matriz do ICM**. Tese (Livre Docência em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, São Paulo, 1981, p. 52.

¹⁷³ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico (plano da existência)**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 28-34.

¹⁷⁴ Sobre o princípio da proibição de retrocesso, cf., dentre todos, SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

E o critério material da regra-matriz de incidência, que, no caso do ICMS constitui-se no cerne do presente trabalho, é categoria lógica e nuclear, situada na hipótese/suposto da norma primária. Trata-se de critério necessariamente estabelecido, em sua essência, na CF/88, e, por essa razão, invariável e unívoco, razão pela qual não pode ser desvirtuado quando da instituição do tributo constitucionalmente previsto pelos diversos entes federativos, tampouco alterado ao sabor das suposições de que, não raro, o fisco lança mão. Principalmente sobre o que sejam ou não serviços de comunicação, conceito que será estudado no próximo capítulo.

4. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS-COMUNICAÇÃO

4.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS

O ICM – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes – foi veiculado pela primeira vez no ordenamento jurídico brasileiro através da Emenda Constitucional (EC) nº 18/1965, de 1/12/1965. Antes dela, havia a previsão, na Constituição de 1946, da cobrança, apenas por parte dos Estados, do chamado imposto sobre “*vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores*”, valendo lembrar que a origem dos impostos incidentes sobre as vendas mercantis no Brasil remonta à época do Império¹⁷⁵.

Dentre as novidades inauguradas pela EC nº 18/1965, destacam-se as seguintes: (i) a alteração do critério material da regra-matriz, a fim de alcançar as operações relativas à circulação de mercadorias, e não apenas as de vendas e consignações e; (ii) a previsão do recém-criado Distrito Federal como sujeito ativo do ICM, que contemplava, juntamente com os Estados, a prerrogativa de instituir referido tributo no seu âmbito territorial.

Muito embora o chamado ICM-circulação exista desde 1965, como imposto de competência estadual, foi somente com a CF/88 que, ao tributo, foram aglutinados outros critérios materiais em sua hipótese, dentre eles a prestação dos serviços de comunicação, compondo o chamado ICMS¹⁷⁶.

Antes do sistema constitucional inaugurado em 1988, a competência para a instituição e cobrança do imposto sobre os serviços de comunicação era da União Federal, por força do artigo 21, VII, da Constituição Federal de

¹⁷⁵ BERNARDO RIBEIRO DE MORAES realizou interessante estudo acerca do “imposto sobre as vendas”, com a análise comparativa do perfil de tributos congêneres em alguns ordenamentos jurídicos estrangeiros, assim como a evolução, no ordenamento brasileiro, da tributação das vendas para a noção de tributação das operações de circulação, conceito mais amplo e inerente ao ICM – O imposto sobre circulação de mercadorias no sistema tributário nacional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **O fato gerador do ICM**. São Paulo: Resenha Tributária CEEU, 1978. (Caderno de Pesquisas Tributárias, 3), p. 25-108.

¹⁷⁶ Este trabalho apresentará apenas um breve resumo do panorama histórico da tributação dos serviços de comunicação no Brasil. Maiores detalhes sobre o assunto, inclusive referências históricas dos impostos que precederam o atual ICMS, assim como as alterações trazidas pela CF/88, pela Emenda Constitucional nº 08/1995, pela Lei nº 9.295/1996, de 19/7/1996 – “Lei Mínima” –, pela Lei nº 9.472/1997, de 16/7/1997 – LGT – dentre outras, podem ser encontrados nas seguintes obras: MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos serviços de comunicação**. São Paulo: Dialética, 2006 e XAVIER, Helena de Araújo Lopes. **O regime especial da concorrência no Direito das Telecomunicações**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

1967/1969¹⁷⁷. Mas essa competência se restringia aos serviços de comunicação internacionais e interestaduais, pois o artigo 24, II, da Constituição Federal de 1967/1969 atribuía aos municípios a prerrogativa de instituir imposto sobre “*serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar*”¹⁷⁸.

Com o advento da CF/88, ao antigo ICM foi agregado o “S” de serviços, representando aqueles de transporte interestadual e intermunicipal e os de comunicação, cuja prerrogativa de tributar, outrora, pertencia à União Federal e ao Município, respectivamente e, com a Carta de 1988, passou a ser exclusivamente estadual e do Distrito Federal e, eventualmente, da União Federal, na hipótese prevista no artigo 147, da CF/88. Essa competência, deferida ao Estado, também inclui, a princípio, os chamados serviços de comunicação internacional, já que a Carta Magna de 1988, com a redação conferida pela Emenda Constitucional nº 03/1993, refere-se genericamente às “*...prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior*”¹⁷⁹.

Conforme bem observa ANDRÉ MENDES MOREIRA, diante desse panorama, em que os serviços de comunicação passaram somente com a CF/88 para o espectro de competência dos Estados e do Distrito Federal, tendo vigorado como imposto de competência da União Federal durante somente quatro anos, não há doutrina e jurisprudência em abundância sobre o tema, como ocorre com o ICMS sobre circulação de mercadorias, que existe desde 1965 e repercute sobre uma realidade que não se modificou muito desde a sua instituição¹⁸⁰.

¹⁷⁷ “Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre: ...VII - serviços de comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal;” – (sic) [Redação dada pela Emenda Constitucional nº 27, de 1985.](#)

¹⁷⁸ Essa competência municipal, de tributar os serviços de comunicação prestados dentro de seus limites territoriais, foi mitigada através de acórdão do Plenário do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, oportunidade em que ficou assentado que o serviço de comunicação não estaria sujeito ao Imposto sobre Serviços municipal se a operadora titular da concessão prestasse os ditos serviços em âmbito interestadual e internacional – Recurso Extraordinário nº 83.600/SP, Rel. Ministro MOREIRA ALVES, DJ de 10/8/1979, p. 5845. Ora, mesmo na década de 1970, toda concessão, mesmo que inicialmente com amplitude municipal, era potencialmente nacional, dada a necessidade de a concessionária interligar-se aos sistemas regionais e nacionais, a fim de possibilitar o tráfego mútuo da comunicação.

¹⁷⁹ Veremos, mais adiante, que muitos desses serviços internacionais refogem à incidência do imposto estadual.

¹⁸⁰ **A tributação...**, *op. cit.*, p. 54.

Ao revés, o fenômeno da evolução tecnológica, nas últimas duas décadas, trouxe novos serviços distintos, difundidos perante a sociedade em proporção exponencial, o que vem gerando grande discussão, em especial sobre a forma de sua tributação. Por se valerem, quase em sua grande maioria, de meios elétricos e eletromagnéticos, os serviços advindos da evolução tecnológica transmitem uma falsa impressão de serem de comunicação. E assim o é para o fisco estadual, para quem tudo aquilo que é “eletrônico” configuraria serviço de comunicação. Na dúvida, a ordem é tributar.

Talvez a maior dificuldade, no exame do ICMS pós-CF/88, resida no fato de que a prestação de serviço de comunicação é imaterial, sendo alcançada por imposto que tinha, como marcada característica, a tributação apenas de fenômenos verificados na realidade física e concreta, como é o caso da circulação e do transporte de mercadorias e serviços. Nesse particular, cabe a advertência de EDUARDO BOTTALLO e de SIDNEI TURCZYN, no sentido de que essa mudança de perfil do ICMS, que o tornou um imposto mais abrangente, não pode relegar a segundo plano o trabalhoso processo de identificação dos requisitos que devem compor a prestação de serviço de comunicação, passível de sofrer tributação pelo ICMS¹⁸¹.

Tendo em mente a tendência de generalizar a tributação, liderada pelos Estados e pelo Distrito Federal, a montagem da estrutura da regra-matriz de incidência do ICMS-comunicação, para a sua aplicação segura aos diversos serviços surgidos com a evolução tecnológica – alguns dos quais analisados ao longo deste trabalho – torna-se absolutamente premente.

E esse é, justamente, o objetivo do capítulo que ora se inicia: dissecar a norma de incidência do ICMS-comunicação, tendo em vista os critérios estabelecidos no capítulo anterior, que levam em conta, basicamente, a estrutura da regra-matriz de incidência de PAULO DE BARROS CARVALHO.

¹⁸¹ O regime jurídico-tributário dos serviços de hospedagem de sites (*hosting*) na internet. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nov. 2003, n. 98, p. 35. Conferir também dos mesmos autores, artigo veiculado na obra coletiva coordenada por HELENO TÔRRES – A atividade de hospedagem de *sites* e seu regime tributário. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário das Telecomunicações**. São Paulo: IOB Thomson: ABETEL, 2004, p. 497-510.

4.2 PRINCÍPIOS QUE REGEM O ICMS

4.2.1 INTRODUÇÃO

Impossível iniciar a estruturação da regra-matriz de incidência do ICMS-comunicação sem antes destinarmos algumas palavras aos princípios específicos do ICMS, os quais, juntamente com os princípios gerais que orientam o Sistema Tributário Nacional – alguns dos quais estudados em momento anterior deste trabalho –, contribuem para imprimir individualidade a esse imposto estadual e para o discernir dos demais existentes.

Basicamente, a análise a seguir empreendida concentrar-se-á em dois princípios: não-cumulatividade e seletividade. O perfil dessas verdadeiras garantias constitucionais asseguradas aos contribuintes será resumidamente traçado na seqüência.

4.2.2 NÃO-CUMULATIVIDADE

Assim como ocorreu com o ICM, a origem da previsão da não-cumulatividade no Brasil – tanto para o imposto estadual ora tratado, como para o IPI – remonta à edição da citada EC nº 18/1965, cujo artigo 12, § 2º, previa a aplicação de tal princípio sem qualquer restrição¹⁸². Referida regra foi reproduzida na Carta Magna de 1967, tendo sido modificada a hipótese de não-incidência, de “...vendas a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade” para “...produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados ao exterior”¹⁸³.

No entanto, a Emenda Constitucional nº 23, de 1/12/1983 – denominada Emenda “Passos Porto” – reduziu o âmbito de aplicação do princípio em questão para o ICM, estabelecendo uma espécie de não-cumulatividade limitada. Com efeito, o artigo 23, II, segunda parte, da E-

¹⁸² “§ 2º O imposto (sic) 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 (sic) a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual”. Interessante panorama histórico sobre a positivação do princípio da não-cumulatividade no Brasil pode ser extraído da obra conjunta de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e de LUIZ FRANCISCO LIPPO, cujo título é **A não-cumulatividade tributária** (3. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 107-112).

¹⁸³ O artigo 24, § 5º, da CF/67 conta com a seguinte redação: “o imposto sobre circulação de mercadorias é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado, e não incidirá sobre produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados ao exterior”.

menda Constitucional nº 1, de 17/12/1969 passou a prever restrições ao aproveitamento de créditos gerados nas operações anteriores, em que tenha havido hipótese de isenção ou de não-incidência do imposto estadual¹⁸⁴. Essa limitação vigora até os dias atuais, tendo sido reproduzida no artigo 155, § 2º, II, a, da CF/88¹⁸⁵.

Segundo a melhor doutrina, a restrição veiculada no dispositivo constitucional antes aludido é aparente, de sorte que ela deve ser interpretada consoante o princípio na não-cumulatividade que a rege, que é norma principiológica hierarquicamente superior, na dicção de TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, citado por JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LUIZ FRANCISCO LIPPO. Nesse sentido, a isenção ou a não-incidência¹⁸⁶ devem produzir um “efeito redutor maior” – ou ao menos igual – do que aquele propiciado pela operação tributada, de sorte a não ser anulado o benefício¹⁸⁷.

Em outras palavras, a isenção e a não-incidência geram consequências diversas, dependendo do momento em que consideradas. Por um la-

¹⁸⁴ O inciso II do artigo 23 da EC nº 1/1969, modificado pela EC nº 23/1983, conta com a seguinte redação: “*compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre (sic): ...operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes*”.

¹⁸⁵ O artigo 155, § 2º, I, da CF/88 preconiza o princípio da não-cumulatividade em matéria de ICMS: “*será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*”. Atentar para o dato de que o vocábulo “cobrado”, constante do dispositivo antes transcrito, há que ser entendido como incidente, já que o tributo originário da operação anterior, independentemente de ter sido “cobrado” ou mesmo pago, pode ser abatido na operação subsequente. Já o inciso II, letra a, do dispositivo em questão, apresenta a “restrição” ao princípio, quando dispõe que “*a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação (...) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes*”.

¹⁸⁶ Em apertada síntese, isenção e não-incidência são fenômenos que, embora guardem certa semelhança em termos práticos, não podem ser confundidos. Segundo ROQUE ANTONIO CARRAZZA, a isenção é uma limitação no âmbito de validade da norma jurídica tributária, ao passo que as situações de não-incidência sequer estão inseridas na hipótese de incidência possível de um determinado tributo. Segundo o autor, “*...enquanto a isenção deriva da lei (lato sensu), a não incidência decorre da falta de lei (em alguns casos) ou da impossibilidade jurídica de tributar-se certos fatos, por não se ajustarem à regra-matriz constitucional do tributo*” – ICMS: sua não-incidência sobre prestações de serviços de telecomunicação internacional (serviços de longa distância internacional), bem como sobre os serviços que os viabilizam (serviços auxiliares). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, set. 2000, n. 60, p. 114-115.

¹⁸⁷ *Apud A não-cumulatividade...*, op. cit., p. 189-190.

do, é possível admitir que o contribuinte, que realiza operação isenta ou não tributada, esteja impedido de creditar-se do imposto incidente sobre as operações anteriores, pena de obtenção de indevida vantagem financeira, que não contemplará a respectiva contrapartida na saída, acarretando desvirtuamento do princípio da não-cumulatividade.

Ao contrário, se o contribuinte adquire mercadoria ou bem isento ou não tributado na operação anterior – como no caso de um revendedor que adquiriu veículo com referidos benefícios – a revenda da mercadoria, que estará sujeita ao imposto estadual, enseja o direito de esse contribuinte se creditar do imposto incidente sobre a operação imediatamente anterior àquela em que se verificou a isenção ou a não-incidência, justamente para que, em nome do mesmo princípio da não-cumulatividade, não suporte toda a carga tributária proveniente da operação que irá realizar¹⁸⁸.

Logo, a isenção e a não-incidência provocam um hiato na cadeia de circulação, de sorte a acarretar a suspensão do direito ao creditamento apenas durante a operação realizada com amparo nos ditos benefícios, não zerando o crédito para as operações posteriores, pena de ser criada uma situação de incidência cumulativa, incompatível com o escopo do artigo 155, § 2º, I, da CF/88¹⁸⁹.

A despeito das discussões doutrinárias em torno do seu alcance nos casos de isenção ou de não-incidência, é certo que a não-cumulatividade traduz princípio constitucional fundamental, verdadeira “...*diretriz imperati-*

¹⁸⁸ *Ibidem*, p. 186-190. O raciocínio dos autores fica bastante claro mediante o exame do exemplo da indústria montadora de veículos, citado em sua obra. Esse não tem sido o entendimento dos tribunais superiores, a exemplo do acórdão proferido pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 161.031/MG – (Pleno, DJ de 6/6/1997, p. 24881 –, posicionamento este seguido pelo SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – Recurso Especial nº 440.370/MG – DJ de 20/3/2006, p. 232. Além disso, cabe também referir ao câmbio parcial de posicionamento de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO quanto ao tema, refletido na 10ª edição de sua obra **ICMS – teoria e prática**, oportunidade em que passa a admitir a aplicação das restrições contidas no artigo 155, § 2º, II, da CF/88 tanto às hipóteses de realização de operação isenta ou não tributada, como também àquelas em que o contribuinte realiza operação tributada, porém com bens isentos ou não tributados na operação anterior – *op. cit.*, p. 278-279.

¹⁸⁹ Entendimento diverso ao aqui defendido é externado por AIRES F. BARRETO, para quem a vedação do aproveitamento do crédito apenas se justificaria nos casos em que a isenção ou a não-incidência recaia sobre a última operação da cadeia de circulação – cf. BARRETO, Aires F. O princípio da não-cumulatividade na esfera estadual. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). **O princípio da não-cumulatividade**. São Paulo: RT e CEU, 2004. (Pesquisas Tributárias – Nova Série, 10), p. 194-198.

va”¹⁹⁰ de matriz constitucional que, nas palavras dos já citados JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LUIZ FRANCISCO LIPPO, visa minimizar o impacto do tributo sobre os preços dos bens e serviços. Daí advém a sua elevada carga axiológica, já que constitui um passo rumo a uma tributação mais condizente com as máximas constitucionais da legalidade, da igualdade, da capacidade contributiva e do não-confisco, princípios esses objeto de análise em momento anterior deste trabalho¹⁹¹.

A principal conseqüência da admissão da não-cumulatividade como princípio constitucional é a impossibilidade dessa garantia sofrer qualquer forma de restrição por legislação infraconstitucional, para além daquela prevista no artigo 155, § 2º, II, a, da CF/88. Como antes demonstrado, a legislação deve estar afinada com o escopo do princípio em questão, pena de inconstitucionalidade, e de, no caso antes referido, ser mitigado o benefício trazido pela isenção e pela não-incidência¹⁹². Isso vale para

¹⁹⁰ Expressão cunhada por ROQUE ANTONIO CARRAZZA – ICMS, *op. cit.*, p. 319.

¹⁹¹ **A não-cumulatividade...**, *op. cit.*, p. 99-100.

¹⁹² Cf. CARRAZZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo Domingos. Direito ao crédito de ICMS pela aquisição de energia elétrica utilizada na prestação de serviços de comunicação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, ago. 2005, n. 119, p. 71-73. O mesmo ROQUE CARRAZZA defende que nada impede que a legislação elimine, no todo ou em parte, a restrição à não-cumulatividade constitucionalmente prevista, principalmente porque o próprio artigo 155, § 2º, II, a, parte final, da CF/88 alude a essa possibilidade – ICMS, *op. cit.*, p. 349-350. Porém, entendemos, com base no artigo 146, III, b, da CF/88, que faculdade deferida à legislação infraconstitucional, muito embora exista, deve ficar restrita à lei complementar de caráter nacional que trata do tributo – atualmente a Lei Complementar nº 87/1996 – sob pena de serem fomentadas situações de desigualdade entre os entes federados, que podem desencadear a chamada “guerra fiscal”.

Sobre o tema objeto do artigo de ROQUE CARRAZZA e EDUARDO BOTTALLO citado linhas atrás, cabe referência à importante decisão do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, proferida em 13/8/2008 no âmbito dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 899.485/RS, oportunidade em que o posicionamento defendido pelos autores em questão foi confirmado, no sentido de ser assegurada a possibilidade de estabelecimentos comerciais e industriais compensarem créditos de ICMS provenientes do uso de energia elétrica ou de serviços de comunicação, no processo de industrialização. Referida decisão vem em boa hora, pois reforça a necessária aplicação do primado da não-cumulatividade em matéria de ICMS, mediante uma interpretação conforme a CF/88 do artigo 33, da Lei Complementar nº 87/1996, de 13/9/1996, com as alterações promovidas pela Lei Complementar nº 102/2000, de 11/7/2000. Decisão disponível em:

<http://www.stj.gov.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.area=398&tmp.texto=88887>

Acesso em: 28/8/2008.

No entanto, o entendimento *supra* não vem sendo aplicado às concessionárias de serviços de telecomunicação, que obtiveram no STJ decisão contrária a pretensão de creditamento do ICMS relativo à aquisição de energia elétrica (Recurso Especial nº 984.880/TO, 2ª Turma, Tel. Min. HERMAN BENJAMIN, notícia veiculada, em: http://www.stj.gov.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.area=398&tmp.texto=90474&tmp.area_anterior=44&tmp.argumento_pesquisa= Acesso em: 10/2/2009). O fundamento utilizado para embasar o indeferimento do pedido de creditamento parte do pressuposto de que somente a energia elétrica consumida em processo industrial enseja o creditamento do imposto correspondente. Nesse sentido, como as empresas prestadoras

qualquer tipo de restrição, seja ela material, isto é, relacionada com determinados bens, produtos, mercadorias e serviços que mereceriam o crédito do imposto; seja ela temporal, mediante o fracionamento no tempo do direito à utilização dos créditos¹⁹³.

Vale lembrar que a própria Carta Magna eliminou, através da Emenda Constitucional nº 42/2003, de 19/12/2003, que conferiu nova redação ao artigo 155, § 2º, X, a, da CF/88, a outra restrição constitucional que se levantava ao princípio da não-cumulatividade – aproveitamento de crédito de operações e serviços destinados ao exterior – de modo que apenas subsiste aquela pertinente aos casos de isenção e não-incidência.

HUGO DE BRITO MACHADO vai mais além, e concebe a não-cumulatividade simultaneamente como um “...princípio” e como uma “...técnica”. De “princípio” inequivocamente se trata, pois enunciada genericamente na CF/88, como imposição à tributação pelo ICMS e pelo IPI, impostos esses que devem onerar o valor da operação presente, abatido o montante cobrado nas operações anteriores¹⁹⁴.

Ao mesmo tempo, a não-cumulatividade reveste-se da característica de “técnica” de tributação, que é o modo pelo qual o princípio, estampado de forma genérica na Carta Magna, irá concretizar-se. Afinal, como adverte o próprio BRITO MACHADO, a CF/88 não traz o *modus operandi* da não-cumulatividade em uma dada situação. Simplesmente, refere-se à necessidade de abatimento do valor cobrado nas operações anteriores¹⁹⁵.

de serviços de telecomunicação na modalidade telefonia – que é, como será visto adiante, a um só tempo serviço de comunicação e de telecomunicação – prestam serviços, seria inviável equipará-las às entidades industriais, com base no Decreto nº 640/1992. Embora se trate de uma questão interessante, cabe apenas a referência ao posicionamento jurisprudencial sobre o assunto, sem o compromisso de maior aprofundamento da matéria.

¹⁹³ Cf. JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO. *ICMS...*, *op. cit.*, p. 267.

¹⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 132-133. A mesma idéia se encontra refletida em outra obra do mesmo autor: **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988** (4. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 110-111), bem assim em artigo igualmente de sua autoria, veiculado em obra coletiva coordenada por IVES GANDRA DA SILVA MARTINS [cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Virtudes e defeitos da não-cumulatividade no sistema tributário brasileiro*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). **O princípio da não-cumulatividade**. São Paulo: RT e CEU, 2004. (Pesquisas Tributárias – Nova Série, 10), p. 68-104].

¹⁹⁵ **Aspectos...**, *op. cit.*, p. 133. Interessante a analogia do autor, da não-cumulatividade como princípio e como técnica, realizada com os conceitos de “processo” – atos tendentes a um determinado fim – e “procedimento” – modo segundo o qual tais atos se relacionam e são praticados, sempre com a finalidade de comporem o processo.

Justamente tendo em vista o prisma “técnico” da não-cumulatividade, há que se indagar sobre a eficácia da norma que contempla tal princípio, já que ele se encontra genericamente veiculado, não havendo, aparentemente, na CF/88, detalhamento sobre a forma através da qual essa não-cumulatividade irá operar.

Nesse ponto, cabe referência a uma resposta satisfatória à indagação, trazida por JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LUIZ FRANCISCO LIPPO, que, amparados nas diferentes teorias da eficácia da norma constitucional, formuladas por JOSÉ AFONSO DA SILVA, MARIA HELENA DINIZ, CELSO RIBEIRO BASTOS (este em conjunto com o Ministro CARLOS AYRES BRITTO), concebem a norma que veicula a não-cumulatividade como sendo “...*norma de aplicação, eventualmente regulamentável, e que possui eficácia plena, porquanto não depende de qualquer outro comando de hierarquia inferior para emanar seus efeitos*”. Isso porque, o fato de o artigo 155, § 2º, XII, c, da CF/88 atribuir à lei complementar o disciplinamento do “*regime de compensação do imposto*” – que é a forma através da qual a não-cumulatividade irá concretizar-se – não altera o “...*conteúdo nuclear*” do princípio da não-cumulatividade, que é, justamente, o direito do contribuinte de creditar-se do imposto incidente na operação anterior¹⁹⁶.

Por essa razão, é lícito entender, na esteira do que concluem os autores antes mencionados, que o princípio da não-cumulatividade é norma cogente de eficácia plena – já que não depende de norma de hierarquia inferior para produzir seus efeitos – “...*e de aplicação eventualmente regulamentável*” pelo legislador infraconstitucional, que não poderá, sob hipótese alguma, restringir o conteúdo do princípio constitucional em questão, pois se trata de garantia individual do contribuinte, não suscetível de ser

¹⁹⁶ **A não-cumulatividade...**, *op. cit.*, p. 100-107. Essa mesma idéia é retomada por JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, em artigo posterior sobre o mesmo tema, oportunidade em que registra que a “...*cláusula constitucional da não-cumulatividade não consubstancia mera norma programática, não traduz recomendação, nem apresenta cunho didático ou ilustrativo, representando obrigação cometida aos destinatários da relação jurídico-tributária (poder público e sujeito passivo)*...” – O princípio da não-cumulatividade tributária. Limites constitucionais face à legislação ordinária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). **O princípio da não-cumulatividade**. São Paulo: RT e CEU, 2004. (Pesquisas Tributárias – Nova Série, 10), p. 201.

alterada sequer por emenda à Constituição – artigo 60, § 4º, IV, da CF/88¹⁹⁷.

A não-cumulatividade, em matéria de ICMS, é materializada, no Brasil, através de técnica da diferença “...*imposto contra imposto*” – “*tax on tax*”, que é efetivada em momento posterior ao do estabelecimento da obrigação tributária, exatamente quando é apurado o “*quantum*” do tributo a ser pago pelo contribuinte. *Grosso modo*, apura-se o valor referente a uma dada operação, aplica-se a alíquota pertinente para chegar ao valor devido do imposto (minuendo), o qual deve ser subtraído do crédito gerado pelo imposto pago na operação anterior (subtraendo), obtendo-se, assim, o montante a recolher¹⁹⁸.

No Brasil, essa técnica – “*tax on tax*” – é aplicada de forma peculiar, na medida em que a apuração do ICMS é periódica, e deve levar em conta a totalidade das operações de entrada e a totalidade das operações de saída, independentemente de os créditos gerados serem originários de um mesmo ou de diversos bens e/ou serviços¹⁹⁹.

Exatamente pelo fato de a não-cumulatividade manifestar-se através da técnica “*tax on tax*”, tem-se que o ICMS, no Brasil, não ostenta juridicamente a característica de tributo sobre o valor acrescido/agregado, mas sim de tributo multifásico não-cumulativo, em que há a dedução do imposto a pagar daquele devido nas operações antecedentes, o que não implica

¹⁹⁷ Os já mencionados JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LUIZ FRANCISCO LIPPO entendem que, a despeito da redação constitucional, o dispositivo em comento trata, na verdade, do regime de apuração/de abatimento do ICMS, e não de “regime de compensação”. A compensação é instituto definido de forma diversa na legislação infraconstitucional, em especial na tributária, significando forma de extinção do crédito, tal qual consta do artigo 156, II, do Código Tributário Nacional – **A não-cumulatividade...**, *op. cit.*, p. 106-107 e 130. Não adentraremos de forma profunda na mecânica de realização da não-cumulatividade. Basta, para o escopo deste trabalho, a convicção de que a regra que veicula tal princípio na CF/88 contempla eficácia plena.

¹⁹⁸ Cf. BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 420-421. O Brasil não adota a técnica de dedução denominada “...*base contra base*” – *basis on basis* – para a concretização do princípio da não-cumulatividade. Referida técnica consiste na dedução da base de cálculo do tributo devido na operação anterior.

¹⁹⁹ Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Questões atuais de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 33-34. Trecho extraído do parecer do autor, cujo título é “O princípio da não-cumulatividade – o Direito à compensação periódica de ICMS nas operações próprias e de substituição tributária – parecer”.

necessariamente, conforme adverte HAMILTON DIAS DE SOUZA, tributação sobre o acréscimo de valor em cada operação²⁰⁰.

A complexidade na aplicação da sistemática da não-cumulatividade, no Brasil, desencadeia, na prática, uma série de problemas, sendo a fraude ao recolhimento do tributo um dos maiores reveses ensejados pela utilização desse princípio-técnica. Outras desvantagens, igualmente citadas por HUGO DE BRITO MACHADO, são: acréscimo do ônus sobre a produção, estímulo à intermediação, alíquotas elevadas do tributo, ensejo ao aparecimento de conflitos, dentre outras²⁰¹.

A não-cumulatividade, juntamente com a seletividade, adiante estudada, imprimem uma feição particular ao ICMS, na medida em que ele se trata de imposto incidente sobre o processo de circulação econômica, e cuja gênese impõe que onere mais fortemente operações, que envolvam bens e serviços não essenciais.

4.2.3 SELETIVIDADE

Seletividade, como o próprio nome sugere, traz a idéia de seleção, ou seja, a de que o tributo deve onerar o contribuinte de forma inversamente proporcional à relevância da operação por ele empreendida, de forma a incentivar a produção e a circulação de bens e a prestação de serviços ditos essenciais e imprescindíveis, e reprimir aqueles reputados não essenciais, o que materializa a capacidade contributiva, bem como a realização do princípio da dignidade da pessoa humana²⁰². A tônica do princípio está, precisamente, na variação da tributação consoante a essencialidade do produto ou serviço, sendo essa – a essencialidade – a sua nota principal.

Assim como se dá com a não-cumulatividade, a seletividade é princípio aplicado aos impostos ditos indiretos – em que a sua repercussão ju-

²⁰⁰ O fato gerador do ICM. In: MARTINS. Ives Gandra da Silva (coord.). **O fato gerador do ICM**. São Paulo: Resenha Tributária CEEU, 1978. (Caderno de Pesquisas Tributárias, 3), p. 235-256.

²⁰¹ cf. MACHADO, Hugo de Brito. Virtudes e defeitos da não-cumulatividade..., *op. cit.*, p. 91-100.

²⁰² A tributação adequada realiza o princípio da dignidade da pessoa humana, sendo a seletividade um importante instrumento de sua realização, na medida em que serão menos oneradas operações, que digam respeito aos bens integrantes da já mencionada idéia de mínimo essencial, como aqueles previstos no artigo 7º, IV, da CF/88.

rídica e econômica se dá na ponta da cadeia de produção e circulação – aplicando-se comumente ao IPI e ao ICMS²⁰³, podendo, a realização desse primado, dar-se de variadas formas, como na instituição de incentivos tributários, variação de alíquotas, dentre outras técnicas.

A seletividade, na dicção de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, é princípio que denota a preocupação do legislador constitucional com a realização de outro princípio estampado na CF/88, que é o da capacidade contributiva, noção essa que, como já tivemos a oportunidade de verificar, está intrinsecamente atrelada a de mínimo essencial, como instrumento da realização do princípio da dignidade da pessoa humana, constante do artigo 1º, III, da Magna Carta. No caso do IPI, prossegue o autor, amparado nas lições de ALIOMAR BALEEIRO, a natureza da mercadoria objeto de uma operação considerada vale como forma de presumir a capacidade contributiva da pessoa que será a sua destinatária. Assim, jóias e bens caros, muito provavelmente terão como destinatários contribuintes que ostentam capacidade contributiva acima da média, o que autorizaria uma tributação distinta como forma de realização desse princípio constitucional²⁰⁴.

Logo, nos tributos ditos indiretos, a capacidade contributiva será sempre aferida de forma circunstancial, estando atrelada à natureza do produto ou serviço objeto da operação considerada, diferentemente do que ocorre com o imposto sobre a renda, em que a análise global dos bens e rendimentos de um dado contribuinte permite a identificação mais segura do “*quantum*” que ele poderá destinar ao erário, sem que isso comprometa o seu mínimo essencial²⁰⁵.

Ao contrário do IPI, em que a seletividade vem sendo prevista nas cartas constitucionais anteriores, como a Emenda Constitucional nº 1/1969, a idéia de tributo seletivo, no caso do ICMS, é relativamente nova, tendo sido veiculada pela primeira vez na CF/88, como princípio de aplicação aparentemente facultativa. Com efeito, dispõe o artigo 155, § 2º, III,

²⁰³ A nota característica que define se um imposto é direito ou indireto é a sua repercussão jurídica, que deve ser estabelecida por lei. O critério da repercussão econômica não pode ser considerado nessa classificação uma vez que, *ultima ratio*, a maior parte dos tributos repercutirá sobre o produto ou o serviço prestado ao consumidor final.

²⁰⁴ **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 126.

²⁰⁵ A idéia de mínimo essencial foi rapidamente trabalhada no item 2.4.5, supra.

da Carta Magna, que o ICMS “*poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços*” (destacou-se).

A grande questão que decorre da redação do dispositivo supra aludido, que veicula a garantia da seletividade para o ICMS, é a seguinte: o verbo “*poderá*” induz ou não a idéia de facultatividade na aplicação da garantia constitucionalmente assegurada?

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO entende que a seletividade em matéria de ICMS apresenta caráter facultativo. No entanto, essa facultatividade não autoriza a adoção pura e simples de critérios de conveniência e oportunidade para a fixação das alíquotas do imposto, tampouco dá ensejo a arbitrariedades, uma vez que tal princípio se rege pelas mesmas regras que norteiam a seletividade no caso do IPI, bem como se submete ao primado da isonomia²⁰⁶.

Já ROQUE CARRAZZA manifesta entendimento, do qual partilhamos, segundo o qual esse “*poderá*” equivale a verdadeiro dever, partindo-se do princípio de que as pessoas políticas teriam “*poderes-deveres*”. Admitindo-se a seletividade como facultativa, a significar a sua aplicação ao livre alvedrio do legislador, não haveria sentido em prescrevê-la na Constituição. Justamente por se tratar de um princípio constitucional, o mesmo ROQUE CARRAZZA defende a conferência, pelo Poder Judiciário, do atendimento a esse princípio, em nome da própria universalidade da jurisdição, igualmente assegurada na Carta Magna. Além disso, essa iniciativa, desde que mediante provocação do interessado, seria viável pelo fato de a seletividade revestir-se de um “*conteúdo mínimo*”, cabendo a investigação da adequação, racionalidade e equidade dos critérios adotados no caso concreto, para fins de estabelecimento da essencialidade da mercadoria ou serviço²⁰⁷.

Em algumas situações, fica bastante patente o atendimento da seletividade pelo legislador, como ocorre nos casos da tributação de operações que envolvam produtos como cigarros e bebidas, altamente onerosos.

²⁰⁶ ICMS..., *op. cit.*, p. 316-317.

²⁰⁷ ICMS, *op. cit.*, p. 400-405.

Porém, curiosamente a seletividade não vem sendo observada no que se refere à prestação dos serviços de comunicação, que costuma ser fortemente tributada pelos Estados membros, por meio das maiores alíquotas previstas em suas respectivas legislações. No caso do Paraná, regra geral é a de que a alíquota para a tributação desses serviços é de 27% (vinte e sete por cento), o que não se compadece com o caráter seletivo do tributo, bem como com a notória essencialidade do serviço, tendo sido ambos – seletividade e essencialidade – paradoxalmente mencionados no próprio *caput* do artigo 14, do Decreto Estadual nº 1.980/2007, de 21/12/2007²⁰⁸. Nesse ponto, cabe a sugestão de ROQUE CARRAZZA, segundo a qual a alíquota do ICMS na prestação de serviços de comunicação deveria variar conforme se tratem de serviços prestados à população em geral – como os de telefonia fixa – ou a um grupo seletivo de contribuintes – os usuários de canal exclusivo de televisão à cabo²⁰⁹. A discriminação das alíquotas seria, portanto, uma forma de viabilizar a inclusão social por meio da tributação, o que rende observância à capacidade contributiva que ela deve respeitar, materializada no princípio constitucional da seletividade.

Analisados, ainda que de forma breve, os dois mais relevantes princípios inerentes ao ICMS, passa-se à estruturação das diferentes regras-matrizes do imposto, para culminar naquela afeita à materialidade consistente na prestação dos serviços de comunicação.

4.3 ESTRUTURA DAS REGRAS-MATRIZES DE INCIDÊNCIA DO ICMS

Neste item, faremos um sobrevôo nas regras-matrizes do ICMS-circulação e do ICMS-transporte, para fins de embasar a análise a ser empreendida a seguir da regra-matriz do ICMS-comunicação. Novamente, cabe a advertência de que tomaremos por parâmetro a estrutura da regra-matriz de incidência idealizada por PAULO DE BARROS CARVALHO, reputada neste trabalho a mais adequa-

²⁰⁸ Decreto Estadual nº 1.980/2007 – RICMS/PR, artigo 14, I, c.

²⁰⁹ O exemplo é ilustrativo, pois diferentemente de ROQUE CARRAZZA, entendemos que os serviços de TV a cabo não devem sofrer a incidência do ICMS-comunicação. As justificativas para tal sentir serão expostas em momento oportuno deste trabalho, dedicado à análise dos serviços em espécie – item 5.7 *infra*.

da, sem prejuízo das demais teorias aqui analisadas, de grande relevância doutrinária.

Iniciando pelo critério material da regra-matriz de incidência do ICMS-circulação, e considerando que ele deve sempre ser composto por um verbo e por um complemento, tem-se que, nesse caso, o que se tributa não é a circulação propriamente dita, mas sim a operação que a desencadeia.

Logo, a materialidade da hipótese ou suposto do imposto estadual é realizar operações relativas à “circulação de mercadorias”. Circulação significa a passagem da mercadoria de um titular, que tenha a sua disponibilidade jurídica, para outro, sob o manto de um título jurídico. Já mercadoria é todo bem móvel fungível sujeito à mercancia e ao regime de Direito Mercantil, e que tenha por finalidade a prática de um negócio jurídico, como a venda ou a revenda – qualidade extrínseca –, com a finalidade de lucro. Portanto, é a destinação do objeto que lhe irá conferir – ou não – o caráter de mercadoria²¹⁰.

Já o critério temporal, que reflete o momento da ocorrência da ação descrita na materialidade da hipótese, consiste, via de regra, num instante após a transferência da titularidade da mercadoria, independentemente do momento eleito pelo legislador estadual – entrada da mercadoria no estabelecimento comercial, saída dele, emissão da nota fiscal da operação, dentre outros²¹¹. Por essa razão, não se tributa o mero transporte da mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, salvo os casos em que eles se localizem em Estados distintos, tampouco a mera saída da mercadoria do estabelecimento, irrelevante para fins de tributação se individualmente considerada²¹².

Ainda no que concerne a hipótese, há que se delimitar o critério espacial, que, no caso da operação interna, é o próprio Estado onde tiver domicílio o estabelecimento que a realiza. Já nas operações interestaduais, o critério espacial recai sobre a unidade federativa em que iniciada a operação mercantil. No caso deste início se situar em ponto fora do território nacional, inverte-se a

²¹⁰ Cf. ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *ICMS*, *op. cit.*, p. 43.

²¹¹ *Ibidem*, p. 46-50. Quanto ao critério temporal, há discussões acerca da constitucionalidade da técnica da substituição tributária, legitimada na modalidade “para frente”, pela Emenda Constitucional nº 3/1993, bem como, no que diz respeito ao momento do nascimento da obrigação de recolher o ICMS sobre operação com mercadoria proveniente do exterior: se por ocasião da sua entrada no estabelecimento destinatário ou no momento do seu desembarço aduaneiro. Esses debates não serão aqui aprofundados, a fim de mantermos o foco do trabalho no ICMS-comunicação.

²¹² Cf. JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, *ICMS...*, *op. cit.*, p. 27.

diretriz antes fixada, nos termos do artigo 155, § 2º, IX, a, da CF/88: o ICMS passa a ser devido ao Estado, ou ao Distrito Federal, onde estiver localizado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário final da mercadoria objeto da operação mercantil²¹³.

Quanto ao critério pessoal do ICMS-circulação, localizado na consequência ou no prescritor da regra matriz de incidência, tem-se que o sujeito ativo é a unidade da federação – Estado ou Distrito Federal – indicada no critério espacial, para a qual será destinado o produto da tributação, ressalvada a eventual competência da União Federal para a arrecadação dos impostos estaduais nos territórios, prevista no artigo 147, da CF/88.

No que concerne ao sujeito passivo, MARÇAL JUSTEN FILHO adverte que a hipótese contempla situações fáticas ligadas à profissionalidade. Essa observação, não obstante realizada sob a égide da Constituição anterior, ainda segue válida considerando o ICMS previsto na CF/88, que, de novo, somente contempla o “S” de serviços.

E, em se tratando de ICMS-circulação, somente quem pode concretizar o aspecto material da hipótese é o produtor, industrial ou comerciante que realizar operação relativa à circulação de mercadoria. Logo, nem toda pessoa, seja ela física ou jurídica, que realize a circulação de mercadorias, pode ser reputada sujeito passivo do imposto estadual, razão pela qual se entende que, nesse caso, o critério pessoal está ínsito na hipótese normativa²¹⁴.

ROQUE ANTÔNIO CARRAZA, em obra editada já sob a égide da CF/88, partilha do mesmo entendimento, confirmando que o raciocínio empreendido por JUSTEN FILHO permanece intacto. Logo, em que pese não indicar expressamente o produtor, industrial ou comerciante como sujeitos passivos, eles são os responsáveis por promover a circulação de mercadorias²¹⁵.

Por fim, o critério quantitativo está subdividido em base de cálculo e alíquota. No ICMS-circulação, a primeira representa a medida da operação mercantil realizada: o valor da operação. Já a alíquota trata de percentual sobre o valor da respectiva operação, a ser fixado por lei estadual ou distrital ou, ainda, mediante o estabelecimento de convênios, observados, no que couber, os

²¹³ ROQUE ANTONIO CARRAZA, *ICMS*, *op. cit.*, p. 59-60. Novamente, aqui, temos uma questão amplamente controvertida na doutrina e na jurisprudência, cujo debate refoge ao escopo deste trabalho.

²¹⁴ Cf. MARÇAL JUSTEN FILHO, *O imposto sobre serviços...*, *op. cit.*, p. 51.

²¹⁵ *ICMS*, *op. cit.*, p. 39-40.

parâmetros máximo e mínimo arbitrados pelo Senado Federal, nos termos do artigo 155, § 2º, V, da CF/88.

Passando ao ICMS-transporte, a estruturação de sua regra-matriz dá-se da seguinte forma²¹⁶:

Critério material: prestar serviço de transporte interestadual e intermunicipal, excluído o autotransporte, em caráter negocial e em regime de direito privado, de passageiros, cargas, valores, mercadorias, dentre outros, por qualquer tipo de veículo, inclusive oleodutos, encanamentos, esteiras rolantes, *containers* e veículos de tração animal, sendo igualmente relevante nesse caso a presença de duas partes: prestador e tomador/usuário do serviço²¹⁷.

Critério temporal: momento em que executado o serviço de transporte intermunicipal, interestadual ou internacional.

Critério espacial: no serviço de transporte interestadual, via de regra, é o Estado em cujo território o transporte principiou, ainda que a prestação venha a se concluir no território de outro Estado da federação. Já no transporte internacional, assim como ocorrido no ICMS-circulação, a regra se inverte, passando o tributo a ser devido ao Estado onde o estabelecimento destinatário tiver domicílio.

Critério pessoal: o sujeito ativo é o Estado ou Distrito Federal, para quem será destinado o tributo, ressalvada a eventual aplicação do artigo 147, da CF/88; ao passo que o passivo é o prestador do serviço de transporte.

Critério quantitativo: a base de cálculo é o preço do serviço de transporte, excluído o pedágio²¹⁸. Já a alíquota deverá incidir sobre essa grandeza, cabendo as mesmas considerações sobre seus limites máximo e mínimo tecidas para o ICMS-circulação.

Esses subsídios, pertinentes às outras materialidades alcançadas pelo ICMS, apresentarão relevância para enfrentarmos o desafio levantado no tópico seguinte: montagem da regra-matriz de incidência do ICMS-comunicação.

²¹⁶ Também no que se refere a este ponto específico, não faremos o aprofundamento das numerosas questões controvertidas, ligadas ao estabelecimento dos critérios da regra-matriz de incidência do ICMS-transporte.

²¹⁷ Cf. JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, *ICMS...*, *op. cit.*, p. 122; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *ICMS*, *op. cit.*, p. 148-150.

²¹⁸ Cf. ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *ICMS*, *op. cit.*, p. 160.

4.4 ESTRUTURA DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS-COMUNICAÇÃO

Aqui, adentramos no objeto específico deste trabalho, para onde convergem todas as pesquisas realizadas. E, para chegarmos a este ponto, e conseguirmos avançar, todo o arcabouço teórico anterior será extremamente relevante para estruturarmos a regra-matriz de incidência do ICMS-comunicação – assim como procedido no item anterior com o ICMS-circulação e com o ICMS-transporte –, de sorte a obtermos a identificação dos serviços, cuja prestação efetivamente atrai a incidência do imposto estadual.

Dentro da idéia de sistema já traçada, a CF/88 situa-se no seu vértice, devendo as demais normas infraconstitucionais necessariamente, render-lhe observância. E, em matéria tributária, essa verificação torna-se ainda mais evidente, na medida em que é possível, partindo do próprio texto constitucional, identificar os diversos aspectos que compõem a norma de incidência do ICMS, também no que se refere à prestação de serviços de comunicação.

Foi a própria CF/88 a responsável por eleger situações economicamente avaliáveis, para a generalidade das materialidades das hipóteses de incidência tributárias. E isso ocorre devido à preocupação do legislador constituinte em distinguir a figura tributária de outras afins²¹⁹. Tal raciocínio, evidentemente, não poderia ocorrer de forma diversa no ICMS, cujos múltiplos critérios materiais convergem sempre para situações da vida humana, passíveis de sofrerem avaliação econômica.

Conforme as premissas lançadas no item anterior, o critério material da hipótese da regra-matriz de incidência do ICMS deve estar adstrito exclusivamente aos limites fixados na CF/88 e na lei complementar, esta última responsável por veicular as normas gerais para a instituição do imposto pelos entes federados competentes, Estados e Distrito Federal. Caso contrário, haverá violação aos princípios da legalidade, estrita legalidade e tipicidade da tributação, antes analisados.

De acordo com o artigo 155, II, da CF/88, norma que prevê a instituição do ICMS, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de servi-

²¹⁹ Cf. MARÇAL JUSTEN FILHO, **Sujeição passiva...**, *op. cit.*, p. 257.

ços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Da leitura do dispositivo em questão, imediatamente, conclui-se que há apenas duas categorias de serviços, que atraem a incidência do ICMS: transporte intermunicipal/interestadual/internacional e comunicação. Todas as demais estão excluídas do âmbito de incidência do imposto estadual, podendo estar ou não sujeitas ao ISS municipal, o que irá depender da interpretação que seja conferida a sua lista de serviços.

Como não poderia deixar de ser, o artigo 155, II foi repetido na Lei Complementar (LC) nº 87/1996²²⁰, de 13/9/1996, que é a norma geral nacional que regula o ICMS, e cujo artigo 2º, III, prevê a prestação onerosa de serviços de comunicação – que particularmente irá interessar ao presente estudo – como suscetível de sofrer a incidência do imposto estadual²²¹.

De acordo com esse dispositivo, não é a comunicação pura e simples que será tributada, caso contrário o simples ato de falar com um interlocutor já se constituiria no fato descrito no critério material da regra-matriz do ICMS, chegando-se ao cúmulo de se pretender tributar a comunicação corriqueira, em um informal “bate-papo”. Há que se tratar de prestação onerosa de serviços de comunicação, por parte de um terceiro, alheio à relação comunicativa, o que coaduna com o caráter mercantil do ICMS²²².

Justamente por conta na nota da **onerosidade**, estabelecida, ainda que implicitamente pelo artigo 155, II, da CF/88²²³, mas que foi devidamente destacada no artigo 2º, III, da LC nº 87/1996, tem-se que o critério material do ICMS-comunicação – apesar de assim denominarmos, de forma simplificada, o

²²⁰ Esa Lei “*dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências*”. É usualmente designada LEI KANDIR.

²²¹ A fim de aclarar o âmbito de incidência do ICMS-comunicação, convém a transcrição do artigo 2º, III, da LC nº 87/1996:

“Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;” (destacou-se).

²²² Essa conclusão é, igualmente, partilhada por ANDRÉ MENDES MOREIRA – **A tributação...**, *op. cit.*, p. 61.

²²³ Dizemos implicitamente, pois a onerosidade é inerente às operações e prestações mencionadas no artigo 155, II, da CF/88. Isso porque, se a operação ou prestação não for onerosa, não haverá base de cálculo para a cobrança do ICMS.

imposto ora cuidado – não alcança a comunicação propriamente dita, mas sim a prestação onerosa do serviço de comunicação, em regime de direito privado, mais precisamente, aquele serviço objeto de um contrato de prestação de serviços de comunicação firmado entre um prestador e um tomador²²⁴. Essa observação não exclui a possibilidade de entes da administração pública direta e indireta integrarem a relação jurídica, desde que ela seja regida pelo regime de direito privado, e não envolva a prestação de serviço público específico e divisível, remunerado por taxa, tarifa ou preço público²²⁵.

A verificação supra, de que a prestação deve ser onerosa e em regime de direito privado, muito embora pareça de uma obviedade latente, é o foco de quase todos os problemas que decorrem da tributação pelo ICMS-comunicação, pois é freqüente que os Estados membros manifestem propensão a tributar situações em que, a despeito de haver a comunicação propriamente dita – mediante a transferência de informação, símbolos, caracteres, dentre outros – não há a prestação do serviço requerida. Essa questão será retomada no item seguinte, oportunidade em que traçaremos a distinção entre a comunicação, isoladamente considerada e irrelevante para fins de tributação pelo ICMS, da prestação de serviços de comunicação requerida.

Também aqui cabe a advertência de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, segundo a qual não serão atingidos pelo imposto estadual o serviço de comunicação quando público, assim como aquele prestado sob o regime de Direito do Trabalho. Da mesma forma, não sofrerão tributação pelo ICMS-comunicação aqueles serviços que, muito embora contenham em si algum elemento comunicacional, este é apenas um meio para atingir o fim perseguido pelas partes,

²²⁴ Nesse exato sentido, cf. ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *ICMS*, *op. cit.*, p. 163 e JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, *ICMS...*, *op. cit.*, p. 131. Também não constitui serviço de comunicação aquele prestado sem conotação econômica, como no caso de prestação com finalidade filantrópica, por faltar o elemento da onerosidade. Em outras palavras, o tomador deve estar disposto a pagar pela prestação do serviço – ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *ICMS*, *op. cit.*, p. 188-189.

²²⁵ Segundo MARÇAL JUSTEN FILHO, a administração direta é integrada pelos entes instituídos por ocasião do exercício do poder constituinte originário – União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Já a administração indireta é produzida através da vontade legislativa infraconstitucional, sendo integrada pelas autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas – Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 100-101. Quanto ao regime de direito privado, e não público, cf. MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: serviços de comunicação e jurisprudência. In: MELO, Fábio Soares de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *ICMS: questões fundamentais*. São Paulo: MP, 2006, p. 129.

de modo que esse caráter finalístico assume relevância na identificação dos legítimos serviços de comunicação²²⁶.

De acordo com os ensinamentos de PAULO DE BARROS CARVALHO, para quem o critério material da hipótese da regra-matriz de um tributo deve ser composto de um verbo e de um complemento, e de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, tem-se que o critério material da regra-matriz do ICMS-comunicação é prestar serviço de comunicação a terceiros, em caráter negocial²²⁷. Ainda para este último autor, serviço potencial de comunicação não permite tributação pelo ICMS. Isso porque o que se tributa é a execução do serviço – que deve ser efetivamente concretizado – e não a sua mera estipulação²²⁸.

Diferentemente do que defende ROQUE ANTONIO CARRAZZA, entendemos que qualquer prestação de serviço de comunicação, inclusive aquela materializada dentro dos limites municipais, está sujeita à cobrança do ICMS estadual, justamente porque a Carta Magna não faz qualquer restrição, diferentemente do que ocorre com a prestação de serviços de transportes²²⁹. E esse nosso entendimento não afronta o princípio da federação, tampouco a autonomia municipal, já que tem por fundamento a letra do artigo 155, II, da CF/88 e o próprio artigo 156, igualmente da Carta Magna, este último responsável por arrolar os impostos de competência do Município.

Em sendo o critério material da regra-matriz do ICMS-comunicação **prestar serviço de comunicação**, esta prestação deve ser entendida como o ato de um terceiro viabilizar, através dos meios necessários, e onerosamente, a interação comunicacional entre dois ou mais sujeitos identificáveis²³⁰.

Já os demais elementos componentes do suposto da norma de incidência do ICMS são os seguintes:

(i) Critério espacial: consta do artigo 11, III, da Lei Complementar nº 87/1996, que prevê as seguintes regras:

²²⁶ ICMS, *op. cit.*, p. 163-164.

²²⁷ *Ibidem*, p. 163-166.

²²⁸ *Ibidem*, p. 166, 179 e 189.

²²⁹ *Ibidem*, p. 201-203.

²³⁰ Cf. JUVENIZ JR. Ubaldo. ICMS-comunicação – as dificuldades impostas pelas novas tecnologias. In: CARRAZZA, Elisabeth Nazar (coord.). **ICMS: questões atuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 143. No item seguinte deste trabalho, dissecaremos os elementos que compõem a “interação comunicacional” aludida pelo autor, fenômeno este que preferimos designar por “relação comunicativa”, e que integra o cerne da prestação do serviço de comunicação.

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

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

c) local do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese de prestação interestadual de serviço, nos termos do artigo 12, XIII da Lei Complementar nº 87/1996 em questão;

d) local do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, quando prestado por meio de satélite e;

e) local onde seja cobrado o serviço, nos demais casos.

(ii) Critério temporal: fixado no artigo 12, VII, da Lei Complementar nº 87/1996, como sendo o instante em se considera ocorrida a prestação onerosa dos serviços de comunicação, que engloba os momentos da emissão da mensagem e da sua recepção pelo destinatário. Esse lapso jamais se pode confundir com o momento em que se dá a mera colocação à disposição dos meios para que a comunicação efetivamente ocorra. No ICMS, os critérios material e temporal – que compõem o antecedente da norma – estão intimamente relacionados, o que acarreta numerosos equívocos quanto à delimitação exata de cada um deles.

Já o conseqüente da norma de incidência do ICMS é integrado pelos seguintes dados:

(i) Critério pessoal: o sujeito ativo é, em regra, o Estado ou o Distrito Federal onde o serviço de comunicação se iniciou. Já o sujeito passivo é aquele que prestar, em caráter oneroso, os serviços de comunicação.

(ii) Critério quantitativo: a base de cálculo é o valor/preço do serviço de comunicação prestado, conforme consta do artigo 13, III, da Lei Complementar nº 87/1996. Importante atentar para o alerta de UBALDO JUVENIZ JR., no sentido de que a ausência de correspondência entre o valor efetivo da prestação de serviço de comunicação e a grandeza econômica constante do contrato firmado entre o prestador e o usuário, é razão suficiente para o afastamento da cobrança do ICMS-comunicação, justamente porque a contratação não refletirá o fato signo-presuntivo de riqueza motivador da tributação pelo imposto

estadual em análise²³¹.

Já a alíquota, que é o outro elemento componente do conseqüente da norma de incidência do ICMS, deverá estar necessariamente definida na lei estadual que veicular esse imposto, sendo um percentual do preço do serviço, fixado em obediência aos limites máximo e mínimo estabelecidos pelo Senado Federal – artigo 155, § 2º, IV e V, da CF/88, bem como aos parâmetros estabelecidos na própria Carta Magna e na Lei Complementar nº87/1996.

Identificado o critério material da regra-matriz de incidência do ICMS como sendo a atividade de **prestar serviços de comunicação**, e não estabelecer a comunicação propriamente dita, passa-se à análise do que seja essa materialidade, quais os seus limites, bem como a distinção das figuras da comunicação dos serviços de telecomunicação, bem como daqueles de valor adicionado.

Vale lembrar que a problemática que envolve a identificação do critério material do ICMS-comunicação nas diversas situações que se levantam, oriundas da evolução tecnológica, já oferece um amplíssimo e fértil campo de estudo. Por essa razão, este trabalho opta por se deter apenas sobre este aspecto específico, sem prejuízo da importância de outras controvérsias, que versam sobre os demais critérios da regra-matriz do imposto estadual, em especial no que concerne ao critério espacial, alvo de acalorados debates doutrinários e jurisprudenciais²³².

²³¹ ICMS-comunicação, *op. cit.*, p. 145. Vale também a advertência de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, que, amparado nas lições de JUAN RAMALLO MASSANET, assevera que “...é natural, lógica e imprescindível a vinculação da matéria tributável com a base impositiva, pois esta, simplesmente, limita-se a medi-la, razão pela qual foi ensinado que ‘la desvinculación entre objeto del tributo y presupuesto de hecho produce una distorsión en el sistema tributario’ – **Imposto sobre serviço de comunicação**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 102.

²³² WALTER GAZZANO DOS SANTOS FILHO faz interessante estudo dos problemas que se levantam na identificação dos outros critérios da regra-matriz de incidência do ICMS-comunicação, em especial do critério espacial. Essa perplexidade verifica-se nas controvérsias que envolvem o local onde que se reputa consumado o fato jurídico tributário do ICMS-comunicação, cuja identificação se torna mais difícil tendo em vista a inexistência de barreiras para o deslocamento da informação. Exemplos mais freqüentes de situações que geram controvérsia são os serviços prestados por satélites e os de radiodifusão de sons e imagens, dentre outros – **Tributação dos serviços de comunicação**. Curitiba: Cenofisco, 2004, p. 129 *et. seq.*

4.5 DISTINÇÃO ENTRE “COMUNICAÇÃO” E “PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO” E A AMPLITUDE DESTA ÚLTIMA EXPRESSÃO COMO CRITÉRIO MATERIAL DA HIPÓTESE DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS

Conforme esclarece o DICIONÁRIO HOUAISS DA LÍNGUA PORTUGUESA, o termo **comunicação** deriva do latim *communicatione*, e apresenta diversas acepções. Dentre elas, as que se destacam, para fins do estudo empreendido, são as seguintes: (i) “ato ou efeito de comunicar(-se)” e (ii) processo que envolve a transmissão – por meios físicos, como a fala, e por dispositivos técnicos – e a recepção de mensagens entre emissor e receptor, as quais “...são codificadas na fonte e decodificadas no destino com o uso de sistemas convencionados de signos ou símbolos sonoros, escritos, iconográficos, gestuais etc”²³³.

Portanto, o vocábulo comunicação é utilizado na língua portuguesa em diversas situações, tendo múltiplos significados. Essa pluralidade de sentidos torna impossível a elaboração de uma definição exata, aplicável a todas as situações passíveis de sua ocorrência. Não obstante, a nota comum a todas as definições encontradas para o termo em questão remonta a idéia de ação bilateral entre pessoas, intercâmbio intelectual que torna possível a integração dos homens como seres sociais.

Passando pelo terreno da filosofia, a noção de comunicação como um "processo dialógico" entre pessoas vem ganhando cada vez mais destaque na hermenêutica jurídica, já que é a base de teorias, como a da "ação comunicativa" de JÜRGEN HABERMAS e a do "funcionalismo sistêmico" de LUHMANN. Ambas as teses, a despeito de suas disparidades conceituais, colocam a relação entre os sujeitos como ponto central da viragem hermenêutica vivida desde o século passado. Segundo LENIO STRECK, esse movimento de enaltecimento das relações dialógicas entre sujeitos teve por consequência a priorização do paradigma da "filosofia da linguagem", em detrimento da "filosofia da consciência", de raiz metafísica, significando que o

²³³ In: DICIONÁRIO HOUAISS DA LÍNGUA PORTUGUESA. Disponível em: <<http://houaiss.uol.com.br/busca.jhtm?verbete=comunica%E7%E3o&stipe=k>>. Acesso em: 29/10/2008. Não obstante a índole genérica inerente aos dicionários – e justamente por isso optamos por iniciar o capítulo com uma definição para comunicação, que seja de domínio geral –, cabe observar que nela está contido um elemento absolutamente fundamental, que é, exatamente, a conjunção aditiva “e”, conectando os vocábulos “transmissão” e “recepção”. Essa idéia de comunicação, como processo que compreende necessariamente essas duas etapas, é o cerne da construção dos conceitos de “comunicação” e de “serviço de comunicação”, empreendida nas páginas seguintes.

Direito é, mais do que tudo, uma técnica de diálogo, jamais de imposição²³⁴.

E, como o Direito é construído pelos homens e para os homens, a comunicação, que é a essência do paradigma da "filosofia da linguagem", preconiza a relação sujeito-sujeito, daí resultando que o termo comunicação expressa a relação entre sujeitos com capacidade de cognição²³⁵. Logo, impossível conceber comunicação como algo que não envolva interação entre seres humanos.

Não obstante padeça do problema da ambigüidade, como bem ressaltado por PAULO DE BARROS CARVALHO, a noção de comunicação, seja aquela fornecida por um dicionário lingüístico, seja aquela encampada pelos filósofos contemporâneos, remonta à noção de processo dialógico entre sujeitos com capacidade cognitiva. Em outras palavras, é aquela que traduz o vínculo estabelecido entre os seres humanos em determinado relacionamento social, quando há o intercâmbio de uma mensagem entre emissor e receptor, estabelecendo-se a chamada "relação comunicacional ou comunicativa"²³⁶. E é, precisamente, a sua identificação, no caso concreto, a condição *sine qua non* para a existência da prestação de serviço de comunicação, cuja configuração sempre demandará o estabelecimento da relação comunicativa, bem como de outros requisitos a seguir referidos.

Partindo dessa premissa, os três elementos essenciais à ocorrência de uma **relação comunicativa** são os seguintes: (i) o **emissor** (ou remetente); (ii) o **receptor** (ou destinatário), que deve ser determinado ou determinável e; (iii) a **mensagem** que, para ser eficaz, requer um contexto.

²³⁴ **Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 20. Maiores detalhes sobre as concepções clássicas e contemporâneas do termo comunicação podem ser encontrados em artigo de INÊS SILVIA VITORINO SAMPAIO, doutora em Ciências Sociais pela Universidade Estadual de Campinas – UNICAMP – **Conceitos e modelos da comunicação**. Disponível em: <<http://www.uff.br/mestcii/ines1.htm>>. Acesso em: 22/9/2008. Sobre as teorias da "ação comunicativa" de HABERMAS e do funcionalismo sistêmico de LUHMANN, cf. PALOMBELLA, Gianluigi. **Filosofia do Direito**. Tradução de: BENEDETTI, Ivone C. São Paulo: Martins Fontes, 2005 (Justiça e Direito).

²³⁵ Cognição é o "processo ou faculdade de adquirir um conhecimento", sendo tal faculdade própria dos seres humanos – In: DICIONÁRIO HOUAISS DA LÍNGUA PORTUGUESA. Disponível em: <<http://houaiss.uol.com.br/busca.jhtm?verbete=cogni%E7%E3o&stype=k>>. Acesso em: 29/10/2008.

²³⁶ Não-incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, 2001, n. 73, p. 98-100. Esse mesmo artigo também se encontra reproduzido na **Revista de Direito Tributário** n° 83, p. 7-13 e na obra conjunta coordenada por HELENO TAVEIRA TÔRRES, intitulada **Direito Tributário das Telecomunicações** (São Paulo: IOB Thomson: ABETEL, 2004, p. 487-496).

A tais elementos pode-se acrescentar: (iv) o **código**, que deve ser comum e compreensível tanto para o emissor como para o receptor²³⁷ e; (v) o **contato**, que é o **canal físico** – verbal, eletrônico ou eletromagnético – por onde a mensagem irá transitar.

Dessa forma, basta ser instaurado, de forma intencional ou não, esse ciclo **emissão – recepção – mensagem**, com os seus elementos periféricos – mensagem veiculada através de um **canal** e sintetizada em um **código**, passível de ser assimilado pelas partes –, para que haja o estabelecimento de uma relação comunicativa. Em outras palavras, se o receptor da mensagem, que é destinatário da comunicação, não for determinado e não lograr assimilar a mensagem e respondê-la através do mesmo código e do mesmo canal, não há que se falar em relação comunicativa. Trata-se, portanto, de uma relação circular e necessariamente **bilateral**, marcada pela **interação** entre dois pólos distintos, com a recepção da mensagem pelo destinatário e sua resposta através do mesmo canal por intermédio do qual a mensagem original foi transmitida.

Para que a relação comunicativa, antes descrita, seja relevante para a tributação, ela deverá ser veiculada mediante uma “prestação de serviço”, expressão essa que acompanha o termo “comunicação”, formando a materialidade “prestação de serviço de comunicação”, prevista no artigo 155, II, da CF/88. E, para a estruturação desse conceito, mostra-se imprescindível além da alusão aos elementos que compõem a relação comunicativa, referimos brevemente as idéias de serviço e de prestação de serviço. E, como corretamente lembrado por JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, esses conceitos devem ser buscados fora do Direito Tributário, haja vista que o mesmo, por ser direito de superposição, incide sobre realidades postas por outros ramos do Direito,

²³⁷ Quanto à questão do código, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO entende que não comprometeria o estabelecimento da relação comunicativa o fato de ocorrer ou não a compreensão da mensagem pelo destinatário – ICMS..., *op. cit.*, p. 132. No entanto, divergimos, em parte, dessa reflexão, na medida em que, por mais que o destinatário não compreenda a mensagem, ele deve compreender o código, que deve vir expresso em linguagem humana, e não em símbolos e caracteres inerentes às máquinas. Afinal, a comunicação é sempre uma relação interpessoal, obviamente estabelecida entre pessoas. Essa observação terá relevância nas considerações práticas a respeito de serviços pretensamente tidos como se de comunicação fossem, em especial o provimento de acesso e os caixas eletrônicos.

de acordo com os artigos 109 e 110, do Código Tributário Nacional²³⁸.

MARÇAL JUSTEN FILHO define de forma precisa “serviço”, como sendo “...a prestação de utilidade (material ou não) de qualquer natureza, efetuada sob regime de Direito Privado, mas não sob regime trabalhista, qualificável juridicamente como execução de obrigação de fazer, decorrente de um contrato bilateral”²³⁹. Essa definição, muito embora genérica, remete-nos aos diversos elementos que devem integrar o serviço de comunicação, cuja prestação em caráter negocial será relevante para fins de tributação pelo ICMS: **bilateralidade, prestação de obrigação de fazer** – jamais de dar –, dentre outros. ROQUE ANTONIO CARRAZZA agrega a idéia de serviço à de esforço humano realizado de forma autônoma, o qual gera retribuição, raciocínio corroborado pelo artigo 594 do Código Civil de 2002²⁴⁰.

Avançando no raciocínio, ainda que a relação comunicativa se dê entre duas partes, é necessário, para a configuração da prestação do serviço, que foi a materialidade eleita pelo artigo 155, II, da CF/88, para o ICMS-comunicação, que a relação jurídica seja integrada por uma terceira pessoa, responsável por prestar o serviço de comunicação em caráter **oneroso e habitual**, este último requisito responsável por revelar o intuito profissional e empresarial do serviço, o que caracterizará esse terceiro como contribuinte do ICMS²⁴¹.

Por essa razão, é possível afirmar que, enquanto a mera relação comunicativa é bilateral, a prestação de serviços de comunicação, tal qual prevista no artigo 155, II, da CF/88, envolve necessariamente um prestador e um tomador do serviço. E, para haver comunicação, esse tomador deve estabelecer uma relação comunicativa com um receptor determinado. Logo, essa relação trila-

²³⁸ Tributação na internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Tributação na internet**. São Paulo: RT e CEU, 2001. (Pesquisas Tributárias – Nova Série, 7), p. 234. Os artigos 109 e 110, do Código Tributário Nacional, possuem a seguinte redação:

“Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

²³⁹ **O imposto sobre serviços...**, op. cit., p. 177.

²⁴⁰ **ICMS**, op. cit., p. 166. O artigo 594, do Código Civil possui a seguinte redação: “toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”.

²⁴¹ JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, **Imposto sobre serviço de comunicação**. op. cit., p. 50.

teral pode ser graficamente representada por um tripé, do qual fazem parte o emissor, o receptor e o prestador, este último entidade alheia à relação comunicativa estabelecida pelos dois primeiros, e que tem por função manter a relação comunicativa que, por si só, não enseja tributação.

Logo, inevitável a conclusão segundo a qual a prestação de serviços de comunicação é vínculo jurídico, que difere da simples realização da relação comunicativa – muito embora a compreenda em sua noção –, na medida em que envolve a atividade onerosa de colocação, por terceiro, à disposição do tomador do serviço, dos meios necessários para que a comunicação efetivamente ocorra, devendo esse terceiro prever, em seu objeto social, a prestação de serviços de comunicação, como atividade empresarial por si realizada²⁴².

E a figura desse terceiro, que não participa da chamada relação comunicativa, é essencial para a configuração do serviço de comunicação, sendo ele um verdadeiro negócio jurídico de intermediação²⁴³. Caso contrário, estaríamos diante de um auto-serviço, irrelevante para fins de tributação pelo ICMS, assim como ocorre com o transporte de mercadoria de um estabelecimento a outro do mesmo contribuinte, o qual, como visto, não atrai a incidência do ICMS-transporte²⁴⁴. Em ambos os casos, não existe dimensão econômica a ser considerada, faltando a nota da onerosidade.

E a distinção entre comunicação e prestação de serviços de comunicação fica clara, na medida em que esta última, além dos elementos para o estabelecimento do vínculo comunicacional puro e simples, requer a junção daqueles inerentes à própria prestação de serviços, quais sejam: o prestador, o tomador

²⁴² Admitir o contrário, equivaleria a considerar devedora do ICMS-comunicação a empresa que apenas fornece, mediante contraprestação pecuniária, fios e aparelhos aos usuários das companhias telefônicas – cf. ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *ICMS*, *op. cit.*, p. 175. Isso porque o imposto somente incide sobre atividades-fim, e não sobre atividades-meio.

²⁴³ EDISON AURÉLIO CORAZZA defende haver, necessariamente, na prestação de serviços de comunicação, um negócio jurídico de intermediação, estipulado contratualmente, no qual o emissor da mensagem contrata, de forma onerosa, um agente intermediário, a fim de que este a leve ao receptor certo e determinado. O diagrama apresentado pelo autor, em sua obra, no qual exhibe a relação jurídica havida entre emissor e prestador, é bastante elucidativo – *ICMS sobre prestações de serviços de comunicação*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 81.

²⁴⁴ Esse raciocínio é corroborado por PAULO DE BARROS CARVALHO, que ressalta a imprescindibilidade de haver um prestador de serviço intermediando a comunicação entre emissor e receptor, a fim de ficar configurada a prestação do serviço de comunicação – Não-incidência..., *op. cit.*, p. 101-102.

– que é o destinatário do serviço²⁴⁵ – e o preço do serviço.

Uma observação deve ser feita, com relação ao canal: pode ser de propriedade do prestador ou alheio, no caso de haver a interconexão de redes²⁴⁶. Esse fenômeno, definido no artigo 146, parágrafo único, da Lei nº 9.472/1997, ocorre com frequência no âmbito do serviço telefônico fixo comutado (STFC), principalmente após a abertura dos mercados, com a privatização do Sistema TELEBRÁS²⁴⁷. Com efeito, por ser mais fácil e menos oneroso do que construir suas próprias redes, as operadoras valem-se umas das outras para a consecução de suas finalidades.

Ainda que seja concebível a interconexão, entendemos ser imprescindível a bidirecionalidade do serviço de comunicação, ou seja, a possibilidade de o destinatário responder à mensagem ao menos pela mesma mídia em que recebida, como no caso do telefone, independentemente de o canal sofrer alguma modificação por conta dos contratos de interconexão celebrados pelas operadoras²⁴⁸.

Em suma, tem-se que, na comunicação pura e simples, é o próprio emissor quem realiza a transmissão de mensagens ao receptor, ao passo que, na prestação de serviços de comunicação, o emissor – ou tomador do serviço – contrata alguém – prestador do serviço – para que este transmita a sua mensagem ao receptor²⁴⁹.

Prestar serviço de comunicação é, por conseguinte, a colocação à disposição, de forma habitual e onerosa, dos meios próprios ou alheios, para que o tomador do serviço se possa comunicar com alguém, sendo o intuito econômico responsável por justificar a incidência²⁵⁰. Conforme já salientado, o fato jurídico tributário não é a mera comunicação entre o prestador e o tomador do serviço – “A” se comunicando com “B” –, mas sim o fornecimento de meios

²⁴⁵ ANDRÉ MENDES MOREIRA faz importante distinção entre o destinatário da comunicação propriamente dita, materializado na figura do receptor, do destinatário da prestação do serviço de comunicação, que é o tomador/emissor – **A tributação...**, *op. cit.*, p. 67.

²⁴⁶ Cf. JUVENIZ JR. Ubaldo. ICMS-comunicação..., *op. cit.*, p. 147-149.

²⁴⁷ “Art. 146 (...). Parágrafo único. Interconexão é a ligação entre redes de telecomunicações funcionalmente compatíveis, de modo que os usuários de serviços de uma das redes possam comunicar-se com usuários de serviços de outra ou acessar serviços nela disponíveis”.

²⁴⁸ ANDRÉ MENDES MOREIRA discorda desse raciocínio, entendendo que a bidirecionalidade seria dispensável – **A tributação...**, *op. cit.*, p. 77.

²⁴⁹ Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, Não-incidência..., *op. cit.*, p. 101.

²⁵⁰ Sobre o intuito econômico, cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Tributação na internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Tributação na internet**. São Paulo: RT e CEU, 2001. (Pesquisas Tributárias – Nova Série, 7), p. 44.

para o estabelecimento da chamada “relação comunicativa” – “X” fornece meios para que “A” se comunique com “B” –. Do contrário, haveria a tributação do ato comunicativo em si. E para que isso fosse possível, o imposto deveria incidir sobre a comunicação em si e não sobre o serviço de comunicação.

Além disso, a **prestação de serviço de comunicação**, relevante para fins de incidência do ICMS, é aquela **onerosa, determinada** – eis que não há serviço de comunicação na chamada comunicação pessoal, ou seja, aquela caracterizada pela mera transmissão de sinais, como é típico da simples divulgação de conteúdos ou transferência de informações – e **indivisível**, ou seja, o efeito comunicativo entre o emissor e o receptor deve ser **direto e imediato, aperfeiçoando-se com a realização da totalidade de seus elementos**.

Além disso, e segundo defende EDISON AURÉLIO CORAZZA, a comunicação somente se dá entre **pessoas**, na medida em que ela é objeto da relação intersubjetiva, que envolve o elemento volitivo de transmitir, de captar e de processar informações²⁵¹. Essa assertiva condiz com as conclusões expostas anteriormente, acerca da definição de comunicação, tanto no campo linguístico, como no filosófico. Em ambas as searas, há unanimidade, no sentido de afirmação da incompatibilidade do conceito de comunicação com a interação entre seres diferentes dos humanos, tendo em vista a falta de capacidade cognitiva desses últimos. Logo, não há comunicação entre máquinas e não há comunicação entre máquinas e homens. Acrescentamos também que, muito embora haja estudos científicos comprovando a compreensão, por parte de animais, de manifestações humanas – como no caso dos cachorros ou dos golfinhos – não há que se falar em comunicação entre homens e animais, ou destes entre si, já que essa qualidade é atributo dos seres humanos, sociais e cognoscitivos por natureza.

Logo, os serviços de comunicação de que se cogita devem envolver um emissor e um receptor, pessoas físicas, bem como uma terceira pessoa, alheia ao fenômeno comunicacional, que é o prestador de serviço, o qual será responsável por viabilizar a comunicação entre emissor e receptor.

É igualmente imprescindível, para a configuração do serviço de comunica-

²⁵¹ ICMS sobre prestações..., *op. cit.* p. 72-73 e 147 – conclusão nº 16.

ção, a compreensão da mensagem pelo receptor, ao menos do sinal ou signo utilizado, bem como a concretização dessa comunicação, no mundo fenomênico, através de um canal, responsável por veicular a mensagem, canal esse mantido pelo prestador – terceiro estranho à relação comunicativa – ou por ele contratado²⁵².

A mensagem, portanto, deve ser efetivamente captada, passível de ser compreendida e de alguma forma respondida pelo receptor, através do mesmo meio em que recebida, oportunidade em que passará a exercer o papel de emissor, completando o mecanismo circular e bilateral, inerente à relação comunicativa.

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO discorda, em parte, dessa nossa conclusão, entendendo despcienda, para a configuração da relação comunicativa, a compreensão da mensagem pelo destinatário, bem como o estabelecimento de diálogo entre emissor e receptor²⁵³. Voltamos a afirmar que, muito embora não haja a necessidade de plena compreensão da mensagem pelo receptor – o que efetivamente ocorre, em muitas situações quotidianas, como alguém que liga do exterior e tenta manter contato com um destinatário que não domina a língua do emissor – é imprescindível que a mensagem seja externada por código, passível de ser compreendido pelo ser humano²⁵⁴.

Tendo em vista a obrigatoriedade, ao menos da captação da mensagem, pelo receptor, tem-se que chamadas telefônicas não completadas, devido ao fato de a linha de destino estar ocupada, não serão tributadas justamente por não haver a materialização da relação comunicativa.

O raciocínio supra é corroborado por EDUARDO BOTTALLO, para quem a realização do fato descrito no antecedente da regra-matriz de incidência do ICMS

²⁵² Essa necessidade de prévio conhecimento e consciência, por parte do receptor da mensagem, da intenção do emissor em estabelecer a relação comunicativa, é destacada por EDISON AURÉLIO CORAZZA – **ICMS sobre prestações...**, *op. cit.* p. 147 – conclusão n° 17 –, com base nos ensinamentos de ROQUE ANTONIO CARRAZZA (ICMS, *op. cit.*, p. 173).

²⁵³ ICMS: serviços de comunicação..., *op. cit.*, p. 130. Na linha do raciocínio do autor, poder-se-ia pensar no exemplo de a chamada ser atendida por uma secretária eletrônica, situação em que não há o estabelecimento de uma relação comunicativa entre emissor e receptor (pessoas físicas), mas que desencadeia a cobrança do tributo. Tecnicamente, de serviço de comunicação não se trata. Mas, não há como a prestadora controlar essa situação, de modo que a cobrança do tributo seria autorizada, como uma espécie de exceção que confirma a regra, ou seja, como uma pequena margem de erro de que pode se valer o fisco, o qual não está autorizado a exceder esse limite.

²⁵⁴ ANDRÉ MENDES MOREIRA partilha de entendimento semelhante, ao asseverar que, muito embora não seja essencial a compreensão da mensagem pelo destinatário, o código pode ser conhecido, ao menos, pelo emissor – **A tributação...**, *op. cit.*, p. 64.

ocorre, não no momento em que é celebrado o contrato de prestação do serviço de comunicação, mas sim quando são praticados os chamados “...atos de execução”, ou seja, quando se dá a efetiva prestação do serviço²⁵⁵. Como já referido no item anterior, o que se tributa é a execução do serviço, sendo que o ICMS é imposto que incide sobre fatos, e não sobre contratos²⁵⁶.

Outro raciocínio, diverso daquele por nós defendido, é manifestado por WALTER GAZZANO DOS SANTOS FILHO, que entende que a materialidade da tributação pelo ICMS-comunicação alcança a prestação de serviço de comunicação, caracterizado pela sua colocação à disposição do tomador, ainda que ele não venha a estabelecer uma relação comunicativa²⁵⁷. Insistimos que a CF/88 é expressa ao determinar, como critério material da regra-matriz de incidência do imposto estadual, a efetiva prestação de serviço de comunicação, e não aquela meramente potencial, sendo imprescindível o estabelecimento da relação comunicativa.

Portanto, a prestação de serviço de comunicação somente se aperfeiçoa com a concretização do resultado da atividade contratada, que deve ser necessariamente remunerada, mediante a recepção, pelo destinatário (ou receptor), do conteúdo objeto da comunicação²⁵⁸. Vale lembrar que o conteúdo da mensagem é irrelevante para a prestação do serviço, desde que tal conteúdo seja manifestado em código apreensível pelo ser humano.

Sintetizando essas idéias, haverá **prestação de serviços de comunicação**, para fins de incidência do ICMS, quando o **prestador**, de forma **onerosa**,

²⁵⁵ ICMS e serviços de comunicação internacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, 2000, n. 61, p. 21.

²⁵⁶ O raciocínio é corroborado por ROQUE ANTONIO CARRAZZA, que afirma não bastar, para a incidência do ICMS-comunicação, o simples fornecimento de meios para que a comunicação ocorra, sendo imprescindível a concretização da relação comunicativa. Segundo o autor em questão, “...serviço potencial de comunicação não permite tributação por meio do ICMS” – **ICMS**, *op. cit.*, p. 175-179.

²⁵⁷ **Tributação...**, *op. cit.*, p. 178 – conclusão nº 17. A conclusão do autor é motivada pela convicção de que os serviços de telecomunicação, que se bastam com a mera “oferta” da telecomunicação, seriam espécie do gênero serviços de comunicação. Conforme será desenvolvido no item seguinte, essa ilação não corresponde à realidade, uma vez que comunicação e telecomunicação são realidades absolutamente distintas. Há apenas alguns pontos de coincidência entre ambas, como ocorre no caso da telefonia.

²⁵⁸ Do contrário, chegar-se-ia ao absurdo de considerar exigível o ICMS daquela pessoa que põe o seu telefone à disposição de terceiro, mediante uma contraprestação, juntamente com as instruções de uso do aparelho. Nesse caso, a atividade fim é a locação e não a prestação de serviços de comunicação – BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. A prestação de serviço de comunicação, a cessão de direitos e a locação de meios físicos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, 2001, n. 75, p. 123.

realiza uma **conduta humana**, consistente no **fornecimento de condições materiais** para que ocorra a relação comunicativa bilateral, cujos requisitos são a existência de **emissor e receptor, pessoas físicas, mensagem, código e canal**. E esse vínculo há de ser **indivisível, pessoal** e entre pólos **determinados**.

Somente a prestação de serviço de comunicação, a qual, para ser autêntica, deve reunir todas as características antes estudadas, é capaz de “ser colorida” pela regra-matriz do ICMS-comunicação, na perfeita analogia de PONTES DE MIRANDA antes referida, provocando a incidência do imposto estadual. Por essa razão, há que se fazer, no item seguinte, a distinção entre as expressões “serviços de comunicação”, “serviços de telecomunicação” e “serviços de valor adicionado”, sempre tomando em consideração a estrutura da regra-matriz do ICMS-comunicação, já estudada, para possibilitar a identificação segura de quais são as hipóteses em que efetivamente se abre a perspectiva da tributação por esse imposto estadual.

4.6 DISTINÇÃO ENTRE “SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO”, “SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO” E “SERVIÇOS DE VALOR ADICIONADO”

Os termos **comunicação** e **telecomunicação** são utilizados quase sempre na doutrina e na jurisprudência como sinônimos²⁵⁹; ou até como tendo uma relação de gênero e espécie, em que o segundo seria espécie do primeiro²⁶⁰; ou vice-versa²⁶¹.

²⁵⁹ É possível visualizar imprecisão terminológica no seguinte trecho do artigo ICMS e serviços de comunicação internacional, de EDUARDO BOTTALLO: “...em suma, não é a simples circunstância de uma pessoa comunicar-se com outra, que pode fazer nascer a obrigação de pagar ICMS, mas sim, o fato de alguém prestar, a terceiro, remuneradamente, **um serviço que torne concreta a telecomunicação**” – op. cit., p. 20 – destacou-se. Com todo o respeito ao nobre doutrinador, em vez de telecomunicação, o correto seria o uso do termo **comunicação**, uma vez que o ICMS incide sobre a efetiva prestação de serviços de comunicação, que não se confundem com os serviços de telecomunicação.

²⁶⁰ Exemplo dessa incorreção pode ser verificado em artigo de LUIZ ROGÉRIO SAWAYA BATISTA – A prestação..., op. cit., p. 121 –, que, em uma de suas passagens, afirma expressamente que a comunicação é o gênero da qual a telecomunicação seria a espécie, bem assim em artigo redigido por AIRES F. BARRETO – ICMS e ISS: serviços de comunicação e de “valor adicionado”. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, (200_), n. 81, p. 189. Da mesma forma, ROQUE CARRAZZA, com todas as *venias*, incorre nessa mesma imprecisão, quando afirma que os serviços de telecomunicação não passariam de uma espécie de serviços de comunicação – ICMS, op. cit. p. 167, nota n° 164 e p. 182. Das obras mais recentes sobre o tema, é possível citar também a de WALTER GAZZANO DOS SANTOS FILHO como exemplo daquelas que contemplam idêntica imprecisão – **Tributação...**, op. cit., p. 35.

Tal entendimento, além de errôneo, conduz a uma série de equívocos, principalmente no que diz com a conceituação dos serviços de comunicação, relevantes para fins de incidência do ICMS.

O que veremos a seguir é que nem todo serviço de telecomunicação pode ser considerado verdadeiro serviço de comunicação, não sendo nenhum deles espécie do outro, embora haja pontos de coincidência, em que um serviço de comunicação pode ser simultaneamente de telecomunicação.

Conforme já estudado, há serviço de comunicação quando alguma pessoa, física ou jurídica, fornece meios, ou, mais especificamente, o canal, para que a comunicação entre o emissor e o receptor se concretize. Esse fornecimento deve ser oneroso, e a comunicação a ser estabelecida entre o emissor e o receptor deve ser determinada e indivisível.

Portanto, a idéia de prestação de serviços de comunicação está ligada à noção de canal, local em que o transporte da mensagem irá necessariamente ocorrer²⁶². Isso significa que não há prestação de serviço de comunicação se a comunicação não se concretizar.

Partindo do conceito de serviços de comunicação, passemos à identificação do que sejam os serviços de telecomunicação.

A Lei nº 9.472/1997 introduziu em seus artigos 60 e 61, os conceitos de “serviço de telecomunicações” e “serviço de valor adicionado” (SVA), sendo o primeiro aquele que possibilita a “oferta” de telecomunicação e o segundo responsável por agregar “...*novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações*”²⁶³.

²⁶¹ A má utilização das expressões **serviços de comunicação** e **serviços de telecomunicação** pode ser verificada em decisão do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, proferida no Recurso Especial nº 323.358/PR, publicado no DJ de 3/9/2001, p. 158. O eminente relator, Ministro JOSÉ DELGADO, considerou a prestação de serviços de comunicação como uma espécie do “gênero” serviço de telecomunicação.

²⁶² Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, Não-incidência..., *op. cit.*, p. 103.

²⁶³ “Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

§ 1º. Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§ 2º. (...) (destacou-se)

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

E justamente por contemplar essa característica de acessório, o SVA autonomamente não viabiliza a oferta da telecomunicação, muito menos concretiza a relação comunicativa.

Outra premissa que deve ser firmada é a de que nem todo o serviço de telecomunicação constitui espécie do gênero “serviços de comunicação”, ou vice-versa. E tal conclusão se funda em duas razões:

(i) Os serviços de telecomunicação normalmente possuem caráter **complexo** ou **coletivo**, pois se destinam a usuários indeterminados. Um bom exemplo é o da TV aberta, que nada mais é do que a transmissão de sons e imagens a um público indeterminado.

De fato, os serviços de telecomunicação traduzem-se no “...conjunto de atividades que possibilita a **oferta** de telecomunicação” (destacou-se), exaurindo-se com a própria “oferta”. De forma bastante simples, e tendo em conta os artigos 60 e 61 da LGT, é possível afirmar que os serviços de telecomunicação se constituem naquelas atividades que repercutem **ou** na emissão, **ou** na transmissão **ou** na recepção de sinais de informação, não havendo qualquer necessidade do estabelecimento da chamada “relação comunicativa”. Basta haver a **oferta** de telecomunicação, nada mais.

Ao revés, para que se possa falar em serviços de comunicação, é necessário que haja, como o próprio nome indica, o estabelecimento da “relação comunicativa”, ou seja, a emissão, a transmissão e a recepção dos dados, já que apenas com essas três etapas completas se concretizam os referidos serviços. Trata-se, portanto, de prestação de resultado.

(ii) Como conseqüência imediata da conclusão anterior, só se pode falar em serviços de telecomunicação com relação às atividades que, em conjunto, são necessárias e suficientes à **oferta**, seja de transmissão, emissão ou recepção, sendo irrelevante o estabelecimento de uma “relação comunicativa”, ao contrário do que ocorre com os serviços de comunicação, em que há essa necessidade²⁶⁴.

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

§ 2º. (...)” (destacou-se)

²⁶⁴ HELENA DE ARAÚJO LOPES XAVIER sintetiza bem essa questão, afirmando que “...enquanto para fins tributários, a Constituição Federal exige prestação de resultado – a comunicação –, para fins meramente regulatórios, a LGT se basta com a simples possibilidade de oferta de transmissão, de emissão ou de recepção de sinais de qualquer natureza, independen-

Diante dos dados antes expostos, comungamos com a reflexão de HELENA DE ARAÚJO LOPES XAVIER – uma das únicas autoras que enfrenta o problema da distinção entre serviço de comunicação e serviço de telecomunicação –, segundo a qual nem todo serviço de telecomunicação constitui serviço de comunicação. Ou seja, somente os serviços de telecomunicação trifásicos, que consistem na prestação de um serviço de comunicação pessoal, com a concretização da chamada “relação comunicativa”, são passíveis de incidência do ICMS²⁶⁵.

Além disso, é de se destacar que os serviços que importem meras “facilidades” na oferta de telecomunicação não constituem serviços de telecomunicação – o que ficou expressamente consignado no artigo 61 da LGT – ou mesmo de comunicação, uma vez que não visam, de forma direta, o estabelecimento de uma “relação comunicativa”.

Como já aludido, tais facilidades são o que se convencionou chamar de “serviços de valor adicionado”, sendo os seus prestadores verdadeiros **usuários** dos serviços de telecomunicação. Com efeito, os serviços de valor adicionado objetivam, tão-somente, tornar a comunicação e a telecomunicação mais eficientes, otimizando a prestação dos respectivos serviços.

Demonstrado que a materialidade da hipótese da regra-matriz de incidência do ICMS-comunicação é prestar serviços de comunicação, e que eles não se confundem com os serviços de telecomunicação, tampouco com os serviços de valor adicionado, passamos à identificação do enquadramento de alguns serviços, que apresentam maior controvérsia, quanto à sua natureza jurídica, no conceito de prestação de serviço de comunicação.

*temente de haver ou não o estabelecimento de uma relação de comunicação” – O conceito de comunicação e telecomunicação na hipótese de incidência do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, set. 2001, n. 72, p. 80.*

²⁶⁵ *Ibidem*, p. 80-81.

5. ANÁLISE DO ENQUADRAMENTO DE ALGUNS SERVIÇOS NA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO “ICMS-COMUNICAÇÃO”

5.1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo, passa-se à análise do enquadramento de alguns serviços, comumente tratados como se de comunicação fossem, na regra-matriz do ICMS-comunicação antes estabelecida.

A verificação é alarmante, na medida em que, como será visto, a maior parte desses serviços surgidos com o fenômeno da evolução tecnológica, não são de comunicação, podendo ser de telecomunicação e até serviços de valor adicionado. Essas duas últimas categorias não atraem a incidência do ICMS, muito embora sujeitas à cobrança reiterada por parte do fisco estadual.

5.2 INTERNET – SERVIÇOS DE PROVIMENTO DE ACESSO, DE CONTEÚDO E DE HOSPEDAGEM

Essa etapa do trabalho tinha que, inevitavelmente, iniciar com a análise da possibilidade de tributação, pelo ICMS-comunicação, dos serviços de provimento de acesso. Isso porque os referidos serviços foram os primeiros a ensejar dúvidas relevantes acerca de sua natureza jurídica, o que gerou um grande volume de controvérsia doutrinária e jurisprudencial a respeito do tema²⁶⁶.

E tal situação de incerteza, que transpôs a barreira dos serviços de provimento de acesso para alcançar diversos outros, advindos da evolução tecnológica – alguns dos quais serão objeto deste trabalho²⁶⁷ – não raro, atrai a co-

²⁶⁶ Este estudo elege a denominação “serviços de provimento de acesso à internet”, por ser a expressão que melhor descreve o serviço prestado pelos provedores de acesso. Apesar de muito utilizada, a expressão “serviço de conexão à internet” é ambígua, e, por vezes, até limitada, na medida em que se pode referir também à mera conexão à “grande rede”, via telefone ou cabo, não englobando os serviços prestados pelo provedor.

Vale lembrar que este tópico naturalmente ficará mais extenso, considerando que grande parcela da doutrina que estuda o ICMS-comunicação se debruça sobre o tema atinente à incidência do referido imposto sobre os serviços de provimento de acesso. Por essa razão, a maior parte das premissas e conclusões aqui fixadas servirão para a análise dos demais serviços objeto deste trabalho.

²⁶⁷ No que se refere aos serviços de provimento de acesso à internet, não trataremos do uso da infra-estrutura de rede elétrica para a conexão à Internet, o chamado “*power line communication*” – PLC, uma espécie de serviço de banda larga. Referido sistema, que ainda se encontra em fase de testes e consultas públicas na Agência Nacional de Telecomunicações – ANATEL –, virá como uma opção, em áreas que não contam com outro tipo de tec-

brança de tributos distintos por diferentes entes da federação, acarretando bitributação, vedada pelo ordenamento jurídico, já que, em uma primeira análise, é confusa a identificação de sua natureza jurídica²⁶⁸.

No caso dos provedores, o fenômeno da bitributação ocorre, na medida em que os serviços por eles prestados vêm atraindo a cobrança tanto pelo Estado, através do ICMS, como também pelos Municípios, por meio do ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza –, gerando um conflito entre entes da federação ainda não resolvido, desde que ambos avocam para si a competência para tributar os serviços de provimento de acesso. Quanto a esse particular, apenas cabe lembrar que a conclusão acerca da inexigibilidade do ICMS não induz, automaticamente, à exigibilidade do ISS. Essa premissa foi, recentemente, reconhecida em julgamento do Egrégio SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ), o qual será referido a seguir²⁶⁹.

Antes de adentrarmos na controvérsia propriamente dita, convém fazermos um repasse sobre o que seja a internet, imprescindível para que possamos identificar a natureza das atividades desenvolvidas pelos provedores de acesso.

A internet surgiu no final da década de 1960 nos Estados Unidos da América, em consequência da chamada “Guerra Fria”. Sua denominação era “arpanet” – ou seja, *Advanced Research Project Agency Network* – e servia como uma ferramenta de comunicação destinada a auxiliar a comunidade acadêmica e científica²⁷⁰.

Tecnicamente, a internet é a fusão de várias redes multiponto, que utili-

nologia disponível além da energia elétrica. Mais informações sobre o PLC podem ser encontradas no portal da ANATEL – <www.anatel.gov.br>.

²⁶⁸ Não se pode confundir bitributação com *bis in idem*. Este último fenômeno, em tese, não vedado pelo ordenamento jurídico, dá-se mediante a exigência de impostos iguais pela mesma esfera tributante, sobre uma mesma grandeza econômica, inerente a um único contribuinte, embora em razão de duas leis ordinárias. Já a bitributação ou dupla tributação ocorre quando há dois entes federativos pretendendo tributar a mesma grandeza econômica, relativa ao mesmo contribuinte, o que acarreta, inexoravelmente, um conflito de competência, como no caso do ICMS e do ISS sobre os serviços de provimento de acesso à internet. E esse conflito terá que ser resolvido, não sendo possível conceber a permanência da situação de bitributação – cf., PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 280.

²⁶⁹ Vale lembrar que não constitui objeto do presente trabalho a discussão sobre a tributação de qualquer dos serviços analisados pelo ISS.

²⁷⁰ A nossa tradução para a expressão *Advanced Research Project Agency Network* é “Rede da Agência de Projetos de Pesquisa Avançados”, do Departamento de Defesa dos Estados Unidos da América - EUA.

zam uma linguagem única – TCP/IP – *Transmission Control Protocol/Internet Protocol* –, conectas por pontes, e que dividem espaço com nomes e endereços em comum²⁷¹. A vantagem de todos os pontos se equivalerem e não haver um comando central é que a conexão nunca se interrompe, ou seja, se “B” deixa de funcionar, “A” e “C” continuam interligados.

Durante cerca de duas décadas, a internet, bem como toda a coleção de recursos ali disponível, ficou restrita ao ambiente acadêmico e científico. Somente em 1987, pela primeira vez, foi liberado o seu uso comercial nos EUA²⁷².

No Brasil, a exploração comercial da internet somente foi permitida em 1995. Nesse mesmo ano foi editada a Portaria do Ministério das Comunicações – MINICOM – nº 148/1995, de 31/5/1995 (que aprova a Norma nº 04/1995, de 31/5/1995), responsável por estabelecer a primeira definição oficial para a internet.

Segundo a Norma nº 04/1995, a internet é o “...nome genérico que designa o conjunto de redes, os meios de transmissão e comutação, roteadores, equipamentos e protocolos necessários à comunicação entre computadores, bem como o ‘software’ e os dados contidos nestes computadores” – item 3, letra a.

Na prática, a conexão à internet requer que o usuário ponha à disposição uma linha telefônica – mais modernamente, a conexão pode dar-se via cabo, sistema DSL, rádio, dentre outros, bem como um “modem”, capaz de transformar os códigos digitais em códigos capazes de trafegar na referida linha, ou outro meio que lhe faça as vezes.

Com a difusão do uso da internet, a partir de 1992, surgiu a figura do provedor de acesso à internet, geralmente uma pessoa jurídica, que tem por função ser a “porta de entrada” dos usuários na “grande rede”.

Nos termos da Norma nº 04/1995, o serviço de provimento de acesso à internet – ou, na dicção da mencionada Norma, o “Serviço de Conexão à Internet” – SCI – é o “...nome genérico que designa Serviço de Valor Adicionado

²⁷¹ Cf. YAMASHITA, Fugimi. Aspectos tributários da internet. **Revista dos Tribunais. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo: RT, jan./mar. 1998, n. 22, p. 39.

A nossa tradução de *Transmission Control Protocol/Internet Protocol* é “Protocolo de Controle de Transmissão” e “Protocolo Internet”.

²⁷² **Pequena história da internet**. Disponível em: <<http://www.cdlnet.com.br/palestra/história.html>>. Acesso em: 23/2/2001.

que possibilita o acesso à Internet a usuários e Provedores de Serviços de Informações” – item 3, letra c²⁷³. Já o provedor de acesso à internet é a “entidade que presta o serviço de conexão à internet” – item 3, letra d.

Não obstante as definições estabelecidas na Norma nº 04/1995, preferimos aquela oferecida por JÚLIO MARIA DE OLIVEIRA, que entende ser o provimento de acesso à internet uma “...prestação de serviço que utiliza necessariamente uma base de comunicação preexistente e que viabiliza o acesso aos serviços prestados na rede mundial, por meio de sistemas específicos de tratamento de informações”²⁷⁴.

Estabelecidas algumas noções acerca da internet, bem como dos serviços de provimento de acesso, resta investigar a natureza jurídica desses serviços, essencial ao aferimento de sua “tributabilidade”. E essa empreitada partirá da análise de algumas peculiaridades inerentes a esses serviços.

Realizada a conexão à internet, via linha telefônica ou qualquer outro meio, os serviços prestados pelo provedor de acesso limitam-se à administração do fluxo de informações entre o computador do usuário e a internet, através dos chamados roteadores, que são equipamentos com a função de identificar e determinar o direcionamento das informações emitidas pelos usuários, enviando-as por meio de “pacotes”, o chamado sistema não linear de “*packet-switching*”²⁷⁵.

A título meramente ilustrativo, e com as devidas cautelas que as comparações impõem, a atividade do provedor assemelha-se à do carteiro, a quem cabe dividir, classificar e distribuir as correspondências, que seriam as “mensagens”, utilizando-se, para cada uma delas, do caminho mais veloz e eficaz. Evidentemente, o carteiro não presta nenhum serviço de comunicação, pois sua atividade de intermediário – ou canal –, entre o emissor e o receptor não

²⁷³ Para a Norma nº 04/1995, Serviço de Valor Adicionado é aquele que “...acrescenta a uma rede preexistente de um serviço de telecomunicações, meios ou recursos que criam novas utilidades específicas, ou novas atividades produtivas, relacionadas com o acesso, armazenamento, movimentação e recuperação de informações” – item 3, letra b.

²⁷⁴ **Internet e competência tributária**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 123.

²⁷⁵ A nossa tradução para *packet-switching* é “comutação de pacotes de informação”. Nesse sistema de transmissão, os dados e informações na internet são divididos e acondicionados em pacotes, de modo que sua transmissão se dá de forma fracionada, e não contínua. Isso ocorre para que a informação chegue de forma mais rápida, na medida em que cada “pacote” será enviado por um caminho na rede, que esteja efetivamente disponível. Por essa razão se diz que esse sistema é “não linear”. Para maiores detalhes sobre o *packet-switching*, remetemo-nos à explanação precisa de JÚLIO MARIA DE OLIVEIRA – **Internet...**, *op. cit.*, p. 135.

é, por si só, suficiente para o estabelecimento da “relação comunicativa”²⁷⁶.

O fato de as transmissões de dados realizadas pelos provedores dar-se de forma parcelada, por meio de “pacotes”, é absolutamente incompatível com o conceito de prestação de serviços de comunicação. E isso porque, conforme oportunamente analisado, ela demanda o estabelecimento da “relação comunicativa”, assim entendida como uma prestação de resultado determinado e indivisível. Conseqüentemente, o provedor de acesso à internet não realiza nenhuma prestação de serviços de comunicação.

Esse entendimento é corroborado pelo disposto no item 4.1., letra a, da já referida Norma nº 04/1995, que considera que o serviço de provimento de acesso à internet constitui-se “...dos equipamentos necessários aos processos de roteamento, armazenamento e encaminhamento de informações, e dos ‘software’ e ‘hardware’ necessários para o provedor implementar os protocolos da Internet e gerenciar e administrar o serviço”.

Por outro lado, e pelo próprio escopo dos serviços de provimento de acesso à internet, verifica-se que ele visa à interligação de computadores, como forma de possibilitar o acesso à universalidade de bens em que consiste à “grande rede”. E como bem enfatiza HELENA DE ARAÚJO LOPES XAVIER, a característica da Internet como uma universalidade de bens materiais e imateriais, incluindo funcionalidades, facilidades e aplicativos informáticos “...é, por natureza, incompatível com o caráter intersubjetivo, individual e concreto da relação de comunicação enquanto resultado da prestação de serviços de comunicação”²⁷⁷. Também sob esse aspecto, não há como vislumbrar o serviço de provimento de acesso à internet como prestação de serviço de comunicação, na medida em que ele pressupõe o estabelecimento de uma relação comunicativa concreta, indivisível e determinada, algo que não se concretiza através da atividade do provedor, que consiste unicamente em colocar o usuário dos serviços de provimento em contato com a universalidade de informações materializada na internet.

Outro argumento que se contrapõe à exigência do ICMS dos serviços de provimento de acesso é o fato de que a conexão do usuário à internet é esta-

²⁷⁶ A não ser que se conceba a figura de um carteiro, a exemplo do “pombo-correio”, que seja responsável apenas por intermediar, de forma onerosa, as mensagens entre os mesmos remetentes e destinatários.

²⁷⁷ O conceito de comunicação..., *op. cit.*, p. 84.

belecida pelo operador da rede telefônica ou de cabo. Essa conexão é que configura verdadeira prestação de serviço de comunicação, e não o serviço prestado pelo provedor.

No que diz respeito ao código, a atividade do provedor afasta-se da prestação de serviços de comunicação, na medida em que a transmissão de dados levada a efeito no ambiente da internet vale-se de uma linguagem própria, ininteligível para o ser humano, como é o caso da “*HyperText Markup Language*”, mais conhecida pela sigla “HTML”, dentre diversas outras. Logo, dentro da estruturação do serviço de comunicação antes proposta, que impõe a concretização da relação comunicativa, integrada pela emissão, transmissão e recepção de sinais, além do canal e do código passível de ser assimilado e entendido pelo receptor, é também de ser rechaçada qualquer pretensão de cobrança do ICMS-comunicação dos serviços de provimento de acesso à internet.

Mais um aspecto que descaracteriza o provedor de acesso como sujeito passivo do ICMS-comunicação é o fato de a internet não ser propriamente um sistema comunicacional, justamente porque a comunicação se estabelece entre pessoas, e não máquinas, sendo uma impropriedade falar em “comunicação” entre computadores, quando na verdade ocorre mera interligação²⁷⁸. A grande rede é, em verdade, um sistema de compartilhamento de dados armazenados, verdadeira “enciclopédia” contendo imenso banco de dados, acessado por outros computadores, que se interligam.

Se de prestação de serviços de comunicação não se trata, tem-se que o provedor de acesso à internet presta verdadeiro **serviço de valor adicionado**, uma vez que visa acrescentar novas utilidades ao serviço de comunicação prestado pela companhia telefônica, ou qualquer outro meio de conexão à “grande rede” – cf. artigo 61, da LGT –, de quem é apenas **usuário**. Essa constatação, inclusive, já consta da própria Norma nº 04/1995, antes referida.

Portanto, é lícito afirmar que os serviços de provimento de acesso à internet representam apenas “novas utilidades” acrescentadas ao serviço de comunicação prestado pelo operador da rede telefônica ou de TV a cabo, sendo

²⁷⁸ A imprecisão na utilização da expressão “comunicação entre computadores” pode ser verificada no seguinte artigo: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; ANDRADE, Alberto Guimarães. Provedor de internet e o ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, jan. 2005, n. 112, p. 103.

verdadeiros “serviços de valor adicionado”, pois aproveitam um meio físico de comunicação preexistente e a ele acrescentam elementos, que agilizam e otimizam o fenômeno comunicacional²⁷⁹.

JULIO MARIA DE OLIVEIRA compartilha do entendimento segundo o qual o serviço de provimento contempla a natureza de serviço de valor adicionado, justamente por não lograr, por si só, promover o estabelecimento da relação comunicativa, prerrogativa essa da rede telefônica ou de cabeamento²⁸⁰. Sem elas, inexistirá acesso à internet e, por conseguinte, qualquer comunicação passível de ser tributada pelo ICMS. Em outras palavras, o provedor de acesso é um “*facilitador não obrigatório da conexão*”, conexão essa que se pode dar sem o provedor, seja de forma direta, pelo usuário, seja através da linha telefônica ou do cabo²⁸¹.

Além do autor em questão, de HELENA DE ARAÚJO LOPES XAVIER e de PAULO DE BARROS CARVALHO, antes citados, todos pioneiros no estudo do tema, há diversos outros grandes nomes, que corroboram a natureza de serviço de valor adicionado da atividade desenvolvida pelos provedores. Apenas por amostragem, citamos os nomes de peso como de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO²⁸², ROQUE ANTONIO CARRAZZA²⁸³, EDISON AURÉLIO CORAZZA²⁸⁴, dentre outros²⁸⁵.

²⁷⁹ Apenas a título de esclarecimento, como a internet é bastante acessada pelos usuários em “*cyber cafés*” e “*lan houses*”, poder-se-ia entender que estes estabelecimentos prestariam algum tipo de serviço de comunicação. Na verdade, eles realizam cessão temporária de direitos de uso do maquinário, que permite a navegação pela grande rede, não havendo que se cogitar da tributação pelo ICMS-comunicação – cf. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS...*, *op. cit.*, p. 154.

²⁸⁰ **Internet e competência tributária.** *op. cit.*, p. 123. Ousamos discordar apenas da afirmação do autor, no sentido de que o serviço de provimento de acesso não poderia executar as atividades necessárias e suficientes “...*para resultarem na emissão, na transmissão ou na recepção de sinais de telecomunicação*” (destacou-se). Isso porque não basta a mera emissão, transmissão ou recepção de sinais, individualmente consideradas para a configuração da relação comunicativa, base para a incidência do ICMS-comunicação. Fazendo uma analogia com a teoria do “*iter criminis*”, o “*iter*” comunicacional somente se torna perfeito e acabado com a junção dos elementos referidos pelo autor, aliadas ao canal, ao código e à resposta do destinatário. Em vez do “ou”, seria mais adequada a utilização da conjunção aditiva “e”.

²⁸¹ EDISON AURÉLIO CORAZZA, **ICMS sobre prestações...**, *op. cit.* p. 149 – conclusão n° 25.

²⁸² ICMS/ISS: TV por assinatura e a cabo, “courrier” e internet. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, [199_], n. 71, p. 101-107; Tributação..., *op. cit.*, p. 234-259; ICMS: serviços de comunicação..., *op. cit.*, p. 134-135, dentre outras obras arroladas na bibliografia deste trabalho.

²⁸³ **ICMS**, *op. cit.*, p. 221-231 e Algumas reflexões acerca do imposto sobre prestações onerosas de serviços de comunicação (ICMS-comunicação). In: MELO, Fábio Soares de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **ICMS: questões fundamentais**. São Paulo: MP, 2006, p. 316-320.

²⁸⁴ **ICMS sobre prestações...**, *op. cit.* p. 148-149.

MARCO AURÉLIO GRECO discorda desse entendimento, por defender que o provedor de acesso à internet presta serviço de comunicação, passível de incidência do ICMS. A conclusão do ilustre jurista é sustentada por dois argumentos, a saber: (i) o serviço de provimento de acesso à internet fornece um meio diferente para a transmissão de mensagens – a chamada “segunda camada” –, que não se confunde com o ambiente que o serviço de telefonia proporciona – a “primeira camada” – e; (ii) na óptica do usuário, a utilidade propiciada pelo provedor de acesso é viabilizar um sistema de comunicação, que permite que pessoas de todo o mundo se conectem²⁸⁶.

Não obstante a consistência da argumentação, discordamos de seu posicionamento, bem como daqueles que defendem a cobrança do ICMS-comunicação dos provedores de acesso, pelas seguintes razões:

(i) conforme corretamente salienta JÚLIO MARIA DE OLIVEIRA, não há fundamento, com base na tecnologia das comunicações, na afirmação que considera o provimento de acesso como uma mídia distinta capaz de viabilizar a transmissão de informações, mensagens, signos ou códigos. Assim como ocorre com o fac-símile, a internet é hospedeira da linha telefônica, não se tratando de uma mídia distinta. Cabe esclarecer que, para ser mídia, é necessário que a tecnologia represente um canal independente, passível de viabilizar a relação comunicativa, o que não ocorre, seja com o provedor, seja com o

²⁸⁵ Apenas a título de ilustração, autores de renome, como IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, HUGO DE BRITO MACHADO, SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, dentre outros, manifestaram idêntica conclusão em obra coletiva sobre o tema Tributação na internet, coordenada por IVES GANDRA DA SILVA MARTINS – **Tributação na internet**. São Paulo: RT e CEU, 2001. (Pesquisas Tributárias – Nova Série, 7). Nessa mesma obra, cabe a menção a artigo de FERNANDO FACURY SCAFF, que defende a não-incidência do ICMS sobre o serviço de provimento de acesso, por entender que o mesmo está mais próximo do conceito de locação. Segundo o autor, o provedor “*não estará prestando um serviço de comunicação, mas locando um espaço para o acesso aos dados disponibilizados*” – *op. cit.*, p. 410-411. Muito embora interessante a linha de raciocínio desenvolvida pelo autor, preferimos filiar-nos a tese de que o provedor não presta serviço de comunicação, mas sim serviço de valor adicionado.

²⁸⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 131-132. Outros autores que se pronunciam em favor da incidência do ICMS-comunicação sobre a atividade de provimento de acesso à internet: ANGEIRAS, Luciana. Tributação dos provedores de acesso à internet. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). **Internet: o Direito na era virtual**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 227-251; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; ANDRADE, Alberto Guimarães. Provedor de internet e o ICMS, *op. cit.*, p. 95-105; CAYMMI, Paulo Leonardo Summers. A tributação do provimento de acesso à internet. **Jus Navigandi**. Disponível em: <www.jus2.uol.com.br/doutrina/imprimir.asp?id=4109>. Acesso em: 29/3/2007 e SANTOS FILHO, Walter Gazzano dos. **Tributação dos serviços de comunicação**. *op. cit.*, p. 183 – conclusão nº 46. Os argumentos lançados pelos autores antes mencionados são semelhantes àqueles utilizados por MARCO AURÉLIO GRECO.

fac-símile, que dependem da linha telefônica para a concretização das respectivas utilidades²⁸⁷.

(ii) concordamos com MARCO AURÉLIO GRECO, no sentido de que a LGT não é parâmetro para identificar quais serviços estão ou não sujeitos ao ICMS-comunicação, justamente pelo fato de que os conceitos de serviços de comunicação e telecomunicação são distintos. A conclusão pela qual o provedor não presta serviço de comunicação é sustentada pela definição desse serviço, construída a partir dos elementos fornecidos esparsamente na CF/88, nas leis e no ordenamento jurídico como um todo. Não há invocação da LGT como fundamento por aqueles que defendem – e, aqui, nos enquadrados nesse grupo – a não-incidência do ICMS-comunicação sobre a atividade de provimento de acesso. E o fato de concluir-se pela natureza de serviço de valor adicionado não desabona tal conclusão, desde que se trata de categoria diversa dos serviços de telecomunicação, muito embora prevista na LGT em seu artigo 61.

(iii) conforme já estudado, não há serviço de comunicação quando uma das partes que compõe a “relação comunicativa” – emissor ou receptor –, não pode ser identificada. Essa crítica é diretamente dirigida aos argumentos levantados por LUCIANA ANGEIRAS, para quem o “...provedor é contratado pelo usuário para prestar serviço necessário à comunicação entre o seu cliente e a **rede**” (destacou-se)²⁸⁸. Com efeito, não há como conceber uma “relação comunicativa” entre um pólo determinado e outro indeterminado.

(iv) novamente, pedimos todas as *venias* para discordar das conclusões expostas por LUCIANA ANGEIRAS, em seu artigo, segundo as quais todos aqueles que estiverem dentro de uma etapa do “*iter*” comunicacional, possibilitando que a comunicação ocorra, prestariam serviço de comunicação, podendo existir diversos prestadores dentro de um único processo²⁸⁹. Com efeito, somente um único prestador efetivamente viabiliza o estabelecimento da relação comunicativa, que, no caso ora tratado, é a operadora de telefonia ou de ca-

²⁸⁷ **Internet...**, *op. cit.*, p. 135-136. Segundo o autor, “mídia” representa um aparato que, por si só, transmite informações/mensagens/signos/códigos, e que independe de qualquer outra mídia para concretizar o liame comunicacional. Esse argumento trazido por JÚLIO MARIA DE OLIVEIRA igualmente refuta as conclusões expostas no artigo de PAULO LEONARDO SUMMERS CAYMMI antes citado – A tributação do provimento de acesso à internet. **Jus Navigandi**. Disponível em: <www.jus2.uol.com.br/doutrina/imprimir.asp?id=4109>. Acesso em: 29/3/2007.

²⁸⁸ Tributação..., *op. cit.*, p. 249.

²⁸⁹ *Idem*, p. 249.

bo. Os demais prestadores realizam serviços que agregam utilidades à relação comunicativa, não sendo suficientes para, de forma individualizada, estabelecer o liame comunicacional. Logo, é necessário distinguir ambas as situações, sob pena de tributar algo que não configura efetivamente serviço de comunicação.

(v) na linha do anteriormente exposto, os provedores somente realizam mero serviço de administração de redes, o qual não é necessário e suficiente para o estabelecimento da chamada “relação comunicativa”, já que visa apenas à interligação de computadores, como forma de possibilitar o acesso à universalidade de bens em que consiste a “grande rede”.

(vi) quer-nos parecer que o equívoco das conclusões é motivado pela imprecisão terminológica na utilização dos conceitos de “serviço de comunicação” e de “serviço de telecomunicação”, entidades ontologicamente distintas e que, como já referido, são erroneamente tratadas como sinônimos ou como tendo relação de gênero e espécie.

Em conclusão: os serviços de provimento de acesso à internet não se enquadram no núcleo da hipótese da regra-matriz de incidência do ICMS, uma vez que de prestação de serviços de comunicação não se tratam.

Logo, os serviços de valor adicionado – de que é exemplo justamente o serviço de provimento de acesso à internet – estão fora do critério material da regra-matriz de incidência do ICMS, não podendo ser tributados por esse imposto.

Esse entendimento foi corroborado pela Primeira Seção do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial (EResp) nº 456.650/PR, opostos pelo Estado do Paraná, em face de CONVOY INFORMÁTICA LTDA., processo no qual figurou como relator do acórdão o saudoso Ministro FRANCIULLI NETTO²⁹⁰.

²⁹⁰ Referido acórdão foi publicado no DJ de 20/3/2006, p. 181, e a sua ementa contempla os seguintes trechos, cuja transcrição, além de relevante, corrobora o raciocínio até então desenvolvido no presente estudo:

“EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. SERVIÇO PRESTADO PELOS PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET. ARTIGOS 155, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, E 2º, II, DA LC N. 87/96. SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO. ARTIGO 61 DA LEI N. 9.472/97 (LEI GERAL DE TELECOMUNICAÇÕES). NORMA N. 004/95 DO MINISTÉRIO DAS COMUNICAÇÕES. PROPOSTA DE REGULAMENTO PARA O USO DE SERVIÇOS E REDES DE TELECOMUNICAÇÕES NO ACESSO A SERVIÇOS INTERNET, DA ANATEL. (...)”

A decisão supra, assim como diversas outras, deram origem à Súmula nº 334, do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, segundo a qual “o ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet”.

Mais recentemente, em março de 2008, a Primeira Turma do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, em acórdão relatado pela Ministra DENISE ARRUDA, além de reafirmar a aplicação da Súmula nº 334/STJ, afasta a incidência do ISS municipal, por não haver previsão nem no Decreto-Lei nº 406/1968, de 31/12/1968 – e alterações posteriores –, que não os incluiu na lista anexa, tampouco na Lei Complementar nº 116/2003, de 31/7/2003. Essa parte da decisão que envolve o ISS foi proferida por maioria de votos²⁹¹. Embora não seja objeto do presente estudo a incidência do ISS sobre os serviços contemplados por este trabalho, cabe a referência, por se tratar de decisão pioneira sobre o tema.

Da leitura dos artigos 155, II, da Constituição Federal, e 2º, III, da Lei Complementar n. 87/96, verifica-se que cabe aos Estados e ao Distrito Federal tributar a prestação onerosa de serviços de comunicação. Dessa forma, o serviço que não for prestado de forma onerosa e que não for considerado pela legislação pertinente como serviço de comunicação não pode sofrer a incidência de ICMS, em respeito ao princípio da estrita legalidade tributária. (...)

O serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet não se caracteriza como serviço de telecomunicação, porque não necessita de autorização, permissão ou concessão da União, conforme determina o artigo 21, XI, da Constituição Federal.

Não oferece, tampouco, prestações onerosas de serviços de comunicação (art. 2º, III, da LC n. 87/96), de forma a incidir o ICMS, porque não fornece as condições e meios para que a comunicação ocorra, sendo um simples usuário dos serviços prestados pelas empresas de telecomunicações. (...)

O serviço prestado pelos provedores de acesso à Internet cuida, portanto, de mero serviço de valor adicionado, uma vez que o prestador se utiliza da rede de telecomunicações que lhe dá suporte para viabilizar o acesso do usuário final à Internet, por meio de uma linha telefônica.

Conforme pontifica Sacha Calmon, ‘o serviço prestado pelos provedores de acesso à Internet é um Serviço de Valor Adicionado, não se enquadrando como serviço de comunicação, tampouco serviço de telecomunicação. Este serviço apenas oferece aos provedores de Acesso à Internet o suporte necessário para que o Serviço de Valor Adicionado seja prestado, ou seja, o primeiro é um dos componentes no processo de produção do último.’

(...)

Conclui-se, portanto, que, nos termos do artigo 110 do Código Tributário Nacional, não podem os Estados ou o Distrito Federal alterar a definição, o conteúdo e o alcance do conceito de prestação de serviços de conexão à Internet, para, mediante Convênios Estaduais, tributar-la por meio do ICMS.

Como a prestação de serviços de conexão à Internet não cuida de prestação onerosa de serviços de comunicação ou de serviços de telecomunicação, mas de serviços de valor adicionado, em face dos princípios da legalidade e da tipicidade fechada, inerentes ao ramo do direito tributário, deve ser afastada a aplicação do ICMS pela inexistência na espécie do fato impositivo.

²⁹¹ STJ, Recurso Especial nº 674.188/PR, Relatora Ministra DENISE ARRUDA, julgado em 25/3/2008, ementa publicada no Diário de Justiça Eletrônico de 4/8/2008, disponível em: <www.stj.gov.br>. Acesso em: 15/8/2008.

Muito embora controvertida a natureza jurídica dos serviços de provimento de acesso, o fato é que, por determinação inicialmente contida no Convênio CONFAZ/ICMS nº 78/2001, de 6/7/2001, repetido nos atuais Convênios nºs 24/2008, de 4/4/2008, 53/2008, de 29/4/2008 e 71/2008, de 4/7/2008, a maior parte dos Estados da Federação, dentre os quais o do Paraná, vem exigindo o ICMS sobre tais serviços.

Esse Convênio nº 78/2001, ao qual o Estado do Paraná aderiu, prevê a cobrança do ICMS à alíquota de 18% (dezoito por cento) sobre uma base de cálculo reduzida, que implica uma carga tributária de 5% (cinco por cento) sobre o valor da prestação dos serviços de provimento de acesso – idêntica à do ISS municipal –, tendo sido o referido Convênio introduzido na legislação estadual por meio do Decreto Estadual nº 5.141/2001, de 12/12/2001, repetido, neste particular, pelo novo Regulamento do ICMS, veiculado pelo Decreto Estadual nº 1.980/2007, de 21/12/2007²⁹².

Contudo, não obstante a aparente benesse, concedida por intermédio da redução da base de cálculo, o fato é que o ICMS não pode ser exigido sobre a atividade de provimento de acesso à internet, já que ela não constitui serviço de comunicação, que é uma das únicas categorias de serviços abrangidas pelo imposto estadual. Por essa razão, tanto o Convênio CONFAZ/ICMS nº 78/2001, como aqueles que o sucederam, bem assim as legislações estaduais que os interiorizaram, em seus territórios, são inconstitucionais.

Não se pode perder de vista que, não obstante a internet ter sido originalmente concebida como um “território livre” para a troca de dados e informações, não é possível defender a chamada “*ciberanarquia*”, mas sim que as normas que incidem sobre a internet e os serviços a ela relacionados – como os prestados pelos provedores de acesso, aqui estudados –, tenham justa e adequada normatiza-

²⁹² O item 10, do Anexo II, do Decreto Estadual nº 1.980/2007 possui a seguinte redação:

“10 - A base de cálculo é reduzida, até 30.04.2008, nas prestações onerosas de serviço de comunicação, na modalidade de provimento de acesso à INTERNET, realizadas por provedor de acesso, de forma que a carga tributária seja equivalente ao percentual de cinco por cento do valor da prestação (Convênios ICMS nºs 78/2001, 119/2004 e 148/2007).

Notas:

- 1. a redução da base de cálculo será aplicada, opcionalmente, pelo contribuinte, em substituição ao sistema de tributação normal;*
- 2. o contribuinte que optar pelo benefício previsto neste item não poderá utilizar quaisquer outros créditos ou benefícios fiscais.” (destacou-se)*

ção²⁹³.

No âmbito do Direito Tributário, essa necessidade é ainda maior, pois como visto, no Sistema Tributário Nacional, impera o princípio da legalidade, que possui como corolários os princípios da estrita legalidade e da tipicidade. Significa dizer que tais princípios impõem que o fato a ser tributado, se subsuma, de forma perfeita, à norma tributária, independentemente de qualquer valoração pessoal²⁹⁴.

No que tange ao ICMS, necessário lembrar sempre que tal imposto incide sobre a efetiva prestação de serviço. Significa dizer que o ICMS, aqui, não onera tão só o contrato ou o negócio jurídico, incidindo apenas sobre fatos. Ou seja: somente com a ocorrência da prestação onerosa de serviços de comunicação é que haverá a subsunção do conceito do fato ao conceito da hipótese da regra-matriz de incidência do ICMS. No caso do serviço de provimento de acesso à internet, essa subsunção não ocorre.

Em suma, a tributação no ambiente da internet pode ocorrer, porém de forma racional e adequada, rendendo observância aos princípios que regem o Sistema Tributário Nacional, e sem nunca coibir e limitar o propósito fundamental da “grande rede”, que, sendo uma decorrência do fenômeno da globa-

²⁹³ Utilizando essa idéia de que a internet deve permanecer como originalmente concebida, ou seja, como um território livre para a troca de informações, a maioria dos Estados que compõem os Estados Unidos da América (EUA) ainda não possui interesse em aplicar qualquer forma de tributação na internet, tendo em conta também a dificuldade de realizar a tributação – localização de provedores muitas vezes fora do território norte-americano, dentre outros entraves. Isso também ocorre porque o sistema tributário daquele país é baseado em tributos sobre a renda e o patrimônio, e as vendas ao consumidor absorvem e minimizam as perdas de receitas advindas da não tributação da internet. Além disso, em 1998 foi editado o “*Internet Tax Freedom Act*” – Ato de Isenção de Impostos na Internet, disponível em: <http://www.gseis.ucla.edu/iclp/itfa.htm>, acesso em: 27/2/2008 –, o qual, mesmo tendo sido originariamente idealizado como uma moratória de três anos, atualmente ainda funciona como uma política a longo prazo, amparada na idéia, já respaldada pela Suprema Corte Norte Americana, do “*no taxation without representation*” – não há tributação sem representação. Essa máxima, que remonta ao período anterior à independência dos EUA, foi aplicada mais recentemente pela Suprema Corte à internet, no sentido de que somente poderiam ser tributadas pessoas e empresas com “presença física significativa” – cf. sítio eletrônico do CONSELHO DA JUSTIÇA FEDERAL – CJF: <http://www.cjf.gov.br/revista/numero18/artigo19.pdf>. Acesso em: 12.02.2008. Há que se ressaltar também que a “*Federal Communication Commission*” (Comissão Federal de Comunicação, que atende pela sigla FCC), responsável pela regulamentação das atividades relacionadas às comunicações e às telecomunicações, nos EUA, também não contempla regras sobre a tributação na internet – para maiores informações sobre a orientação da FCC, cf. <<http://www.fcc.gov>>.

A expressão *ciberanarquia* consta do seguinte artigo: GOLDSMITH, Jack L. **Against cyberanarchy**. Chicago: University of Chicago Press, 1999 (Ocasional Papers from the Law School of the University of Chicago, 40).

²⁹⁴ Cf. ALBERTO XAVIER. **Tipicidade da tributação...**, *op. cit.*, p. 22.

lização, visa unir cada vez mais os povos. Nesse sentido, incabível a tributação dos serviços de provimento de acesso à internet.

O mesmo raciocínio utilizado para comprovar a impossibilidade de incidência do ICMS sobre os serviços de provimento de acesso à internet, pode ser aplicado a outros serviços. Nesse sentido, é razoável concluir que também estão fora da materialidade da hipótese do imposto estadual: (i) os serviços prestados pelos chamados “provedores de conteúdo”, também chamados provedores de informação, responsáveis por colocar à disposição dos usuários da rede informações e serviços, sendo verdadeira “enciclopédia virtual”, independente deste conteúdo ser aberto a todos os usuários da internet ou restrito a alguns assinantes, como nos casos do conteúdo das “*home pages*” (páginas virtuais) detidas por jornais de grande circulação²⁹⁵ e; (ii) os serviços de correio eletrônico, que consistem no armazenamento de mensagens nas caixas-postais. Em ambos os casos, há um banco de dados, passível de ser acessado pelo usuário, que se assemelha a uma verdadeira biblioteca virtual, não ensejando o estabelecimento de uma relação comunicativa. O que ocorre é mera atividade de consulta unilateral, que prescinde do receptor ou da mensagem, somente envolvendo o usuário do serviço. Justamente por essa razão, não está configurada a prestação de serviço de comunicação.

Para finalizar este item, cabem algumas palavras acerca da possibilidade – ou não – de tributação pelo ICMS-comunicação, dos serviços de hospedagem de sítios eletrônicos – *sites* e servidores na internet (“*hosting*”). Com base nas lições de ÉRICA B. BARBAGLO, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, define essa atividade de “*hosting*” como sendo a colocação à disposição de usuário, pessoa física ou provedor de conteúdo, de espaço em equipamento de armazenagem ou servidor, para fins de divulgação das informações que tais usuários ou provedores desejem ver exibidas em suas respectivas páginas na in-

²⁹⁵ Lembra-nos ROQUE ANTONIO CARRAZZA que os contratos onerosos firmados, entre o provedor de acesso e o usuário do serviço de conteúdo, não têm por objeto a prestação de serviço de comunicação, mas sim o fornecimento de informações restritas aos clientes em página eletrônica – Algumas reflexões..., *op. cit.*, p. 321. WALTER GAZZANO DOS SANTOS FILHO discorda desse raciocínio, entendendo que o provedor de conteúdo produz potenciais relações comunicativas, sendo essa razão suficiente para a sua tributação pelo ICMS – **Tributação...**, *op. cit.*, p. 183 – conclusão n° 51. Novamente insistimos na imprescindibilidade da efetiva relação comunicativa – e não aquela meramente potencial – para fins de configuração da prestação do serviço de comunicação.

ternet (designadas de “*sites*” ou sítios)²⁹⁶. Essa atividade, como bem observado por WALTER GAZZANO DOS SANTOS FILHO não se confunde com a de “*web design*”²⁹⁷, que é a produção personalizada de páginas na internet, que, igualmente não atrai a incidência do imposto estadual em comento²⁹⁸.

A menção ao assunto reveste-se de atualidade, uma vez que hoje é muito freqüente que empresas especializadas hospedem e armazenem os sítios eletrônicos dos usuários, desde aqueles de natureza comercial e empresarial, idealizado por grandes corporações, até os chamados “*blogues*”, verdadeiros diários individuais “*on line*”, utilizados para as mais diversas finalidades: viabilizar o intercâmbio de idéias, divulgar alguma situação específica, que socialmente mereça mais atenção, viabilizar grupos de estudo, dentre outras²⁹⁹. E esse armazenamento, em equipamento detido pelo prestador de serviço, viabiliza a divulgação das informações de interesse do usuário na internet.

Da mesma forma que ocorre com os provedores de acesso e de conteúdo, há que distinguir entre a realização de atividades-fim e de atividades-meio para a prestação dos serviços de comunicação, sendo as primeiras necessárias e suficientes para o estabelecimento da relação comunicativa. Desse modo, e como já aludido, somente será alvo da tributação pelo ICMS-comunicação a prestação de serviço que seja suficiente para o estabelecimento da relação comunicativa, sendo essa a sua finalidade principal. Se a atividade for suficiente para a prestação, mas não era essa a intenção, quando da contratação do serviço, não haverá substrato para a tributação pelo imposto estadual.

No caso dos serviços de hospedagem de sítios eletrônicos, não há como considerá-los suficientes para o estabelecimento da relação comunicativa, considerada ela como forte indício – embora não suficiente, desde que a ela

²⁹⁶ ICMS..., *op. cit.*, p. 154-155.

²⁹⁷ “*Web design*”, em tradução literal, é espécie de “desenho industrial na internet”, uma extensão da atividade de “*design*” na internet.

²⁹⁸ **Tributação...**, *op. cit.*, p. 183-184 – conclusão n° 53.

²⁹⁹ “*Blog*” é um sistema de publicação na internet, destinado a divulgar informação por ordem cronológica, à semelhança de um diário. Os blogues ganharam grande popularidade, porque permitem que usuários com poucos conhecimentos técnicos de informática publiquem facilmente conteúdos na grande rede – definição disponível em: <visibilidade.net/tutorial/glossario-informatica.html>. Acesso em: 12/09/2008.

deve ser agregado o elemento finalístico – para a tributação pelo ICMS-comunicação³⁰⁰.

Em outras palavras, a hospedagem, “*de per se*”, não possibilita o acesso direto à internet, dependendo o acesso ao banco de dados, precisamente, da conexão à internet realizada pela linha telefônica ou pelo cabo³⁰¹. Por essa razão, os serviços de hospedagem aproximam-se daqueles prestados pelos provedores de acesso, na medida em que representam novas utilidades acrescentadas ao serviço de comunicação prestado pelo operador da rede telefônica ou de cabo, sendo verdadeiros “serviços de valor adicionado”, os quais não se confundem com os serviços de comunicação, para fins de incidência do ICMS.

Há que considerar, também, que muitos servidores põem à disposição serviços gratuitos de hospedagem de sítios eletrônicos – como ocorre no caso dos “*blogues*” –, sendo essa mais uma importante razão, que reforça o fato de a hospedagem não se tratar de serviço de comunicação, já que nela está ausente a nota da onerosidade.

O mesmo raciocínio pode ser utilizado na hospedagem de servidores próprios ou de terceiros, também chamada de “*co-location*”³⁰², em que também se configura mera armazenagem impessoal de dados, os quais serão acessados por usuários indeterminados, o que foge ao espectro de incidência do ICMS.

Em suma, os serviços de hospedagem de “*home page*” na internet e “*co-location*” não têm por objetivo o estabelecimento de relação comunicativa, entre emissor e receptor determinados, mas sim a mera armazenagem e divulgação, de forma impessoal, de dados, informações e conteúdos.

³⁰⁰ De acordo com EDUARDO BOTTALLO e SIDNEI TURCZYN, somente poderão sofrer tributação pelo ICMS as prestações de serviços de comunicação realizadas como fim em si mesmas – O regime jurídico-tributário..., *op. cit.*, p. 38-39.

³⁰¹ Novamente cabe referência à doutrina precisa de EDUARDO BOTTALLO e de SIDNEI TURCZYN, no sentido de que o que caracteriza os serviços de hospedagem de sítios eletrônicos e de conteúdos se localiza no interior dos servidores hospedeiros. Daí para fora, ou seja, o que neles entra e o que deles sai, fica exclusivamente por conta das empresas de telefonia e de cabo, fugindo da seara do “*hosting*” – O regime jurídico-tributário dos serviços de hospedagem de sites (*hosting*) na internet. *op. cit.*, p. 39-40. Interessante também a analogia realizada pelos autores em questão com serviços de armazenagem.

³⁰² “*Co-location*” é uma espécie de “locação de espaço em servidor”.

5.3 SERVIÇO TELEFÔNICO FIXO COMUTADO E SERVIÇO MÓVEL CELULAR – CHAMADAS INTERNACIONAIS E “ROAMING”

Não há dúvida de que o serviço telefônico fixo comutado – STFC³⁰³ – e o serviço móvel celular – SMC³⁰⁴ – são serviços de comunicação “por excelência”, já que ambos reúnem todos os elementos necessários à configuração da chamada “relação comunicativa”. Por essa razão, ambos dispensam maiores comentários quanto à exigibilidade do ICMS-comunicação³⁰⁵.

Dúvida também não há no fato de que tanto o STFC como o SMC ostentam a qualidade de serviços de comunicação e de telecomunicação simultaneamente, pois, ao mesmo tempo em que é estabelecida a relação comunicativa, em ambos os casos, há a “oferta” da telecomunicação, traduzida na “...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” – artigo 60, § 1º, da LGT³⁰⁶.

³⁰³ Segundo o artigo 3º, XX, do Regulamento do STFC (anexo à Resolução ANATEL – nº 85/1998, de 30/12/1998), que reproduz o artigo 1º, § 1º, do Decreto nº 2.534/1998, tal serviço, que é simultaneamente de comunicação e de telecomunicação, é materializado por meio de transmissão de voz e de outros sinais, destinando-se à comunicação entre pontos fixos determinados, com a utilização de processos de telefonia.

³⁰⁴ Já o SMC também é simultaneamente de comunicação e de telecomunicação, e consiste em serviço móvel terrestre, aberto à correspondência pública, que utiliza sistema de radiocomunicações com técnica celular, interconectado à rede pública de telecomunicações, e acessado por meio de terminais portáteis, transportáveis ou veiculares, de uso individual – Regulamento do SMC, veiculado pelo Decreto nº 2.056/1996, de 11/4/1996. Entendemos que, assim como a chamada de SMC, poderá incidir o ICMS-comunicação sobre as mensagens SMS (“*short message service*” – “serviço de mensagem curta”, em tradução literal), mais conhecidas como “torpedos”. O raciocínio é o mesmo utilizado para o serviço de radiochamada adiante descrito, ou seja, há uma prestação de serviço de comunicação onerosa, consistente no envio de uma mensagem de um emissor para um receptor, que poderá respondê-la através do mesmo canal. Esse serviço já sofre oneração do tributo, destacada na conta telefônica de SMC.

³⁰⁵ Poder-se-ia questionar a incidência do ICMS nas chamadas originárias de um terminal de STFC e destinadas a um terminal de SMC, ou vice-versa, já que os aparelhos são distintos. No entanto, o canal em que transmitida a mensagem é o mesmo, já que as redes são as convencionais, objeto de concessão e de permissão às prestadoras de serviços de interesse coletivo, como é o caso do STFC e do SMC. Vale lembrar também que, de acordo com o artigo 73 da LGT, essas prestadoras possuem o chamado direito de interconexão, materializado na possibilidade de utilização de postes, dutos, condutos e servidões pertencentes ou controlados por prestadora de serviços de telecomunicações ou de outros serviços de interesse público, de forma não discriminatória e a preços e condições justos e razoáveis. Logo, a relação comunicativa estabelecer-se-á por um mesmo canal.

³⁰⁶ Há que se destacar a importância atribuída pelo legislador ao STFC, que foi enquadrado na LGT como serviço de telecomunicação de interesse coletivo, prestado no regime público, em que devem ser assegurados – seja pela concessionária, permissionária ou, em *ultima ratio*, pela União Federal – sua universalização e continuidade (artigos 62 a 64, da LGT).

Porém, com relação tanto ao STFC como ao SMC, há duas questões que ensejam maior controvérsia, e que serão objeto de detalhamento neste tópico: (i) incidência do ICMS sobre as chamadas internacionais e (ii) incidência do imposto estadual sobre o “*roaming*” entrante e sainte.

(i) No que diz respeito ao ICMS sobre o valor das chamadas internacionais, o ponto inicial a ser definido é em que momento esse tributo incidirá – se é que incidirá – sobre as chamadas realizadas para o exterior, de telefone fixo ou móvel habilitado no Brasil e/ou sobre as provenientes do exterior também para telefone fixo ou móvel habilitado no Brasil?

O primeiro referencial a ser considerado para a resolução da questão é a não-incidência do ICMS sobre operações que destinem mercadorias ao exterior e sobre serviços prestados a destinatários no exterior, veiculada pelo artigo 155, § 2º, X, letra a, da CF/88³⁰⁷; repetida no artigo 3º, II, e 32, I, da Lei Complementar nº 87/1996³⁰⁸. E, assim como ocorre com a TV aberta, a regra antes transcrita retrata clássica hipótese de imunidade, justamente por ser caso de não-incidência constitucionalmente veiculada, alçada a condição de verdadeira garantia individual do contribuinte, nos termos do artigo 150, *caput*, da

³⁰⁷ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: *(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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

(...)

X - não incidirá:

(...)

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;” (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

³⁰⁸ “Art. 3º O imposto não incide sobre

(...)

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços”. Atentar que, diferentemente do artigo 155, § 2º, X, a, da CF/88, o artigo 3º, II, da LC nº 87/1996 menciona apenas a exigência da exportação do serviço, não aludindo à localização do seu destinatário.”

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

I - o imposto não incidirá sobre operações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, bem como sobre prestações de serviços para o exterior;”

CF/88 e, como tal, insuscetível de ser suprimida sequer via emenda à Constituição, por conta da vedação constante do artigo 60, § 4º, IV³⁰⁹.

Nesse particular, o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA proferiu acórdão, no qual afirma a não-incidência do ICMS sobre operações e prestações que destinem mercadorias ao exterior, por conta das regras veiculadas nos artigos 155, parágrafo 2º, X, a e XII, e, da CF/88 e 3º, II, da Lei Complementar nº 87/1996³¹⁰. Muito embora o precedente em questão diga respeito ao chamado ICMS-transporte, cuja regra-matriz de incidência, muito embora rapidamente referida, não é objeto mais atento de estudo neste trabalho, as conclusões constantes no voto da Ministra ELIANA CALMON aplicam-se integralmente ao ICMS-comunicação, uma vez que a exclusão da incidência do tributo em questão sobre os serviços destinados ao exterior, além de constar da Lei Complementar nº 87/1996, encontra-se prevista na própria CF/88, sendo verdadeira imunidade, instituída com o propósito de incentivar a exportação de mercadorias e serviços.

Em sendo indubitável a imunidade do ICMS das operações que destinem serviços prestados a destinatários no exterior, resta saber, no caso das chamadas internacionais, em que momento há a imunidade do ICMS: nas chamadas internacionais realizadas ou nas recebidas.

ROQUE ANTONIO CARRAZZA entende pela não tributação, pelo ICMS, das chamadas internacionais originárias do Brasil e destinadas ao exterior. Para fundamentar sua conclusão, o autor traça analogia com o raciocínio utilizado para justificar a não-incidência do imposto sobre o serviço de transporte internacional, segundo o qual somente as prestações intermunicipais e interestaduais atrairiam a tributação, não tendo a Carta Magna utilizado o termo “internacional”. Seria este, pois, um caso de não-incidência tributária, já que, por força do princípio da territorialidade das leis tributárias, elas não podem, a princípio, alcançar fatos jurídicos tributários consumados no exterior, estando

³⁰⁹ Apenas a título de esclarecimento, imunidade para PAULO DE BARROS CARVALHO é “...a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas” – **Curso...**, *op. cit.*, p. 203. A idéia de imunidade também será bastante útil no item, que tratará da incidência do ICMS-comunicação nos casos de TV aberta e a cabo.

³¹⁰ STJ, Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 710.260/RO, 1ª Seção, Relatora Ministra ELIANA CALMON, Diário de Justiça Eletrônico – DJE – de 14.04.2008. Disponível em: <www.stj.gov.br>. Acesso em: 18/4/2008.

o legislador impedido de adotar as chamadas “...*fórmulas extensivas da territorialidade*”³¹¹. Por essa razão, o autor entende que, mesmo inexistentes os artigos 3º, II, e 32, I, da Lei Complementar nº 87/1996, a tributação não seria possível, uma vez que tais dispositivos apenas reforçariam a não-incidência do tributo sobre a exportação de serviços de comunicação, constitucionalmente estabelecida³¹².

O argumento supra contrapõe-se ao entendimento manifestado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CAT nº 381/1999, aprovado em 08.04.1999, segundo o qual a prestação de serviço telefônico de longa distância internacional não se constituiria em prestação de serviço internacional isenta – isenção heterônoma –, mas prestação interna, tributável, uma vez que o prestador, a companhia telefônica, e o tomador, aquele que originou a chamada, encontrar-se-iam no País.

Esse posicionamento fazendário é respondido pelos adeptos da não tributação das chamadas originadas no Brasil e dirigidas ao exterior, com base em três argumentos.

O primeiro preconiza que a relação comunicativa, que caracteriza e tipifica a prestação de serviços de comunicação, não se pode cingir ao âmbito parcial: prestadora de serviço/operadora telefônica e tomador do serviço/usuário do país. Só se pode cogitar de ligação internacional no caso de ocorrer a efetiva participação do destinatário situado no exterior, uma vez que a relação jurídica entre pessoas situadas no país, por si só, não implica a concretização do serviço de longa distância internacional, conforme preconiza o artigo 1º, § 2º, III, do Plano Geral de Outorgas – PGO, veiculado através do Decreto nº 2.534/1998, de 2/4/1998, segundo o qual “...o serviço de longa distância internacional destina-se à comunicação entre um ponto fixo situado no território nacional e um outro ponto no exterior”³¹³.

³¹¹ ICMS, *op. cit.*, p. 157-158 e 192-198 e ICMS: sua não-incidência..., *op. cit.*, p. 99-119. Registramos “a princípio”, pois há exceções, como aquelas previstas pela legislação do imposto sobre a renda, que admite, em algumas situações específicas, como materialidade da hipótese do tributo, as rendas auferidas no exterior.

³¹² Reforçamos o entendimento de ROQUE CARRAZZA, já mencionado em notas anteriores, no sentido de que a não incidência decorre da falta de lei, em alguns casos, ou da impossibilidade jurídica de tributar certos fatos, por não se ajustarem à regra-matriz constitucional do tributo – ICMS: sua não-incidência..., *op. cit.*, p. 115.

³¹³ Vale lembrar que o Decreto nº 2.534/1998 foi revogado pelo Decreto nº 6.654/2008, de 20/11/2008, que manteve definição semelhante para o serviço de longa distância internacional no seu artigo 1º, § 2º, III: “ o serviço de longa distância internacional destina-se à

Em outras palavras, enquanto não houver a recepção da mensagem, originária do Brasil pelo usuário no exterior, o serviço de longa distância internacional, que deve ser visto sob uma perspectiva de unidade, não será implementado, não ocorrendo a materialidade do ICMS-comunicação³¹⁴. Assim, os serviços realizados pelas concessionárias de STFC, em território nacional, cuja finalidade é a concretização da chamada internacional, não passam de atividades-meio para o atingimento de um fim, que é a prestação de serviço de comunicação internacional, sendo equivocado considerar individualmente essas atividades como se se tratassem de serviços de comunicação autônomos, pena de ser tomada a parte pelo todo³¹⁵.

O segundo argumento, de ordem econômica, preconiza que, na medida em que as ligações internacionais não sofram o ônus do ICMS, é evidente que se tornará possível um incremento de negócios com o exterior. A locução “prestações de serviços para o exterior” compreende a realização de serviços dentro de uma certa amplitude geográfica – território nacional/exterior –, prestigiando a interpretação teleológica, uma vez que a finalidade do preceito é a de eliminar as cargas tributárias sobre todos os negócios jurídicos – operações mercantis e prestação de serviços – no contexto do comércio internacional.

E em terceiro lugar, para que sobre um determinado serviço incida o ICMS, é necessário que ambos os pólos da “relação comunicativa” (emissor e receptor) estejam sediados em território nacional, em face do princípio da territorialidade das leis tributárias brasileiras, que não podem produzir efeitos em território estrangeiro. Trata-se, portanto, de um verdadeiro caso de não-incidência tributária, como acentuado por ROQUE ANTONIO CARRAZZA. Principalmente porque a operadora estrangeira presta serviços no exterior, ainda que tenha sido contratada pela operadora brasileira para propiciar a finalização da chamada telefônica originada no Brasil.

comunicação entre um ponto fixo situado no território nacional e um outro ponto no exterior, conforme disposição normativa editada pela Agência Nacional de Telecomunicações”.

³¹⁴ Cf. BOTTALLO, Eduardo Domingos. ICMS e serviços de comunicação internacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, out. 2000, n. 61, p. 23.

³¹⁵ Por essa razão, o artigo 2º, II, da Lei Complementar nº 87/1996, utiliza o termo “prestação” no plural, justamente para abranger aquelas atividades auxiliares ou preparatórias ao serviço de comunicação internacional.

Logo, somente se poderia cogitar da incidência do ICMS sobre a parcela equivalente à prestação do serviço contratado por usuário brasileiro de operadora brasileira, jamais sobre o valor objeto da contratação da operadora estrangeira pela brasileira, muito embora ambas as parcelas sejam, na prática, objeto de tributação. Mas entendemos que, como o serviço de comunicação é uno e indivisível, e a contratação da operadora estrangeira é imprescindível para a concretização da chamada internacional, não poderia haver tributação em nenhuma das etapas da relação comunicativa.

Muito embora relevante parte da doutrina entenda que a tributação não deve recair sobre a chamada originária do Brasil e dirigida ao exterior, ANDRÉ MENDES MOREIRA defende que a imunidade/não-incidência constitucionalmente estabelecida para o ICMS incidente sobre a exportação de produtos e/ou serviços ao exterior ocorre no momento do recebimento, por usuário nacional, de chamada de telefone fixo ou de celular oriunda do exterior, momento em que se daria o tráfego entrante, com a materialização dessa exportação de serviços.

O autor justifica o raciocínio, pois entende que a contratação da operadora brasileira pela operadora estrangeira, para fins de concretização da chamada originária desta última, é o evento que verdadeiramente caracteriza a exportação de serviço para o exterior, objeto da regra imunizante contida no artigo 155, § 2º, X, a, da CF/88. Nesse caso, há a integral subsunção do conceito da situação de fato no conceito da norma, haja vista que o destinatário do serviço – que no caso é a pessoa que efetua a ligação – estará no exterior³¹⁶.

Logo, tanto as chamadas originárias do Brasil para o exterior não são tributadas pelo ICMS, como aquela iniciada por tomador do serviço localizado no exterior. Nesta última situação, o fato de o contratante estar fora do território nacional, por si só, inviabiliza a cobrança do ICMS.

Ainda no que se refere às ligações internacionais, cabem algumas palavras sobre as “chamadas a cobrar” originárias do exterior e destinadas ao Brasil. Nessa hipótese, tanto a CF/88 quanto a Lei Complementar nº 87/1996 incluem no âmbito da hipótese de incidência do ICMS serviços, cujas prestações se iniciem no exterior. Em uma chamada a cobrar, as atividades-meio

³¹⁶ **A tributação...**, *op. cit.*, p. 66 *et. seq.* O autor manifesta a mesma conclusão tanto para o STFC, como para o SMC – “*roaming*” entrante.

para a consecução do serviço de comunicação iniciam-se no exterior, não sendo, porém, suficientes, por si só, para efetivarem a relação comunicativa. Faz-se necessário a sua finalização e complementação, o que acontece quando uma operadora local é contatada, a fim de que o serviço seja considerado prestado. Logo, a finalização da prestação desse serviço iniciado no exterior dá-se no território nacional, submetendo-se às regras aqui vigentes, com a cobrança do ICMS do destinatário.

(ii) O serviço de “*roaming*” é definido por JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO como sendo aquele que possibilita o uso de aparelhos celulares no Brasil e no exterior, mediante a interconexão de redes das operadoras brasileiras com as estrangeiras³¹⁷.

Esse “*roaming*” será considerado “sainte”, quando o usuário da operadora brasileira, que está no exterior, utiliza a rede estrangeira para efetuar e receber ligações locais, interurbanas ou internacionais³¹⁸; e “entrante ou receptivo”, quando o usuário estrangeiro, em território nacional, vale-se da operadora de telefonia brasileira para efetuar e receber as ligações no seu terminal móvel celular. Neste último caso, há situação de imunidade do ICMS sobre essas receitas, consideradas exportação de serviços, nos termos dos artigos 155, § 2º, X, a, da CF/88; e 3º, II, e 32, I, da Lei Complementar nº 87/1996.

Já na hipótese do “*roaming*” sainte, entendemos aplicável o mesmo raciocínio para afastar a incidência do ICMS sobre as chamadas internacionais iniciadas no Brasil e dirigidas ao exterior, pelas mesmas razões antes aduzidas, em especial por conta da aplicação do princípio da territorialidade, já que o usuário brasileiro da rede estrangeira estará fora do território nacional³¹⁹.

³¹⁷ ICMS: serviços de comunicação..., *op. cit.*, p. 136-138.

³¹⁸ Na modalidade de “*roaming*” sainte, o vínculo obrigacional na relação de consumo firmada entre o usuário brasileiro e a operadora nacional deve ser uno, dada a inviabilidade de o consumidor acionar todas as operadoras necessárias ao estabelecimento da relação comunicativa ponto por ponto, ou seja, do aparelho móvel ao aparelho de destino da chamada. Logo, o consumidor somente se reportará à operadora brasileira independentemente do fato dela se ter valido da interconexão com redes de outras operadoras para a concretização do serviço contratado – cf. MATOS, Tácito Ribeiro. Aspectos tributários do *roaming*, em especial do *roaming* internacional. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário das Telecomunicações**. São Paulo: IOB Thomson: ABETEL, 2004, p. 446. Entendemos que essa unidade somente deve ser vista sob o ponto de vista do Direito do Consumidor, e não do Direito Tributário.

³¹⁹ JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e TÁCITO RIBEIRO DE MATOS discordam da conclusão pela não tributação do “*roaming*” sainte, com base no artigo 155, II e § 2º, IX, a, da CF/88, que veicularia uma espécie de mitigação ao princípio da territorialidade – ICMS: serviços de comunicação..., *op. cit.*, p. 138 e ICMS..., *op. cit.*, p. 157 e Aspectos tributários do *roaming*,

5.4 SERVIÇO TELEFÔNICO FIXO COMUTADO E SERVIÇO MÓVEL CELULAR – REVENDA/COMERCIALIZAÇÃO DE CAPACIDADE DE REDE

Outra questão interessante que se apresenta na cobrança do ICMS incidente sobre o STFC/SMC, tem relação com a comercialização de capacidade de rede, para fins de concretização, por uma determinada operadora, de chamadas telefônicas interestaduais.

Tal situação assume relevância, tendo em vista que a maior parte das operadoras não possui rede própria, que cubra todo o território nacional, razão pela qual, não raro, necessita adquirir capacidade de rede de outras operadoras, para realizar as chamadas telefônicas de longa distância nacional e internacional, ou seja, entre um usuário situado dentro de sua área de concessão para outro localizado fora dela. Vale lembrar que, com o decurso do prazo fixado no artigo 10, do Decreto nº 2.534/1998, deixou de haver limite quantitativo de prestadoras nas regiões nele enumeradas, independentemente de elas deterem ou não capacidade de rede que abranja todo o território nacional³²⁰. Neste último caso, revela-se menos oneroso e mais factível a aquisição de espaço em redes alheias, desde que eventual desenvolvimento de rede própria gera uma série de gastos, além dos transtornos notórios que as obras de cabeamento acarretam no dia-a-dia de qualquer cidade.

Diante dessa necessidade prática, há empresas que atuam profissionalmente no segmento comercial de cessão/locação de capacidade de rede, praticando a chamada “revenda”, que, segundo HELENA DE ARAÚJO LOPES XAVIER, trata-se da “...*execução e comercialização de atividades de telecomunicações baseadas em redes e serviços de telecomunicações alheias, em conjunto com*

em especial do *roaming* internacional. *op. cit.*, p. 461. Insistimos no ponto da territorialidade como fator decisivo para a não tributação, uma vez que o serviço estará sendo prestado no exterior, e o usuário lá estará. A aparente exceção, veiculada na CF/88, impõe que o destinatário dos bens ou serviços esteja em território nacional, ainda que os referidos bens ou serviços provenham do exterior. É justamente o que ocorre com as chamadas a cobrar provenientes do exterior e recebidas por usuário em território nacional.

³²⁰ “Art. 10. A partir de 31 de dezembro de 2001, deixará de existir qualquer limite ao número de prestadores do serviço a que se refere o art. 1º, ressalvado o disposto nos arts. 68 e 136 da Lei nº 9.472, de 1997”. As exceções dizem respeito à (i) concomitância de prestação de um mesmo serviço nos regimes público e privado, em uma mesma área (artigo 68) e; (ii) impossibilidade técnica, ou quando o excesso de competidores puder comprometer a prestação de uma modalidade de serviço de interesse coletivo (artigo 136).

a *gestão operacional de redes de telecomunicações próprias*³²¹. Nesse caso, a empresa cedente atuará não somente no segmento industrial, cedendo sua capacidade de rede a quem dela necessite, como prestará os serviços de telecomunicação diretamente aos seus usuários finais. Vale lembrar que essa exploração industrial de redes está prevista na LGT, nos seus artigos 154 e 155³²².

Normalmente, as operadoras que adquirem capacidade de rede incorporam esse valor na fatura destinada ao cliente, que contempla o custo total da prestação do serviço de comunicação, e sobre o qual deverá incidir o ICMS. Esse valor de aquisição faz parte do custo da ligação, realizada do cliente situado em um Estado “X” para um destinatário localizado em um Estado “Y”.

Evidentemente, a conclusão inevitável é a de que há duas relações jurídicas distintas: (i) a da operadora prestadora do serviço de comunicação com seu cliente e; (ii) da operadora prestadora, na qualidade de cessionária, com outra operadora (“terceiro”), que será a cedente dos meios de rede. E a relação descrita no nº (ii) está contida na de nº (i), sendo o ICMS recolhido, em sua totalidade, quando da emissão da fatura de prestação de serviço de comunicação, na qual estará incluído, como compondo o custo da ligação, a aquisição de capacidade de rede, necessária à concretização da relação comunicativa entre o cliente e o destinatário da chamada telefônica.

Justamente pelo fato de que uma operação está englobada na outra é que o Convênio ICMS CONFAZ nº 126/1998, de 11/12/1998 prevê na sua cláusula décima, uma hipótese de diferimento do imposto³²³, ao dispor que o ICMS inci-

³²¹ A tributação da “revenda” de serviços de telecomunicações. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário das Telecomunicações**. São Paulo: IOB Thomson: ABETEL, 2004, p. 255.

³²² Ainda segundo HELENA DE ARAÚJO LOPES XAVIER, a exploração industrial de serviços de telecomunicações consiste “no fornecimento de serviços de transmissão, emissão ou recepção de sinais, através de circuitos dedicados de alta capacidade de transmissão. Fornecimento esse que uma operadora faz a outra, para que esta possa prestar serviços de telecomunicações a terceiros” – *Ibidem*, p. 256. Essa comercialização dá-se através de uma espécie de “...regime de atacado” – cf. RAMIRES, Eduardo A. de Oliveira. Regime jurídico da comercialização de capacidade de transmissão de telecomunicações. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário das Telecomunicações**. São Paulo: IOB Thomson: ABETEL, 2004, p. 286.

³²³ Convênio ICMS CONFAZ nº 126/1998, com a redação atribuída pelo Convênio ICMS nº 152/2008, de 5/12/2008. Segundo HUMBERTO ÁVILA, os convênios, em matéria de ICMS, possuem natureza de lei complementar, conclusão essa que se baseia no disposto no artigo 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) – **Sistema constitucional tributário**. *op. cit.*, p. 121. Posicionamento diverso é adotado por SACHA CALMON NAVERRO COELHO, para quem o convênio interestadual, por si só, não tem legitima-

dente sobre a remuneração dos meios de rede somente será devido sobre o preço do serviço cobrado do usuário final, pressupondo, logicamente, que essa cessão seja onerosa³²⁴. Essa previsão teve por finalidade óbvia facilitar o recolhimento do imposto, de forma a concentrá-lo apenas na fatura, facilitando a visualização pelo cliente da operadora prestadora³²⁵.

Comentando esse Convênio, EDUARDO A. DE OLIVEIRA RAMIRES defende a sua aplicação, na medida em que não haverá qualquer prejuízo tributário com o não recolhimento do ICMS nas operações de aquisição de meios e infraestrutura de rede pelas operadoras de serviços de telecomunicações, uma vez que o total da arrecadação tributária com esse negócio jurídico estará garantido pelo recolhimento ensejado na última operação da cadeia de valor, no caso a prestação de serviços ao usuário final, precisamente porque tais “...custos de produção” estarão inevitavelmente incorporados ao preço final dos serviços³²⁶.

de para alterar quaisquer elementos estruturais do ICMS, sendo imprescindível a sua aprovação pelas assembleias legislativas estaduais – **Curso de Direito Tributário brasileiro**. *op. cit.*, p. 227. Entendemos ser este o posicionamento mais acertado, uma vez que mais compatível com o princípio da legalidade, que deve reger tanto o ICMS como qualquer outro tributo. Quanto ao diferimento, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO define-o como sendo “...uma técnica impositiva de deslocamento da exigência do tributo para momento posterior à ocorrência do originário fato gerador, com a imputação da responsabilidade de seu recolhimento a terceiro” – **ICMS...**, *op. cit.*, p. 295. Para MARÇAL JUSTEN FILHO, o diferimento consigna hipótese de não-incidência do tributo – **Sujeição passiva...**, *op. cit.*, p. 335 e 355.

³²⁴ “Cláusula décima Na prestação de serviços de comunicação entre empresas de telecomunicação relacionadas no Ato COTEPE 10/08, de 23 de abril de 2008, prestadoras de Serviço Telefônico Fixo Comutado – STFC, Serviço Móvel Celular – SMC ou Serviço Móvel Pessoal - SMP, o imposto incidente sobre a cessão dos meios de rede será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final.

§ 1º Aplica-se, também, o disposto nesta cláusula às empresas prestadoras de Serviço Limitado Especializado - SLE, Serviço Móvel Especializado - SME e Serviço de Comunicação Multimídia - SCM, que tenham como tomadoras de serviço as empresas referidas no “caput”, desde que observado o disposto no § 2º e as demais obrigações estabelecidas em cada unidade federada.

§ 2º O tratamento previsto nesta cláusula fica condicionado à comprovação do uso do serviço como meio de rede, da seguinte forma:

I - apresentação de demonstrativo de tráfego, contrato de cessão de meios de rede ou outro documento, contendo a natureza e o detalhamento dos serviços, endereços e características do local de instalação do meio;

II - declaração expressa do tomador do serviço confirmando o uso como meio de rede;

III - utilização de código específico para as prestações de que trata esta cláusula, no arquivo previsto no Convênio ICMS 115/03, de 12 de dezembro de 2003;

IV - indicação, no corpo da nota fiscal, do número do contrato ou do relatório de tráfego ou de identificação específica do meio de rede que comprove a natureza dos serviços e sua finalidade”.

³²⁵ No Estado do Paraná o diferimento em questão está previsto no vigente Regulamento do ICMS do Estado do Paraná – RICMS/PR – Decreto Estadual nº 1.980/2007 de 21/12/2007 – artigo 324, alterado pelo Decreto nº 3.794/2008, de 18/11/2008.

³²⁶ Regime jurídico..., *op. cit.*, p. 299.

Facilitará a compreensão da mecânica do diferimento a analogia com o ICMS-circulação, cuja regra-matriz de incidência foi rapidamente referida no item 4.3. supra. Quando realizada a operação de circulação de uma mercadoria, com tributo diferido, não haverá tributação, desde que, na dicção de MARÇAL JUSTEN FILHO, o diferimento condiciona o pagamento da prestação tributária à ocorrência de um fato futuro e incerto³²⁷. E, em ele ocorrendo – o que se dará através de uma subsequente operação de circulação –, aí sim haverá fato jurídico tributário a desencadear a incidência do ICMS e, via de consequência, tributo a recolher. O mesmo raciocínio deve ser transposto para o caso do ICMS-comunicação: a aquisição de capacidade de rede, por si só, não gera tributo. Porém, a sua utilização, para fins de viabilizar o estabelecimento de uma relação comunicativa, desencadeia a incidência, que se dará sobre o valor total da operação, ou seja, sobre o custo total do serviço de comunicação efetivamente realizado.

Essa mecânica seria considerada tranqüila, não fosse a discussão acerca do momento em que poderá ocorrer o creditamento do tributo respectivo, para fins de observância do princípio da não-cumulatividade em matéria de ICMS.

No caso da cessionária da capacidade de rede, que emite a fatura telefônica para seus usuários, dúvida não há de que, na cobrança por ela empreendida, consta o custo total do estabelecimento da “relação comunicativa” entre o emissor, aquele que realiza a ligação, e o receptor, destinatário da chamada. Sobre todo este valor – que inclui o montante pago pela cessão de capacidade de rede, ocasião em que o ICMS devido na referida operação restou diferido – incide o ICMS.

Logo, por ser o diferimento técnica impositiva que desloca a responsabilidade do pagamento do tributo para terceiro, é óbvio que a pessoa que suportará o esse encargo – no caso a operadora cessionária – deverá beneficiar-se do crédito por ele gerado, mediante o repasse integral do custo referente ao tributo ao consumidor.

A dúvida reside, justamente, na possibilidade de creditamento, pela operadora cedente dos meios de rede, do ICMS diferido, referente à operação de cessão de capacidade. Os fiscos estaduais vêm realizando o estorno equivalente ao crédito gerado por essa operação específica, sob a alegação de que

³²⁷ **Sujeição passiva...**, *op. cit.*, p. 335 e 355.

se trataria de hipótese de não-incidência, que não geraria crédito nos termos do artigo 155, § 2º, II, a, da CF/88, que consigna exceção ao princípio da não-cumulatividade em matéria de ICMS.

Com base exclusivamente na regra-matriz de incidência do ICMS, antes estudada, é possível afirmar que a empresa cedente da capacidade de rede não poderá aproveitar o tributo gerado com a operação, precisamente porque a mera cessão não caracteriza serviço de comunicação, passível de sofrer incidência pelo ICMS. Conforme examinado alhures, referido serviço somente se aperfeiçoa com o estabelecimento da chamada “relação comunicativa”, em que o prestador do serviço viabiliza, de forma onerosa, a comunicação entre o emissor e o receptor, através de um canal. Na cessão de meios de rede, somente é considerada uma parcela desse caminho, de modo que se trata de hipótese de não-incidência do tributo estadual, que não pode gerar créditos para a operadora cedente.

No entanto, em casos concretos, verifica-se que os contribuintes vêm defendendo a prevalência da cláusula décima do Convênio ICMS CONFAZ nº 126/1998, que admite haver incidência do imposto sobre a remuneração dos meios de rede e sobre o tráfego cursado na interconexão, ainda que preveja hipótese de diferimento³²⁸. Veja-se que o dispositivo faz referência ao “...*imposto incidente*” sobre a remuneração dos meios de rede e sobre o tráfego cursado na interconexão, projetando a sua incidência quando da cobrança do usuário final. Logo, é certo que não se trata de hipótese de não-incidência ou isenção do tributo, já que ele será pago quando da emissão da fatura para o usuário final, justamente por compor o serviço de comunicação a ele prestado.

E, em se tratando de hipótese de diferimento do pagamento do tributo, e não de isenção ou de não-incidência, não se aplicaria na visão dos contribuintes, a regra contida no artigo 155, § 2º, II, a, da CF/88, principalmente porque as restrições ao princípio da não-cumulatividade devem ser interpretadas sob uma perspectiva restritiva, jamais ampliativa. Em outras palavras, fora as exceções constitucionalmente previstas no dispositivo antes citado, nenhuma

³²⁸ Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, Processo Administrativo-Fiscal nº 6480171-6, lavrado contra BRASIL TELECOM S.A. Em agosto de 2008, o processo aguardava julgamento do recurso ordinário da empresa, dirigido à Primeira Câmara do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado do Paraná, estando sob a relatoria da Conselheira MICHELLE HELOISE AKEL.

outra poderia ser imposta à plena aplicação do princípio da não-cumulatividade, previsto no artigo 155, § 2º, I, da CF/88, repetido no artigo 20 da Lei Complementar nº 87/1996. Nesse sentido, os dispositivos de regulamentos estaduais de ICMS que contenham restrições ao exercício do primado em questão, fora dos limites constitucionalmente traçados, seriam inconstitucionais³²⁹.

Além disso, os contribuintes defendem que, havendo pagamento posterior do tributo, na hipótese de o meio de rede cedido compor uma relação comunicativa, seria razoável admitir o creditamento proporcional pela cedente dos meios de rede, por conta, inclusive, do caráter de reciprocidade de que se revestem os Convênios. Dentro dessa perspectiva, o argumento econômico utilizado pelo fisco do Estado em que se localiza a cedente, de que o tributo recolhido apenas beneficiaria o Estado da cessionária, não prevaleceria, haja vista que, por conta dessa reciprocidade firmada entre os próprios Estados membros, haverá casos em que a situação se irá inverter, e a cedente passará a ser cessionária, emitindo a fatura para os clientes que dela se utilizarem para a concretização do serviço de comunicação, recolhendo o tributo para o seu Estado, em uma verdadeira “via de duas mãos”.

Em suma, defendem as contribuintes, operadoras cedentes, que, muito embora, tecnicamente, o diferimento da tributação para o momento da cobrança do usuário final postergue o crédito a ela correspondente, decorrente do princípio da não-cumulatividade, em nome da reciprocidade de que se revestem os Convênios em geral, dentre eles o de nº 126/1998, além do fato de o artigo 155, § 2º, II, a, da CF/88, vedar o aproveitamento do crédito gerado pelo imposto apenas nas hipóteses de isenção ou de não-incidência, deveria ser admitido o creditamento, por parte da cedente, do valor respectivo da operação de cessão de meios de rede, o que não implicaria em qualquer evasão fiscal, haja vista que essa mesma empresa também presta serviço de comunicação, sobre o qual incidirá o ICMS, que se destinará ao Estado da federação de seu domicílio.

³²⁹ No caso do Estado do Paraná, tanto o Regulamento ICMS de 2001 – Decreto Estadual nº 5.141/2001 – RICMS/2001 – artigo 24 –, como o de 2007 – Decreto Estadual nº 1.980/2007 – RICMS/2001 – artigo 61 – determinam o estorno correspondente do crédito gerado pela entrada real ou simbólica de mercadoria destinada a compor o ativo permanente do estabelecimento, no caso de operações de saída, que envolvam prestações **í-sentas ou não tributadas**. Não há qualquer menção à hipótese de diferimento.

Essa é uma típica situação prática de complexa resolução, já que, ao mesmo tempo em que prevê a incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação, a CF/88 determina que somente constituem exceções ao princípio da não-cumulatividade, em matéria de ICMS, a isenção e a não-incidência. Porém, a despeito dos argumentos consistentes lançados pelos contribuintes, a sua pretensão de creditamento, em uma parte da relação comunicativa, implica a subversão de toda a regra-matriz do ICMS-comunicação, tributo esse que é exigido, na fatura telefônica, pelo valor total da operação. E tal procedimento não implicará prejuízo para o prestador, que viabilizou a concretização da relação comunicativa, já que ele certamente emite as suas faturas de serviços de comunicação e, não raro, necessita de outras empresas para viabilizar o seu serviço. Trata-se de uma relação de reciprocidade, a fim de otimizar e facilitar a cobrança, tanto para a operadora, como para o usuário dos serviços de comunicação, que é a pessoa que, em “*ultima ratio*”, suportará o ônus da cobrança do ICMS-comunicação.

Ademais, há que atentar para o fato de que a contratação ocorreu entre a cessionária dos meios de rede e o usuário, sendo a cedente mera subcontratada, para fins de auxiliar na concretização da relação comunicativa, prestando uma chamada atividade-meio. Logo, a cedente não integra o tripé que caracteriza a prestação de serviços de comunicação como núcleo da hipótese de incidência do ICMS-comunicação, só se podendo beneficiar de créditos do tributo no momento em que atuar como prestadora de serviço de comunicação perante os seus próprios clientes.

5.5 SERVIÇO TELEFÔNICO FIXO COMUTADO E SERVIÇO MÓVEL CELULAR – ACESSO, ATIVAÇÃO, ASSINATURA, INSTALAÇÃO DE LINHAS, HABILITAÇÃO E RECARGA DE CELULARES E ADICIONAL DE DESLOCAMENTO. O PROBLEMA DA DEMANDA CONTRATADA E NÃO UTILIZADA

Novamente, aqui estão relacionados serviços – como os de acesso, ativação, instalação e habilitação de celulares e adicional de deslocamento, dentre tantos outros –, que apenas incrementam a relação comunicativa, e com ela não se confundem, já que inábeis, por si sós, para a sua concretização. Tais serviços são, portanto, apenas os meios materiais, atividades-meio, que oti-

mizam o fenômeno comunicacional, sendo acessórios ou preparatórios para a comunicação propriamente dita³³⁰.

Relembre-se que a prestação dos serviços de comunicação configura obrigação de fazer, em que apenas o “*facere*” será objeto de tributação pelo ICMS-comunicação. Ao contrário, o fornecimento de infra-estrutura, aparelhos, ou outros bens materiais e imateriais, fungíveis ou não, por envolver obrigação de dar, escapa à incidência do imposto estadual em comento, ainda que relacionado à obrigação principal objeto de tributação³³¹.

Especificamente no que diz respeito ao serviço de habilitação de telefone celular, ele possui um escopo meramente contratual, que decorre da contratação firmada entre o cliente e a companhia telefônica, não se confundindo com a atividade-fim de telefonia. Como já afirmado, o ICMS-comunicação incide sobre a efetiva prestação de serviços de comunicação, e não sobre a contratação em si desses serviços, muito menos de outros que sequer ostentam essa qualidade.

ARNOLDO WALD e ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA dão suporte à conclusão supra, entendendo que, no ato de habilitação de celular, não há efetiva transmissão e recebimento de mensagens, mas somente a ativação da estação móvel do assinante. Trata-se, portanto, de um serviço auxiliar e acessório, que antecede a própria prestação do serviço de comunicação de SMC, que é,

³³⁰ Essas atividades-meio, que são acessórias e não se confundem com o serviço a que dão suporte, serão consideradas serviços de valor adicionado (SVA) quando agregarem a um serviço de telecomunicação novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações, conforme consta do artigo 61, da LGT. Logo, os serviços descritos nesse tópico – habilitação, acesso, ativação, dentre outros – podem ser tidos como de valor adicionado, pois a atividade principal, que é a de telefonia fixa e móvel, configura simultaneamente serviço de telecomunicação e serviço de comunicação, sendo que os SVA apenas são laterais aos serviços de telecomunicação. A diferença, na prática, é bastante sutil, e, por vezes, difícil de ser verificada. Porém, não nos debruçaremos sobre os aspectos técnicos dos serviços, para fins de seu enquadramento como serviço de valor adicionado ou, simplesmente, atividade-meio, pois, em ambos os casos, a conclusão prática relevante para este trabalho será exatamente a mesma: a de que tais serviços não poderão ser tributados pelo ICMS-comunicação. De qualquer forma, e para nos mantermos fiéis ao que vem sendo divulgado pela doutrina e pela jurisprudência, em especial do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, utilizaremos as expressões “SVA” e “atividade-meio” conforme o seu emprego nas obras doutrinárias, artigos e decisões judiciais.

³³¹ Segundo o artigo 85 do Código Civil Brasileiro – veiculado pela Lei nº 10.406/2002, de 10/1/2002 – “*são fungíveis os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade*”.

justamente, a atividade-fim objeto da tributação pelo ICMS³³². Como será detalhado na seqüência, especialmente no que concerne aos serviços de radiochamada, não há que se falar em tributação das chamadas “atividades-meio” – de que a habilitação de terminal de SMC é exemplo – seja pelo mesmo tributo que onera a atividade-fim, seja por outro.

O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA possui numerosas decisões rechaçando a pretensão estadual e distrital de tributação dos serviços de habilitação de telefone celular, sustentada através do Convênio ICMS nº 69/1998, de 19/6/1998, que é inconstitucional³³³. Referido Convênio vale-se de técnica de interpretação extensiva, incabível em matéria tributária, seara em que vigoram os princípios da estrita legalidade e da tipicidade, oportunamente estudados, para incluir na materialidade da hipótese de incidência do ICMS-comunicação grandezas com ela incompatíveis – como é o caso dos valores para habilitação de telefone celular e de transferência da assinatura de telefone celular, que são atividades meramente preparatórias e que antecedem a prestação de serviço de comunicação propriamente dita³³⁴. Vale sempre lembrar que, segundo o artigo 155, § 2º, XII, *g*, da CF/88, os Convênios possuem escopo limitado, não podendo instituir tributos, tampouco interferir nos diversos critérios de sua regra-matriz³³⁵.

Essa discussão acerca da possibilidade de cobrança do ICMS-comunicação na habilitação de terminal celular perdeu um pouco a atualidade, haja vista a edição da Súmula de Jurisprudência nº 350, do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, que dispõe que: “**O ICMS não incide sobre o serviço de habi-**

³³² Da definição de serviços de comunicação para efeitos da incidência do ICMS: o caso da habilitação de telefone móvel celular. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, mar. 2004, n. 102, p. 31-32.

³³³ “*Cláusula primeira: os signatários firmam entendimento no sentido de que se incluem, na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação, os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.*”

³³⁴ Ver, dentre todas: STJ, Recurso Especial nº 402.047/MG, 1ª Turma, Relator Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, julgado em 4/11/2003. e STJ, Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.054.543/RJ, 2ª Turma, Relator Ministro HUMBERTO MARTINS, julgado em 21/8/2008. As respectivas ementas estão disponíveis em <www.stj.gov.br>. Acesso em: 31/10/2008.

³³⁵ Razão assiste à ROQUE ANTONIO CARRAZZA quando afirma que convênios são atos normativos, que não podem criar ou aumentar tributo, tampouco “...alargar as inflexíveis fronteiras constitucionais que limitam seu campo de incidência” – Algumas reflexões..., *op. cit.*, p. 307.

litação de telefone celular". No entanto, convém destacar que, assim como no caso da tributação dos provedores antes aludida, é possível que a questão seja levada à apreciação do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, uma vez que a materialidade da hipótese de incidência do ICMS-comunicação está prevista na CF/88.

Assim como ocorre com os serviços de habilitação de telefone celular, o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA vem, igualmente, decidindo pela inexigibilidade do ICMS sobre os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, cadastro de usuários e de equipamentos, instalação de linha telefônica e desligamento de aparelho, bloqueio de chamadas, disponibilidade, assinatura, transferência de titularidade e utilização dos serviços de telefonia fixa e móvel, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais, que otimizem a relação comunicativa – como o fornecimento de listas telefônicas –, o que reforça a inconstitucionalidade da Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 69/1998, antes aludido³³⁶.

A mesma conclusão pela não-incidência do ICMS se estende à locação de equipamentos e outros bens utilizados na prestação dos serviços de comunicação – como é o caso de antenas, postes, centrais telefônicas, satélites, ter-

³³⁶ Ver, dentre todas: STJ, Recurso Especial nº 769.569/MS, 1ª Turma, Relator Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, julgado em 1/3/2008 e STJ, Recurso Especial nº 678.462/PB, 2ª Turma, Relator Ministro HUMBERTO MARTINS, julgado em 15/2/2007. As respectivas ementas estão disponíveis em <www.stj.gov.br>. Acesso em: 31/10/2008. Atentar que, não obstante correta a conclusão manifestada, em diversas oportunidades, pelo SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, no sentido de que o serviço de habilitação e instalação de linhas telefônicas não pode ser tributado pelo ICMS, observa-se imprecisão terminológica nos julgados, pois, não raro, constam afirmações como, e.g., que “...as atividades meramente preparatórias ou de acesso aos serviços de comunicação não podem ser entendidas como ‘**serviço de telecomunicação**’ propriamente dito, de modo que estão fora da incidência tributária do ICMS” – cf. STJ, Recurso Especial nº 694.429/SP, 2ª Turma, Relator Ministro CASTRO MEIRA, julgado em 15/8/2006 e Recurso Especial nº 796.177/MG, 2ª Turma, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, julgado em 6/3/2007, ambos disponíveis em: <www.stj.gov.br>. Acesso em: 23/9/2008. O conceito constante da Lei Complementar é o de prestação de serviços de **comunicação**, que é a materialidade da hipótese do imposto estadual constitucionalmente eleita. Convém ainda destacar a posição dissidente assumida por WALTER GAZZANO DOS SANTOS FILHO, que entende que a ativação de telefone móvel, bem como a instalação de linha telefônica fixa e outras facilidades inerentes ao STFC e ao SMC configurariam prestação de serviço de comunicação, passível de sofrer a incidência do ICMS-comunicação – **Tributação...**, *op. cit.*, p. 181-182 – conclusões nºs 34, 36 e 39. Muito em bora discordemos desse raciocínio, ele condiz com a premissa estabelecida pelo autor em sua obra, no sentido de que a configuração da prestação de serviço de comunicação prescindiria do estabelecimento da relação comunicativa.

No que se refere à assinatura telefônica mensal, merecem destaque duas decisões do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA afastando a cobrança do ICMS-comunicação sobre tal serviço: Recurso Especial nº 754.393/DF e Embargos de De claração no Recurso Especial nº 1.022.257/RS.

renos para passagem de cabeamento, dentre outros –, bem assim aos seguintes serviços: (i) vendas dos chamados cartões para celulares e fichas telefônicas³³⁷ e; (ii) taxa de recarga cobrada pela ativação do cartão pré-pago de SMC³³⁸. Nessas duas últimas situações, há uma prestação meramente potencial de serviço de comunicação, jamais efetiva, o que não pode ensejar a tributação sobre hipótese de incidência, sujeita a condição suspensiva (evento futuro e incerto), que sequer pode vir a ocorrer.

No que se refere ao adicional de deslocamento, cabe o mesmo raciocínio aplicado à habilitação, à assinatura, dentre outros serviços, no sentido de que todos se tratam de atividades-meio realizadas em prol da atividade-fim, que é a prestação de serviço de comunicação. Conforme ensinam ARMÊNIO LOPES CORREIA e HELENILSON CUNHA PONTES, o adicional de deslocamento traduz custos do ato preparativo, imposto mediante acordo pela operadora visitada à operadora prestadora, para fins de para viabilizar a atividade-fim desta última. Como já aludido em diversas oportunidades, a base de cálculo do ICMS deve ser a contraprestação do serviço de comunicação prestado, devendo ser excluídas verbas, que representam custos adicionais referentes às atividades-meio, e que são repassados aos usuários por força de expressa autorização concedida por normas regulamentares³³⁹.

Por fim, cabe analisar a problemática que envolve a tributação da chamada “demanda de telefonia contratada e não utilizada”. Conforme explanação de CASSIANO SENE GALVÃO e PAULO ROSENTHAL, é muito comum a contratação, pelo usuário, de prestadora de STFC e SMC mediante a paga de um valor fixo,

³³⁷ Cf. ROQUE ANTONIO CARRAZZA, ICMS, *op. cit.*, p. 185 e 211-215 e Algumas reflexões..., *op. cit.*, p. 323-326. ANDRÉ MENDES MOREIRA manifesta discordância, entendendo possível a tributação pelo ICMS, ainda que prestação do serviço de comunicação ocorra em momento posterior à aquisição do cartão e da ficha telefônica, pelo usuário, ou até mesmo na situação em que tal prestação sequer venha a ocorrer – **A tributação dos serviços de comunicação**. *op. cit.*, p. 107.

³³⁸ Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes. ICMS-comunicação – taxa de recarga – não-incidência – direito da operadora de estornar débitos de ICMS lançados a esse título – inaplicabilidade do art. 166 do CTN ao caso da consulente (parecer). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, jul. 2007, n. 142, p. 120-132. Os autores fazem uma analogia da taxa de recarga com o serviço de habilitação de terminal celular, que igualmente precede a prestação do serviço de comunicação propriamente dito.

³³⁹ CORREIA, Armênio Lopes; PONTES, Helenilson Cunha. Da inexistência da cobrança do ICMS no adicional de deslocamento nos serviços de telefonia móvel. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário das Telecomunicações**. São Paulo: IOB Thomson: ABETEL, 2004, p. 463-469. Segundo os referidos autores, o adicional de deslocamento é “...mero repasse da cobrança pela utilização da capacidade adicional dos sistemas da operadora visitada para o atendimento ao assinante visitante, imposta em nome do caráter universal dos serviços” – *op. cit.*, p. 468.

que lhe dá o direito de utilizar um determinado número de minutos por mês. Nessa situação, independentemente de o usuário utilizar ou não a totalidade do tempo que lhe foi posto à disposição via contrato, a incidência do ICMS recai sobre a totalidade do valor contratado, ainda que não tenha sido materializada a relação comunicativa por parte do tempo disponível³⁴⁰.

Como já afirmado, o ICMS-comunicação onera a efetiva prestação de serviços de comunicação, e não a contratação em si desses serviços, não podendo o tributo incidir pela mera presunção da ocorrência do seu critério material. Sem que a prestação se materialize, não haverá evento apto a desencadear a subsunção do conceito do fato ao conceito da regra-matriz de incidência do imposto estadual.

Logo, a melhor conclusão, nesse caso, que privilegiará a estrutura da regra-matriz do ICMS-comunicação, é aquela segundo a qual a tributação somente poderá incidir sobre o valor dos minutos efetivamente utilizados pelo usuário do serviço de telefonia fixa ou móvel.

5.6 VOIP (“VOICE OVER INTERNET PROTOCOL”): SKYPE E MSN

O “SKYPE” e o “MSN”³⁴¹ são dois mecanismos intensamente utilizados nos dias atuais, que viabilizam a comunicação entre usuários a baixo ou a nenhum custo, podendo ela dar-se de forma oral ou por escrito, através de mensagens postadas de um computador para outro, ou mesmo de um computador para um terminal telefônico fixo ou móvel³⁴².

Especificamente no caso de comunicação oral entre usuários, a técnica usada é a de “voz sobre plataforma IP” (VOIP), ou “*voice over internet protocol*”, que consiste na transmissão, em tempo real, via rede mundial de compu-

³⁴⁰ Possibilidade de restituição do ICMS no contrato de ‘demanda contratada’ com operadora de telefonia celular. In: CARRAZZA, Elisabeth Nazar (coord.). **ICMS: questões atuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 228.

³⁴¹ MSN é a abreviatura para “*messenger*”, ou seja, “mensageiro”.

³⁴² Assim como o SKYPE e o MSN, há numerosos serviços semelhantes disponíveis na grande rede, como o ORKUT, os “chats”/salas de bate-papo desenvolvidos pelo YAHOO, pelo GOOGLE, dentre outros. Porém, optamos por trabalhar com o SKYPE e o MSN, por serem aqueles de utilização mais freqüente, pelos usuários da internet, sendo que o raciocínio para eles desenvolvido se aplicará aos demais casos, considerado o perfil de cada qual.

tadores (internet), de sons – arquivos de áudio – de um computador para outro ou de um computador para um aparelho de telefonia fixa ou móvel³⁴³.

Para ter acesso aos serviços sobre a plataforma VOIP, basta que os usuários se cadastrem nos respectivos sítios eletrônicos que os oferecem – <www.skype.com.br> e <www.msn.com.br>. Em cada um dos casos, será necessária a realização do “download” de um aplicativo especificamente posto à disposição nos sítios³⁴⁴. Após esse procedimento, o usuário estará habilitado a comunicar-se com todos aqueles que componham a sua rede de relacionamentos, a ser constituída mediante a inclusão dos respectivos endereços de e-mail e número de “SKYPE”.

Não há dúvida de que, em ambos os casos – transmissão de voz e dados –, há a realização de comunicação entre os usuários, seja do SKYPE, seja do MSN. Porém, como o que se constitui em objeto do ICMS é a prestação de serviço de comunicação e não a comunicação propriamente dita, cabe analisar ambas as situações, mediante a aplicação dos requisitos de tal serviço, oportunamente já fixados neste trabalho.

³⁴³ FERNANDO AWENSZTERN PAVLOVSKY destaca que o VOIP é uma nova tecnologia implementada através da internet, para a transmissão de voz, com uma significativa redução de custos, em casos de chamadas direcionadas à rede convencional de telefonia, fixa ou móvel. Isso porque o usuário do serviço, ao efetuar uma ligação utilizando-se do serviço de VOIP, é conectado, por meio da rede mundial, a uma “central” da rede convencional, denominada “*asynchronous transfer mode*” – ATM, mais próxima possível da localidade de destino da chamada, o que acarreta a realização de uma simples ligação local, através da rede convencional de telefonia. Em síntese, os dados de voz serão compactados e transmitidos da rede convencional para a rede IP, através da qual chegarão ao destinatário usuário do serviço de VOIP – VOIP e o ICMS-comunicação. **Jus Navigandi**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9571>>. Acesso em: 21/8/2008. As empresas, que fornecem o serviço VOIP, são geralmente chamadas “provedoras”, e os protocolos utilizados para transportar os sinais de voz em uma rede IP são designados “protocolos VOIP”. Como já aludido, existe uma redução de custo devido ao uso de uma única rede para carregar dados e voz, especialmente no qual os utilizadores já possuem uma rede com capacidade subutilizada, que pode transportar dados VOIP sem custo adicional. Chamadas de VOIP para VOIP, no geral, são gratuitas, enquanto chamadas VOIP para redes públicas podem ter custo para o usuário. E é justamente esse fator, a onerosidade, que será um dos aspectos utilizados para a análise do cabimento da cobrança do ICMS dos provedores VOIP.

³⁴⁴ “Download” é um termo em inglês, comumente utilizado na linguagem da informática, resultante da junção do vocábulo “down” – que significa embaixo, para baixo, em posição mais baixa – e do verbo “to load”, traduzido, de forma literal, para “carregar”. Grosso modo, download significa a transferência de dados de um computador remoto – central ou de grande porte – para um computador local de menor porte. Outros sinônimos de “download” são: “baixar” um arquivo ou programa ou “puxar” um arquivo ou programa – In: DICIONÁRIO HOUAISS DA LÍNGUA PORTUGUESA. Disponível em: <<http://houaiss.uol.com.br/busca.jhtm?verbete=download&stype=k>>. Acesso em: 29/10/2008. Em matéria de informática e tecnologia, é bastante freqüente a utilização de anglicismos, como “browser”, “link”, dentre diversos outros.

Tanto o SKYPE como o MSN – exemplos de “provedores de VOIP” – funcionam como um mecanismo a viabilizar a comunicação entre um emissor e um receptor, comunicação essa que se dará de forma indivisível e que será realizada através de uma mensagem, cuja linguagem é perfeitamente apreensível pelo receptor.

No caso da comunicação de “VOIP para VOIP” – SKYPE/SKYPE – ou MSN/MSN –, que geralmente ocorre de forma gratuita entre os usuários, não há que se falar de prestação de serviço de comunicação, justamente por faltar a nota da *onerosidade*, atributo necessário para a configuração de serviço passível de sofrer a incidência do tributo estadual, tal qual anteriormente estudado.

O problema surge quando há uma chamada de voz originária do SKYPE ou do MSN direcionada à rede convencional de telefonia (fixa ou móvel), cuja realização é cobrada do usuário, que normalmente adquire junto ao sítio eletrônico de cada serviço um pacote de minutos.

A onerosidade desse serviço de VOIP já desencadeou a pretensão de tributação por parte dos Estados, materializada através da Cláusula Primeira do Convênio ICMS CONFAZ n° 55/2005, de 1/7/2005³⁴⁵. O raciocínio do fisco é de que esse serviço equivaleria àqueles de prestação pré-paga de telefonia, tanto que a regra que prevê a cobrança do ICMS sobre VOIP está inserida em Convênio, que trata do tema. Como já aludido, o usuário, que deseja realizar ligação para um terminal público de telefonia, necessita adquirir um pacote determinado de minutos, situação que realmente se assemelha às ligações pré-pagas.

Para que possamos atestar a legitimidade – ou não – da cobrança empreendida através do Convênio ICMS CONFAZ n° 55/2005, há que se fazer a análise de algumas importantes questões, que envolvem o VOIP.

FERNANDO AWENSZTERN PAVLOVSKY entende que o provedor VOIP pode ser equiparado ao provedor de serviço de acesso à internet, na medida em que o serviço de comunicação é prestado pela companhia telefônica, sendo a plataforma IP mera facilidade, não suficiente para a concretização da relação co-

³⁴⁵ A Cláusula Primeira em questão conta com a seguinte redação: “...relativamente às modalidades pré-pagas de prestações de serviços de telefonia fixa, telefonia móvel celular e de telefonia com base em voz sobre Protocolo Internet (VOIP), disponibilizados por fichas, cartões ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, será emitida Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicação – Modelo 22 (NFST), com destaque do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente, na hipótese de disponibilização” (sic).

municativa. Logo, as mesmas razões, que justificam a impossibilidade de cobrança do ICMS dos provedores de acesso, aludidas no item 5.2 supra, poderiam ser utilizadas para afastar a exigência do tributo dos provedores VOIP³⁴⁶.

Caminhamos nessa mesma direção, na medida em que a plataforma IP é apenas um facilitador para a concretização da relação comunicativa por parte da operadora telefônica, desde que a deixa mais fácil, barata e acessível ao usuário, aumentando a difusão do próprio serviço de comunicação, o qual, de *per se*, implica alto custo, especialmente no que se refere ao estabelecimento de chamadas de longa distância internacional. Segundo ROQUE CARRAZZA, atividades que “...aperfeiçoam” ou “...potencializam” a prestação dos serviços de comunicação não devem ser tributadas³⁴⁷.

UBALDO JUVENIZ JR. discorda desse raciocínio, invertendo a premissa. Para o autor, a companhia telefônica não seria a responsável por viabilizar a relação comunicativa, pois não guardaria relação com o usuário emissor ou receptor da mensagem, deles não recebendo nenhuma contrapartida direta pela prestação do serviço. Logo, para o autor, a companhia telefônica faria o papel de atividade-meio, que se agregaria ao serviço-fim de VOIP. Logo, o operador de VOIP seria o responsável por entregar a mensagem do emissor ao destinatário, utilizando, para esse escopo, a estrutura das companhias telefônicas, necessária para abrir o caminho de trânsito dessa mensagem³⁴⁸.

Ousamos discordar da conclusão do autor, que, para nós, apenas inverte o prisma da análise, deslocando-o, para evidenciar pólo não essencial ao estabelecimento da relação comunicativa. Explicamos: o serviço de VOIP apenas potencializa o acesso dos usuários ao serviço de telefonia convencional, agregando utilidades e barateando o seu custo. Basta fazer o seguinte raciocínio: é possível o estabelecimento de relação comunicativa via sistema de tele-

³⁴⁶ PAVLOVSKY, Fernando Awensztern. VOIP e o ICMS-comunicação. **Jus Navigandi**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9571>>. Acesso em: 21/8/2008. Idêntica conclusão é partilhada por ROQUE ANTONIO CARRAZZA, para quem “...disponibilizar os meios e modos que aprimoram a prestação dos serviços de comunicação não é fato impositivo do ICMS ora em estudo” – **ICMS**, *op. cit.*, p. 183-185.

³⁴⁷ Além de que, se se pudesse conceber que a plataforma IP fosse capaz de, de *per se*, prestar serviço de comunicação, haveria obstáculos para a cobrança do ICMS, principalmente no que diz respeito à definição do critério espacial do tributo, tendo em vista que a maior parte dos prestadores de serviços por plataforma IP localiza-se no exterior. Outra dificuldade seria semelhante àquela aludida para os cartões e fichas telefônicas, já que não é possível conceber a oneração prévia do pacote de minutos para a utilização do SKYPE ou do MSN sem a efetiva prestação do serviço de comunicação.

³⁴⁸ ICMS-comunicação..., *op. cit.*, p. 147-149.

fonia convencional, independentemente dela se valer de interconexão com outras operadoras de STFC, que configuram uma mesma mídia. Porém, essa relação comunicativa jamais será viabilizada pelo serviço VOIP de *per se*, pois ele sempre irá necessitar de outras mídias de natureza diversa – como a telefonia – para concretizar a comunicação entre o seu usuário e o receptor da mensagem.

Logo, chamada utilizada através da plataforma IP somente sofrerá tributação na sua componente telefônica, ficando excluído tudo aquilo que a exorbite e que se componha na estruturação da plataforma IP, como todo o arcabouço técnico complexo necessário à manutenção e ao gerenciamento do sistema de voz sobre plataforma IP³⁴⁹.

5.7 RADIODIFUSÃO – TELEVISÃO ABERTA E A CABO

Desde o advento da Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, que excluiu da tributação, pelo ICMS, os serviços de “...*radiodifusão sonora de sons e imagens de recepção livre e gratuita*”, que nada mais é do que a chamada “TV aberta”, não pairam mais dúvidas sobre a impossibilidade de incidência do ICMS sobre essa hipótese, muito embora tal regra imunizante seja completamente dispensável³⁵⁰.

Isso porque, no caso da TV aberta, assim como nos painéis publicitários – cuja incidência do imposto estadual será estudada mais adiante – a colocação à disposição da programação é gratuita, o que não se compadece com o caráter oneroso inerente aos serviços de comunicação. Ademais, os receptores dos sinais são indeterminados, o que afasta a ocorrência da relação comuni-

³⁴⁹ Muito embora ainda se trate de tema novo, já se tem notícia de discussões judiciais acerca da tributação das empresas provedoras de VOIP, conforme retrata reportagem veiculada em 20/1/2009 na versão *online* do Jornal VALOR ECONÔMICO, cujo título é “Tributação de empresas provedoras de sistema VOIP chega ao Judiciário – disponível em: <www.valoronline.com.br>. Acesso em: 21/1/2009.

³⁵⁰ “Art. 155. (...) § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (*Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993*) (...) X - não incidirá: (...) d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; (*Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003*)”.

cativa, que pressupõe sejam as duas pontas, emissor e receptor, determinadas.

Logo, se o sinal da TV aberta atinge um número indeterminado de usuários, é evidente que, com base nas premissas antes estudadas, não há a prestação de serviço de comunicação passível de sofrer a incidência do imposto estadual, justamente por faltar a nota da “determinabilidade” do receptor dos sinais de telecomunicação emanados da transmissora da TV aberta.

Corroborando a falta de aptidão dos serviços de radiodifusão para enquadramento na categoria de serviços de comunicação, ROQUE CARRAZZA traz ainda o elemento da bilateralidade, inerente a tais serviços. Com efeito, para o preenchimento desse requisito, é imprescindível que o receptor da mensagem, além de determinado, possa ter condições de entendê-la e respondê-la pelo mesmo canal comunicativo³⁵¹.

No entanto, em que pese concordarmos com a conclusão do autor acerca da impossibilidade de tributação, pelo ICMS, dos serviços de radiodifusão, discordamos, *data venia*, de parte da premissa utilizada para sustentar a tese de não-incidência do imposto. E o ponto de discordância é a consideração, por parte do doutrinador, dos serviços de telecomunicação como categoria abrangida pelos serviços de comunicação, ilação essa que, como visto, não corresponde à realidade³⁵². Com efeito, o serviço de telecomunicação exaure-se na mera transmissão, por meios eletromagnéticos, de sinais, ao passo que, como bem pontuado pelo próprio autor, os serviços de comunicação exigem uma relação onerosa bilateral, em que emissor e receptor devem interagir, estabelecendo a relação comunicativa, razão pela qual a radiodifusão não pode estar inserida nesse conceito.

Portanto, a radiodifusão não pode ser tributada por não constituir prestação de serviço de comunicação, independentemente de se entender ser essa categoria distinta ou não das telecomunicações³⁵³.

³⁵¹ ICMS, *op. cit.*, p. 167.

³⁵² *Ibidem*, p. 167-169.

³⁵³ Esse tema vem sendo bastante controverso pelos autores, em especial depois do advento da Emenda Constitucional nº 8/1995, de 15/8/1995, que modificou a redação do artigo 21, XII, da CF/88, dando a impressão de que telecomunicações e radiodifusão se tratariam de realidades distintas. Nesse sentido, cf. COELHO. Sacha Calmon Navarro. Tributação na internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Tributação na internet**. São Paulo: RT e CEU, 2001. (Pesquisas Tributárias – Nova Série, 7), p. 102-120. Não vamos entrar em detalhes sobre tal discussão, pois a sua resolução em nada altera o fato de que

Com base na verificação de que a configuração dos serviços de comunicação exige a nota da bilateralidade, poder-se-ia indagar a respeito da incidência do ICMS nos canais de televisão “*pay-per-view*”³⁵⁴, nos quais é disponibilizada uma programação, comprada na hora pelo usuário dos canais. Em uma rápida análise, parece que se poderia tratar de hipótese de serviço de comunicação, na medida em que um usuário determinado responderia ao sinal emitido pelo canal de TV, através da compra da programação.

No entanto, tal situação merece um cuidado maior na sua análise, na medida em que, muito embora o receptor dos sinais de TV seja, nessa hipótese, determinado, ele opera um comando, que é eletronicamente obedecido pelo sistema de televisão, que disponibiliza os canais, não havendo o estabelecimento da relação comunicativa, viabilizada através da prestação do serviço de comunicação.

Além disso, e bem pontuado pelo já referido EDISON CORAZZA, a relação comunicativa é essencialmente humana, não havendo que se falar em comunicação entre homem e máquina, tampouco entre máquinas. Esta última situação será analisada com maior detalhamento quando for tratada a pretensão de tributação, pelo ICMS, dos caixas eletrônicos.

Reforça esse raciocínio a descrição do mecanismo de aquisição de programas de canais “*pay-per-view*”, realizada pela Ministra ELIANA CALMON durante o julgamento do Recurso Especial nº 710.774-M G, ocorrido em 7/2/2006. Segundo o que consta no acórdão, a aquisição de programas pagos individualmente deve ser compreendida como sendo “...*todo processo de troca de sinalização, informação ou comando entre o terminal do assinante e o cabeçal*”³⁵⁵. Referido processo ocorre eletronicamente, por meio do sistema de envio de sinais de áudio e/ou vídeo, sem que haja a necessidade de inter-

radiodifusão não é serviço de comunicação e, por essa razão, foge ao âmbito de incidência do ICMS. Porém, entendemos que a modificação constitucional não serviu para separar ontologicamente as figuras das telecomunicações e da radiodifusão, que permanecem coincidentes, nos termos do artigo 32, da Lei nº 4.117/1962, que veicula o Código Brasileiro de Telecomunicações, o qual, embora revogado, em sua maior parte, continua hígido quanto aos preceitos atinentes à radiodifusão, nos termos do artigo 215, I, da Lei nº 9.472/1997. A alteração, via Emenda Constitucional nº 8/1995, teve como real objetivo permitir a privatização dos serviços de telefonia explorados pela TELECOMUNICAÇÕES BRASILEIRAS S.A – TELEBRAS – e pela EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES – EMBRATEL. Por essa razão, resolveu-se distinguir os serviços de telecomunicações dos de radiodifusão.

³⁵⁴ “*Pay-per-view*” pode ser literalmente traduzido como “pagar para ver”.

³⁵⁵ Íntegra disponível em: <www.stj.gov.br>. Acesso em: 10/9/2008.

venção direta ou pessoal de interlocutores contratados pela empresa prestadora, externa ao sistema. Logo, essa correta verificação reforça a impossibilidade de incidência do ICMS sobre esse serviço, na medida em que o comando estabelecido pelo usuário-cliente não trava uma relação comunicativa, mas sim uma mera operação de processamento de dados³⁵⁶.

Da mesma maneira, se há alguma promoção ou oferta veiculada na televisão – como as campanhas do “CRIANÇA-ESPERANÇA”, “TELETON”, dentre outras – ou enquete sobre o desfecho de um programa ou novela, como bem lembrado por ROQUE ANTONIO CARRAZZA, o usuário irá participar por intermédio de interfaces diversas da radiodifusão, como o telefone, o fax, o correio eletrônico, dentre outros³⁵⁷. E, como visto, para caracterizar uma relação comunicativa, é imprescindível que a resposta do receptor da mensagem se dê através do mesmo meio, e não de meio diverso, como sói ocorrer na situação antes narrada.

Especificamente no caso da TV a cabo/por assinatura, o fisco estadual alega a necessidade de tributação, em face da determinação do número de assinantes, o que configuraria a prestação do serviço a usuários determinados, e, via de consequência, a relação comunicativa. Esse raciocínio é corroborado por JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, que defende a tributação, pelo ICMS-comunicação, do serviço de TV a cabo, eis que prestado em caráter oneroso a tomadores identificados em contrato³⁵⁸.

Ousamos discordar da conclusão manifestada pelo ilustre autor, bem como pelo fisco estadual, por três razões.

A primeira delas é que, devido à disseminação dos serviços de TV a cabo, o seu número de efetivos usuários passou a ser indeterminado. Com efeito, assistir TV a cabo não é mais privilégio exclusivo dos assinantes, já que os seus canais estão presentes em toda parte, como em espaços públicos, “shoppings”, cafés, terminais rodoviários e aeroportuários, dentre outros.

³⁵⁶ Grosso modo, processamento de dados é uma operação eletrônica de transporte de dados, cuja marcante característica – a despeito de outras, que não interessam diretamente a este estudo – é o fato de dar-se entre máquinas. A entrada dos dados no sistema é o que convencionalmente se chama de “*input*”, e o resultado da operação de processamento é o “*output*”. Sem necessitarmos proceder ao aprofundamento do mecanismo de processamento de dados, é certo que o simples fato de ele ocorrer entre máquinas já afasta qualquer pretensão de enquadramento na categoria prestação de serviço de comunicação.

³⁵⁷ ICMS, *op. cit.*, p. 169, nota n°170.

³⁵⁸ ICMS: serviços de comunicação..., *op. cit.*, p. 132 e ICMS..., *op. cit.*, p. 142.

E, em sendo a prestação de serviço dirigida a um número indeterminado de usuários, aplica-se o mesmo raciocínio utilizado para o afastamento da tributação, pelo ICMS, sobre a televisão aberta.

O segundo importante argumento, em prol da não-incidência do ICMS, diz respeito à ausência de estabelecimento de relação comunicativa entre o emissor e o receptor dos sinais de televisão. Este último assiste e adere passivamente à programação, nela não interferindo. Aqui valem os mesmos comentários já tecidos para os canais “*pay-per-view*”: o usuário do serviço de TV a cabo somente poderá eventualmente interagir por intermédio de interfaces diversas da radiodifusão, como o telefone, o fax, o correio eletrônico, dentre outras, o que afasta a caracterização da relação comunicativa.

O último motivo, que confirma a inexistência de relação comunicativa, nos serviços de TV a cabo, apta a desencadear a sua tributação pelo ICMS, foi identificado por GUILHERME CEZAROTI. Com efeito, o autor em questão verifica que não há terceiro responsável pela prestação do serviço, função essa que é exercida pelo próprio emissor. Logo, tendo em vista a confusão do emissor e do prestador na mesma pessoa, não há que se falar em prestação de serviço de comunicação, justamente porque essa figura impõe que a relação comunicativa, dado o seu caráter triangular, seja viabilizada por alguém a ela alheio, e diferente do emissor e/ou do receptor da mensagem³⁵⁹.

Em que pese a nossa convicção acerca da impossibilidade de enquadramento do serviço de TV a cabo na materialidade do ICMS, o fato é que o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA já consignou que tal serviço seria de comunicação³⁶⁰.

Algumas controvérsias atuais sobre o recolhimento do ICMS envolvendo televisão a cabo, e que igualmente já foram objeto de pronunciamento por parte do Egrégio SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, merecem destaque. São elas:

(i) Possibilidade – ou não – de haver tributação pelo ICMS sobre a prestação de serviços de programação e produção de programas de televisão a cabo e comerciais, quando a própria prestadora não está incumbida de transmitir os sinais de TV por nenhum meio físico ao público. Nesse particular, a Pri-

³⁵⁹ A incidência (ou não) do ICMS sobre o serviço de TV a cabo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, ago. 2002, n. 83, p. 55.

³⁶⁰ STJ, REsp nº 418.594/PR, 1ª Turma, Relator Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, julgado em 17/2/2005, DJ de 21/3/2005, p. 218.

meira Turma do Egrégio SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA resolveu a controvérsia através do julgamento do Recurso Especial (REsp) nº, 799.927/MG, oportunidade em que o relator, Ministro FRANCISCO FALCÃO, deixou consignado que, com base no artigo 2º, III, da LC n. 87/1996, a atividade em questão – produção de programas – não estaria enquadrada no critério material da hipótese do ICMS-comunicação³⁶¹.

Essa interpretação condiz com a teoria da relação comunicacional desenvolvida neste trabalho, na medida em que, para haver tributação pelo ICMS, é necessário o estabelecimento de uma relação comunicativa, sendo imprescindível haver a transmissão de sinais entre emissor e receptor determinados. Esse requisito não é atendido pela produtora de programas de TV a cabo e comerciais, que apenas firma contrato com a distribuidora de sinais de TV, cujo objeto é o desenvolvimento e elaboração do produto, que será transmitido aos clientes pela própria repetidora de sinais de televisão – como é o caso da NET, SKY, DIRECT TV, dentre outras –, e não pela produtora.

Além disso, outro argumento importante, em prol do afastamento da cobrança do ICMS-comunicação das produtoras de programação de TV a cabo, pode ser extraído tanto da lei complementar do ICMS – nº 87/1996 –, como da Lei nº 8.977/1995, de 6/1/1995, esta última responsável por dispor acerca dos serviços de TV a cabo. De fato, tais diplomas entendem imprescindível para a configuração do serviço de telecomunicação de transmissão televisiva, a distribuição e recepção de sinais de vídeo e/ou rádio, mediante transporte por meio físico – realizada pela operadora/distribuidora de sinais de televisão –, estando excluída desse conceito a produção da programação pela programadora ou produtora³⁶².

(ii) A segunda questão diz respeito à natureza do sistema de internet de alta velocidade denominado VIRTUA. Referido serviço, prestado por operado-

³⁶¹ STJ, REsp nº 799.927/MG, 1ª Turma, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, julgado em 11/3/2008, DJE de 30/4/2008. No mesmo sentido, cf. REsp nº 763.431/MG (DJE de 4/10/2007) e REsp nº 726.103-MG (DJE de 8/8/2007). O inteiro teor de todos os acórdãos se encontra disponível em: <www.stj.gov.br>. Acesso em: 18/8/2008.

³⁶² Artigos 2º, III, e 12, VII, da LC nº 87/1996; e 5º, V e VI, da Lei nº 8.977/1995. Esta lei foi regulamentada pelo Decreto nº 2.206/1997, de 8/4/1997, e mantida mesmo após o advento da Lei nº 9.472/1997. O argumento de afastamento da tributação das programadoras e produtoras de TV a cabo, construído com base nesses dispositivos, encontra-se bem desenvolvido no voto condutor do Ministro HERMAN BENJAMIN, proferido no julgamento do Recurso Especial nº 726.103-MG, DJE de 8/8/2007. Disponível em: <www.stj.gov.br>. Acesso em: 18/8/2008.

ras de TV a cabo, utiliza-se da mesma rede de cabos, que distribui os sinais da TV por assinatura, sendo que o cabeamento será seccionado em duas partes – “bandas” –, que contemplarão frequências distintas, uma mais estreita para a passagem dos sinais de TV a cabo, outra mais larga, para a internet. Para ter acesso à internet banda larga, o usuário necessita dispor de um computador, de uma linha telefônica, de um provedor e de um aparelho específico, apto a reconhecer e decodificar as frequências distintas³⁶³.

Muito embora prestado por operadoras de TV a cabo, esse serviço não se confunde com o de TV a cabo propriamente dito, muito embora ambos compartilhem o suporte físico da transmissão. Se do mesmo serviço se tratasse, o usuário poderia ligar o computador no local onde está conectada a TV a cabo e, assim, obter o acesso à internet através do VIRTUA.

O sistema VIRTUA tampouco se confunde com o provimento de acesso à internet, este último serviço de valor adicionado, responsável por viabilizar a conexão à internet. O VIRTUA, por seu turno, não materializa a conexão em si, mas a potencializa, na medida em que os dados e frequências de áudio e vídeo irão trafegar de forma mais célere, eficiente e segura, permitindo a desobstrução da linha telefônica.

E em sendo um suporte físico “potencializador” do acesso à internet, o VIRTUA é uma espécie de serviço de valor adicionado ao provimento de acesso que, por sua vez, é serviço de valor adicionado, conforme oportunamente analisado. E, em não havendo o estabelecimento de qualquer relação comunicativa, incabível cogitar da incidência do ICMS-comunicação sobre tal serviço.

Muito embora tanto o VIRTUA como o serviço de TV a cabo estejam fora da materialidade da hipótese de incidência do imposto estadual, os fiscos estaduais vêm exigindo ICMS sobre tais atividades, cobrança essa que vem sendo referendada pelos tribunais, em especial pelo SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA³⁶⁴.

³⁶³ Cf. detalhada explanação de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO sobre a mecânica do serviço “virtua” – ICMS..., *op. cit.*, p. 144.

³⁶⁴ Cf. STJ, REsp nº 418.594/PR, 1ª Turma, Relator Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, julgado em 17/2/2005. Ainda em prol da cobrança, cf. o seguinte acórdão: STJ, Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 16.767/1MG 2ª Turma, Relatora Ministra ELIANA CALMON, julgado em 5/10/2004. Neste último julgado, além de ter sido afirmada a possibilidade de cobrança do ICMS-comunicação sobre o VIRTUA, a 2ª Turma entendeu que, por se tratar de serviço novo, ele não goza do benefício fiscal de redução da base de cálculo, previsto no

(iii) A terceira questão envolve a tributação dos serviços de telefonia prestados pelas operadoras de TV a cabo, cada vez mais freqüentes no dia-a-dia das pessoas. Referidos serviços são comercialmente atraentes para os usuários, pois, normalmente, são mais baratos que os de telefonia convencional, já que postos à disposição em pacotes ofertados pela operadoras, que incluem a própria programação de TV a cabo, a internet banda larga antes mencionada e a telefonia.

Da mesma forma que ocorre com o VIRTUA, o serviço de telefonia via cabo não se confunde com o de internet ou o de programação, conquanto igualmente utilize o cabo como canal de transmissão.

Assim como a telefonia convencional, a modalidade via cabo enseja a tributação pelo ICMS-comunicação apenas no que pertine a esse serviço, já que viabiliza a relação comunicativa entre emissor e receptor. Ao contrário, se a facilidade comunicacional for mero serviço acessório da televisão, sendo responsável apenas por aumentar o valor da contratação, não haverá tributação. Novamente, aqui, cabe analisar a finalidade do serviço, que será o fator determinante para a incidência ou não do imposto estadual³⁶⁵.

(iv) A quarta questão diz respeito à incidência do ICMS sobre a prestação, pela operadora de TV a cabo, dos serviços de adesão, de habilitação, de instalação de ponto extra, de mudança de seleção de canais, de instalação de equipamento e de assistência técnica, todos prestados aos assinantes e incluídos no pacote por eles mensalmente pago.

Relembre-se que os conceitos dos serviços de radiodifusão de sons e imagens, seja através da TV aberta, seja da TV a cabo, não estão subsumidos no conceito da materialidade da regra-matriz do ICMS, muito embora se tratem de serviços de telecomunicação, categoria cuja configuração se esgota na mera transmissão de sinais de áudio e/ou vídeo mediante meios físicos – “oferta de telecomunicação” –, independentemente de efetiva captação desses sinais – artigos 60, da Lei nº 9.472/1997; 2º, da Lei nº 8.977/1995, regulamentada pelo Decreto nº 2.206/1997, de 8/4/1997, 4º e 32, da Lei nº 4.117/1962, de 27/8/1962.

Regulamento ICMS de Minas Gerais. Ambos os acórdãos estão disponíveis em: <www.stj.gov.br>. Acesso em: 29/10/2008.

³⁶⁵ Cf. UBALDO JUVENIZ JR, ICMS-comunicação..., *op. cit.*, p. 150-152.

Partindo dessa premissa, com muito mais razão, os serviços de adesão, de habilitação, de instalação de ponto extra, de mudança de seleção de canais, de instalação de equipamento e de assistência técnica não devem sofrer tributação, dado o seu caráter de meros acessórios, que visam veicular facilidades para a efetivação do serviço de TV a cabo.

Além disso, tais serviços, individualmente considerados, são incapazes de estabelecer uma relação comunicativa, de modo que ausentes os requisitos a ela inerentes, sendo essa mais uma importante razão para se defender a sua não tributação pela modalidade ICMS-comunicação.

Logo, seja pela sua acessoriedade, seja pelo fato de não estabelecerem, de *per se*, a relação comunicativa, os serviços tratados nesse item não estão compreendidos na materialidade da regra-matriz de incidência do ICMS.

Recentemente, o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA enfrentou essa questão, e posicionou-se da forma aqui defendida, no sentido da não tributação, pelo ICMS, dos serviços de adesão, de habilitação, de instalação de ponto extra, de mudança de seleção de canais, de instalação de equipamento e de assistência técnica. Trata-se de acórdão proferido pela Ministra ELIANA CALMON, no julgamento do Recurso Especial nº 710.774-MG, já mencionado neste trabalho³⁶⁶.

O fundamento da decisão foi a necessidade de aplicação, por analogia, da jurisprudência firmada por aquele Tribunal Superior, no sentido da impossibilidade de tributação do serviço de habilitação de telefone móvel celular, que toma por base o artigo 2º, III, da LC nº 87/96, o qual só contempla o ICMS sobre os serviços de comunicação *stricto sensu*, não sendo possível, por conta dos princípios da legalidade, estrita legalidade e tipicidade, antes estudados, estender a cobrança aos serviços de caráter meramente acessório ou preparatório³⁶⁷.

³⁶⁶ O julgado citado também enfrentou a questão atinente à incidência do ISS municipal sobre ditos serviços, a qual não será aprofundada neste trabalho, que, repita-se, está adstrito a problemática que envolve a cobrança do ICMS-comunicação.

³⁶⁷ No mesmo sentido, cf. STJ, AgRg no REsp nº 1.064.596/SP, 2ª Turma, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, julgado em 14/10/2008.

5.8 SERVIÇO MÓVEL ESPECIALIZADO/TRUNKING

O serviço móvel especializado (SME), também chamado de “*trunking*”, vem contando com a sua utilização cada vez mais difundida no meio empresarial, já que permite a comunicação entre usuários situados em diversas localidades – até em diferentes Estados – a baixo custo. Esse serviço encontra-se regulamentado pela Resolução da Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL) nº 404/2005, de 5/5/2005, que o define em seu artigo 1º, parágrafo único, da seguinte forma: “...é o serviço de telecomunicações móvel terrestre de interesse coletivo que utiliza sistema de radiocomunicação, basicamente, para a realização de operações tipo despacho e outras formas de telecomunicações”.

O SME se assemelha em muitos aspectos ao SMC. A diferença é que referido serviço consiste no compartilhamento automático de canais em um sistema de múltiplos repetidores, o que faz com que uma chamada não se vincule exclusivamente a um canal dedicado, podendo ser realizada em um dos canais que estiverem livres. As principais vantagens do “*trunking*” são: menor tempo de acesso ao sistema e aumento da capacidade dos canais para uma dada qualidade de serviço. Em outras palavras, como a probabilidade de todos os canais estarem ocupados no mesmo instante é baixa, especialmente em sistemas maiores, a chance de eles serem de alguma forma bloqueados é muito menor do que quando somente um canal puder ser acessado³⁶⁸.

Além disso, o rastreamento de conversas via SME é mais difícil, uma vez que não há como previamente saber qual será a frequência de exibição das conversas, pois cada uma delas é direcionada ao canal que estiver mais livre. Logo, trata-se de um serviço com uma garantia de sigilo aos usuários muito maior do que a oferecida pelo SMC, que conta apenas com um canal.

Conforme explanação de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, o sistema de “*trunking*” com interligação remota é viabilizado pela “*International Telecommunication Satellite Consortium*”³⁶⁹ – INTELSAT –, sendo que o sistema é operado em uma estação central denominada rádio-base, que permite a interligação entre usuários determinados, situação que difere da radiodifusão, igual-

³⁶⁸ Disponível em: <<http://www.wirelessbrasil.org/wirelessbr/colaboradores/guidugli/trunking.html>>. Acesso em: 24/9/2008.

³⁶⁹ Literalmente, “consórcio de telecomunicação satelitária”.

mente posta à disposição via satélite a um número indeterminado de espectadores³⁷⁰.

Independentemente de o SME contar com uma multiplicidade de canais disponíveis, dependendo do alcance e da tecnologia utilizada nos aparelhos, é certo que a relação comunicativa será viabilizada pela operadora de “*trunking*”, e dar-se-á através de um dos canais ofertados pelo serviço. Verifica-se, tal qual ocorre no SMC, a prestação de serviço de comunicação, suscetível de sofrer a incidência do ICMS.

5.9 SERVIÇO DE RADIOCHAMADA/PAGING

Já o serviço de radiochamada teve o apogeu de sua utilização antes do desenvolvimento do serviço móvel celular e do serviço de “*trunking*”. Hoje, o chamado “*pager*”, aparelho que viabiliza a prestação do serviço de radiochamada, está restrito a alguns meios, como o médico, ao contrário do SMC e do SME, que têm sua utilização a cada dia mais difundida. Referido serviço encontra-se regulamentado através da Norma nº 15/1997, de 3/11/1997, da ANATEL, que define serviço especial de radiochamada (SER), como “...*serviço especial de telecomunicações, não aberto à correspondência pública, com características específicas, destinado a transmitir, por qualquer forma de telecomunicação, informações unidirecionais originadas em uma estação de base e endereçadas a receptores móveis, utilizando-se das faixas de radiofrequências de 929 MHz e 931 MHz*”.

De qualquer modo, cabe uma referência à mecânica de seu funcionamento. Alguém que necessite contatar o assinante do serviço de *paging* liga para uma central, que anota o recado e o transmite ao aparelho do usuário. No ato de resposta do usuário ao emissor, podem ocorrer duas situações distintas.

Na primeira, se o emissor for também assinante do serviço de *paging*, ele irá proceder da mesma forma antes narrada, ligando para a central e solicitando a transmissão da mensagem ao “*pager*” do emissor, que passa a ser o receptor. Nessa situação, fica inequivocamente configurada a prestação de serviço de comunicação, no caso de estabelecimento da relação comunicativa pelo mesmo meio, ou seja, através da operadora de radiochamada, devendo

³⁷⁰ ICMS: serviços de comunicação..., *op. cit.*, p. 139-140.

necessariamente haver intercâmbio de mensagens, o que é inerente à bidirecionalidade de tal serviço³⁷¹.

A segunda situação ocorre quando o emissor da mensagem não é assinante do serviço de “*paging*”, o que leva o receptor-assinante a buscar outras formas de se comunicar com o emissor, uma vez recebida a mensagem em seu aparelho. Nesse caso, como a relação comunicativa se estabelecerá por outro meio, não é possível cogitar da prestação de serviço de comunicação, passível de sofrer a incidência do ICMS nessa modalidade.

Logo, a chave da resolução da questão está no termo “unidirecional”, utilizado pela Norma nº 15/1997 para caracterizar o serviço, qualidade essa, que se revela incompatível com o conceito de prestação de serviços de comunicação, marcado pela bilateralidade. Com efeito, se o emissor da mensagem não for assinante do serviço, não haverá resposta pelo mesmo meio e, conseqüentemente, o estabelecimento da relação comunicativa. Ao contrário, se o receptor acudir à resposta ao emissor pelo mesmo meio, poder-se-ia cogitar de serviço de comunicação.

MÁRCIA DE FREITAS CASTRO NEME e AMAL IBRAHIM NASRALLAH discordam parcialmente do raciocínio supra, defendendo tratar-se de serviço de telecomunicação, sujeito à incidência do ICMS³⁷². No entanto, ousamos discordar, na medida em que, como tantas vezes reforçado neste trabalho, a qualidade do serviço de telecomunicação não induz ao de comunicação, sendo ambas as realidades distintas, com alguns pontos de interconexão.

Esse posicionamento doutrinário foi seguido no SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, que afirmou a incidência do ICMS-comunicação sobre os serviço de radiochamada prestado pela TWW DO BRASIL S.A. Ocorre que essa decisão vai além e toca em um outro problema, já objeto de enfrentamento naquela Corte Superior, e que diz respeito à tributação das chamadas “atividades-meio” para

³⁷¹ WALTER GAZZANO DOS SANTOS FILHO discorda da nossa premissa, entendendo que haverá tributação pelo ICMS ainda que o receptor não receba, por qualquer motivo, a mensagem, não logrando estabelecer a relação comunicativa. Como já aludido, para o autor esta relação é dispensável para a configuração da prestação do serviço de comunicação – **Tributação...**, *op. cit.*, p. 182 – conclusões nºs 41 e 44. Muito embora discordemos desse raciocínio, ele condiz com a premissa estabelecida pelo autor em sua obra, no sentido de que a configuração da prestação de serviço de comunicação prescindiria do estabelecimento da relação comunicativa.

³⁷² NEME, Márcia de Freitas Castro; NASRALLAH, Amal Ibrahim. A tributação das operações envolvendo TV a cabo e “direct-to-home”, internet e “paging”: ICMS x ISS. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, [199_], n. 73, p. 230-231.

a concretização dos serviços de comunicação, como é o caso da locação do equipamento e dos serviços de anotação das mensagens³⁷³.

Segundo o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, referidas atividades-meio não poderiam ser tributadas pelo ICMS, já que a CF/88 e a LC n° 87/1996 apenas relacionariam como materialidade da hipótese desse tributo estadual os chamados serviços de comunicação “*stricto sensu*”. Logo, revela-se impossível, especialmente levando em conta o princípio da tipicidade fechada já estudado – que encontra no Direito Tributário terreno bastante fértil para aplicação –, estender a cobrança a outros serviços meramente acessórios ou preparatórios, tampouco àqueles não-essenciais à prestação do serviço-fim, como é o caso da locação de aparelhos, “*paggers*”, e do serviço de secretaria-do/anotação de mensagens.

Além do ICMS, o STJ entendeu ser impossível a incidência do ISS sobre as atividades-meio, ainda que textualmente relacionadas na lista de serviços anexa ao Decreto-Lei n° 406/1968, sob pena de atingir, por via oblíqua, o serviço-fim, que é incompatível com a materialidade do ISS municipal. Esse posicionamento de evidenciar a finalidade da prestação do serviço, para fins de cobrança de tributos como o ICMS e o ISS, vem sendo adotado por ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ³⁷⁴.

Logo, mesmo que o “*paging*” venha experimentando uma utilização cada vez mais reduzida, na prática, ainda há celeuma doutrinária e jurisprudencial sobre a natureza desses serviços, de modo que o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL poderá, eventualmente, vir a pronunciar-se sobre o assunto, por envolver a materialidade da hipótese de incidência do ICMS-comunicação, veiculada no artigo 155, II, da CF/88.

³⁷³ STJ, REsp n° 848.490/RJ, 2ª Turma, Relatora Ministra ELIANA CALMON, julgado em 16/9/2008, DJE de 21/10/2008. Disponível em: <www.stj.gov.br>. Acesso em: 29/10/2008.

³⁷⁴ A 1ª Turma já manifestou idêntico entendimento no julgamento do REsp n° 883.254/MG, relatado pelo Ministro JOSÉ DELGADO – DJE de 28/2/2008, disponível em: <www.stj.gov.br>. Acesso em: 29/10/2008. Em brilhante voto, lastreado nas lições de MARCELO CARON BAPTISTA, o Relator asseverou que a tributação, pela municipalidade, dos serviços-meio para atingir o serviço-fim de comunicação implica a tributação deste último por via indireta, o que contraria o artigo 155, II, da CF/88. Com efeito, utilizando as palavras do próprio MARCELO CARON BAPTISTA, “...a prestação de serviço tributável pelo ISS é, pois, entre outras coisas, aquela em que o esforço do prestador realiza a prestação-fim, que está no centro da relação contratual...” – ISS..., *op. cit.*, p. 692.

5.10 SERVIÇOS POSTAIS E DE TELEGRAMA

Neste tópico merecem ser distinguidos os serviços postais e de telegrama prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT – daqueles prestados por empresas privadas de “*courrier*”³⁷⁵. Muito embora a conclusão final, acerca da tributação desses serviços pelo ICMS-comunicação seja a mesma, a fundamentação irá variar.

Segundo o artigo 7º da Lei nº 6.538/1978, de 22/6/1 978, o serviço postal compreende o recebimento, expedição, transporte e entrega de objetos de correspondência, valores e encomendas Já o serviço de telegrama é definido no artigo 26 dessa mesma lei, como sendo a atividade de recebimento, transmissão e entrega de mensagens escritas, que inclui outras atividades correlatas, constantes do artigo 26.

A ECT é empresa pública delegatária do serviço postal, cuja manutenção é de competência exclusiva da União Federal, nos termos do artigo 21, X, da CF/88. Justamente por essa razão, quando a ECT presta os serviços postais, a ela é estendido o tratamento de “fazenda pública” e, via de consequência, a imunidade recíproca de impostos prevista no artigo 150, VI, a, da CF/88. Logo, os serviços postais e de telegrama por ela prestados são imunes ao ICMS³⁷⁶.

No caso das empresas privadas que entregam correspondências e encomendas, a impossibilidade de tributação desse serviço pelo ICMS é igualmente manifesta, pois não há prestação de serviço de comunicação. Com efeito, a prestação de serviço postal exaure-se com a mera entrega da correspondência fechada, não tendo a empresa prestadora a certeza de sua leitura pelo destinatário. Esse entendimento é referendado por ROQUE CARRAZZA, para quem, uma vez entregue a correspondência, o serviço postal se completa,

³⁷⁵ Palavra de origem francesa, que significa “mensageiro”. No Brasil, costuma ser utilizada para referir a empresas e a profissionais, responsáveis pela entrega de documentos e encomendas.

³⁷⁶ Questões como a possibilidade de se estender à ECT o tratamento de “fazenda pública” são objeto da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental – ADPF nº 46/DF, a qual está pendente de julgamento definitivo pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ainda sobre a imunidade das empresas prestadoras de serviços postais, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, em parecer sobre a matéria, defende que as empresas privadas prestadoras de serviços postais – sejam elas franqueadas ou concessionárias – seriam igualmente imunes à tributação – **A imunidade tributária das empresas estatais delegatárias de serviços públicos: um estudo sobre a imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 128-129.

ainda que o destinatário da mensagem sequer a leia e dela não tome conhecimento³⁷⁷.

Trata-se, portanto, o serviço postal de mero serviço de transporte de bens imateriais, que constam de um suporte fático material, ou mesmo de bens materiais, como ocorre nos casos das encomendas entregues via postal. Em ambos os casos, não há como incidir o ICMS-comunicação³⁷⁸.

Tampouco se garante que, uma vez lida, será a mensagem eventualmente contida na correspondência respondida pelo mesmo meio ou por outro distinto. Essa dificuldade fragiliza qualquer tentativa de identificação de relação comunicativa, razão pela qual, também nessa hipótese, não se vislumbra a materialidade do ICMS-comunicação.

Além disso, a correspondência pode conter, além de uma mensagem, um bem, contas ou mesmo propaganda de bens e serviços. Nesses casos, revela-se igualmente impossível cogitar de prestação de serviço de comunicação.

5.11 OPERAÇÕES COM SATÉLITES

A temática concernente à tributação das atividades, cuja realização envolva satélites, muito embora amplíssima, vem sendo discutida com relação a dois tipos de serviços específicos e bastante difundidos, os quais serão objeto de análise mais detida neste tópico: (i) o de cessão onerosa de capacidade satelital e (ii) o sistema de rastreamento veicular. Em ambos os casos, é bastante freqüente a tentativa dos Estados de onerá-los, mediante a incidência do ICMS-comunicação.

A primeira observação que deve ser posta é a impossibilidade de tributação da atividade de locação de “*transponders*”, instalação de antenas e equipamentos, imprescindíveis à prestação do serviço por meio de satélite em qualquer das duas situações antes arroladas³⁷⁹. Dada a complexidade de que

³⁷⁷ ICMS, *op. cit.*, p. 239.

³⁷⁸ Posicionamento semelhante é externado por ANDRÉ MENDES MOREIRA – **A tributação...**, *op. cit.*, p. 76. ROQUE ANTONIO CARRAZZA discorda da qualificação do serviço postal como de transporte, ao argumento de que ele – o transporte – é meramente o acessório, que possibilita a prestação do serviço postal – ICMS, *op. cit.*, p. 238.

³⁷⁹ “*Transponder*” é um “*aparelho emissor-receptor que responde automaticamente a uma mensagem de identificação, ao sinal de um radar; repetidor de radiofrequência*” – In: DICCIONÁRIO HOUAISS DA LÍNGUA PORTUGUESA. Disponível em: <<http://houaiss.uol.com.br/busca.jhtm?verbete=transponder&stype=k>>. Acesso em: 29/10/2008.

o serviço satelital se reveste, a colocação em funcionamento do maquinário necessário à sua viabilização não passa de mera condição para a sua prestação. São as chamadas “atividades-meio”, tantas vezes aludidas no corpo deste trabalho.

No que se refere ao serviço de locação de espaço em satélites, a tributação pelo ICMS também é incabível, haja vista que essa infra-estrutura será utilizada por concessionários e autorizatários para a prestação de serviços de comunicação, estes sim tributados pelo imposto estadual³⁸⁰. A mera cessão da capacidade satelital não perfaz relação comunicativa, de *per se*, devendo ela compor todo o processo comunicacional, posto à disposição pela empresa prestadora de serviços de comunicação, que é a locatária da capacidade, aos seus clientes³⁸¹.

Relembre-se, também, que o elemento finalístico é essencial à caracterização da prestação de serviços de comunicação, não estando ele presente na operação de locação de capacidade satelital, sendo essa mais uma relevante razão, que reforça a impossibilidade de sua tributação pelo ICMS-comunicação. Em outras palavras, na locação de capacidade em satélite, não há a realização de negócio jurídico que tenha por escopo a manutenção de uma relação comunicativa entre emissor e receptor determinados, razão pela qual a própria remuneração das locadoras tem por base o valor da capacidade locada, e não o preço do serviço de comunicação eventualmente prestado pela locatária, esse sim o critério quantitativo – base de cálculo – inerente ao ICMS-comunicação.

Além disso, e conforme nos lembra ROQUE ANTONIO CARRAZZA, na hipótese de locação, os satélites operam como meros refletores de ondas magnéticas enviadas da Terra, não havendo qualquer processamento eletrônico envolvido. Funcionam como grandes “espelhos”, que refletem os sinais emitidos pe-

³⁸⁰ Segundo JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, o provimento de capacidade satelital é o “...oferecimento de recursos de órbita e espectro radioelétrico à prestadora de serviços de telecomunicações e delinea-se pela disponibilização dos mencionados recursos oferecidos, respectivamente, no Brasil, pela exploradora de satélite às concessionárias, permissivas ou autorizadas” – ICMS: serviços de comunicação..., *op. cit.*, p. 140.

³⁸¹ Para prestar exploração comercial de capacidade satelital, a empresa deverá obter licença junto à Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL), segundo as regras contidas na Resolução ANATEL nº 220/2000, de 5/4/2000, que veicula o “Regulamento sobre o direito de exploração de satélite para transporte de sinais de telecomunicações”. Referida licença está restrita a locação de capacidade espacial, não envolvendo a prestação de serviços de comunicação que, no caso específico da telefonia, somente pode ser objeto de concessão, permissão ou autorização, não de mera licença.

las prestadoras de serviços de comunicação, através do “*up link*”, que é a recepção dos sinais de um ponto da superfície terrestre, e do “*down link*”, que é a transmissão desses mesmos sinais a outro ponto da Terra. São os satélites, portanto, agentes passivos, já que sua função precípua é a de refletir as ondas emitidas pelas empresas, que locam a capacidade satelital, não tendo qualquer participação no tratamento das informações recebidas ou retransmitidas³⁸².

Outra importante distinção entre os serviços de cessão de capacidade satelital e os de comunicação está justamente no fato de que o primeiro implica a cessão de coisa infungível, materializando uma obrigação de dar. Ao contrário, a prestação de serviços de comunicação configura uma obrigação de fazer, realizada em caráter oneroso. Logo, somente podem ser tributadas as empresas locatárias que, utilizando a capacidade satelital, logram prestar, a título oneroso, serviços de comunicação³⁸³.

Essa situação assemelha-se à da comercialização de capacidade de rede, para fins de concretização, por uma determinada operadora, de chamadas telefônicas interestaduais, razão pela qual o raciocínio empreendido no item 5.4 supra se aplica à locação de capacidade satelital, guardadas as devidas peculiaridades de cada qual.

Da mesma forma, o serviço de transmissão de dados, rastreamento e monitoramento de veículos não está abrangido pela hipótese de incidência do ICMS estadual, uma vez que não constitui serviço de comunicação. Com efeito, a mera colocação à disposição de informações, na internet, aos clientes da empresa, que as acessam mediante senha própria – sistema este que se assemelha a uma verdadeira “base de dados” – não propicia o estabelecimento de uma “relação comunicativa” entre emissor e receptor determinados. Ela, justamente, não se materializa, dada a impossibilidade de interação, pelo mesmo canal, em que postos à disposição os dados, entre a prestadora de serviços de rastreamento e os seus clientes.

Uma analogia pode ser feita entre os serviços de rastreamento e monitoramento de veículos e os de provimento de conteúdo na internet e os de ra-

³⁸² ICMS, *op. cit.*, p. 214-221.

³⁸³ Cf. ROQUE ANTONIO CARRAZZA. O ICMS-comunicação – locação de espaços em satélites – não-incidência do tributo. In: CARRAZZA, Elisabeth Nazar (coord.). **ICMS: questões atuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 49.

diodifusão sonora e de imagens. Em todos os casos, a prestadora do serviço funciona também como a emissora da mensagem, não havendo a figura do terceiro alheio à relação comunicativa. Além disso, o usuário, ao receber a mensagem, assimila-a passivamente, não podendo respondê-la através do mesmo meio. No máximo ele irá acessar uma outra mídia, a fim de nela estabelecer uma relação comunicativa, que tenha por objeto a informação transmitida pelo operador de radiodifusão, pelo provedor de conteúdo ou pela empresa de rastreamento.

Logo, tendo em vista o seu caráter unilateral de somente possibilitar ao contratante conhecer a localização exata de seus veículos e equipamentos, a prestação de serviço de rastreamento não logra viabilizar o estabelecimento de qualquer tipo de comunicação direta e imediata do usuário do serviço com terceiros, razão pela qual não atrai a incidência do ICMS-comunicação.

5.12 COMUNICAÇÃO VISUAL – “OUTDOORS” E PUBLICIDADE VIA INTERNET, TELEVISÃO E OUTROS MEIOS

Tal qual ocorre com a TV aberta e, atualmente, com a televisão a cabo, não há como quantificar o número de destinatários da mensagem veiculada pelos “*outdoors*” ou painéis publicitários, faltando também, na hipótese de comunicação visual, por intermédio de “*outdoors*”, e publicidade via internet, a característica da “determinabilidade” do receptor, que integra a relação comunicativa. Isso, por si só, afasta a natureza de prestação de serviço de comunicação, uma vez que o usuário não irá interagir com o anúncio, apenas assimilá-lo se for de seu interesse.

Nesse caso, a confusão está no fato de a exposição de painéis publicitários, em cartazes, painéis, luminosos e “*outdoors*”, ser denominada de “comunicação visual”, o que não significa, ainda que remotamente, prestação de serviço de comunicação, apesar da semelhança das nomenclaturas. Trata-se, em verdade, e como bem pontua EDISON AURÉLIO CORAZZA, de negócio jurídico diverso da prestação de serviço de comunicação, que tem por objeto difundir uma mensagem para pessoas indeterminadas e não identificadas, dentre as quais potenciais consumidores da mercadoria ou produto anunciado, em que predomina o elemento unilateral – espelhado na difusão e na divulgação de

conteúdos – e não o bilateral da interação, necessário ao estabelecimento da relação comunicativa³⁸⁴.

Portanto, contrariamente ao senso comum, a tônica da publicidade não é a comunicação, mas sim a divulgação e a difusão de idéias, produtos e serviços a receptores indeterminados, muitas vezes diversos daqueles pretendidos pelo anunciante e que não necessariamente se interessarão pela informação difundida. Falta, pois, o elemento volitivo, que é intrínseco à caracterização do serviço de comunicação.

O mesmo raciocínio pode ser aplicado na divulgação através de “*banners*” (painéis), alto-falantes, emisoras de rádio e TV, aberta e a cabo, bem como na publicidade via internet. Esta última não deixa de ser espaço para divulgação de propaganda, que alcançará um número indeterminado de pessoas, faltando também o elemento determinação de um dos pólos da relação comunicativa – mais especificamente, do receptor –, necessário à caracterização da prestação de serviço de comunicação³⁸⁵.

Logo, em todas as situações narradas neste item, não há prestação de serviços de comunicação, seja porque a prestadora não coloca à disposição meios para que seja estabelecida a relação comunicativa, seja porque o destinatário não é passível de ser identificado, seja, ainda, porque esse destinatário não interage com o emissor, pois, no caso de interesse pela publicidade efetuada, vai manifestá-lo por outro meio diverso daquele em que se operou a divulgação³⁸⁶.

É irrelevante o fato de a propaganda ser veiculada por empresa ligada ao setor das comunicações. Em outras palavras, não são todos os serviços pres-

³⁸⁴ **ICMS sobre prestações...**, *op. cit.* p. 150 – conclusões n.ºs 31 e 32. A mesma conclusão é externada por HUMBERTO ÁVILA, em parecer que trata do tema – Imposto sobre a prestação de serviços de comunicação. Conceito de serviço de comunicação. Intributabilidade das atividades de veiculação de publicidade em painéis e placas. Inexigibilidade de multa (parecer). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, ago. 2007, n. 143, p. 116-134.

³⁸⁵ Justamente por essa razão, discordamos da conclusão de WALTER GAZZANO DOS SANTOS FILHO, segundo a qual a atividade de divulgação de anúncios televisivos se sujeitaria ao ICMS-comunicação, por ser de radiodifusão – **Tributação...**, *op. cit.* p. 179 – conclusão n.º 25. Primeiro, pois radiodifusão não é serviço de comunicação. Segundo, porque publicidade não é radiodifusão. Terceiro, porque a lista de serviços anexa à Lei Complementar n.º 116/2003 prevê a tributação dos serviços de publicidade e propaganda, independentemente do meio através do qual são veiculados os anúncios, pelo ISS municipal. O mesmo autor assevera ser prestação de serviço de comunicação a veiculação de propaganda, mesmo pela internet – *op. cit.*, p. 184 – conclusão n.º 56, conclusão com a qual igualmente manifestamos discordância.

³⁸⁶ Cf. ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **ICMS**, *op. cit.*, p. 181.

tados por uma pessoa jurídica usualmente prestadora de serviço de comunicação que serão tributados, mas apenas os de comunicação puros, escapando da incidência do ICMS-comunicação todos aqueles que não ostentem essa natureza.

Esse mal entendido, que vem gerando tributação sobre fato incapaz de “ser colorido” pela regra-matriz de incidência do ICMS, é nitidamente refletido na Solução de Consulta nº 13/2006, de 23/1/2006, da Auditoria Fiscal da Receita Estadual de Santa Catarina, onde se lê que “...quando o espaço no painel ou outdoor é cedido para ser colocada a mensagem, mediante remuneração, temos caracterizada a prestação onerosa de serviço de comunicação”³⁸⁷.

As conclusões constantes da consulta em questão refletem o posicionamento assumido por MARCO AURÉLIO GRECO – com o qual, com todas as vênias ao autor, não partilhamos – e segundo o qual, em função da diversidade de meios, existiriam “...distintos tipos de serviço de comunicação”³⁸⁸. Ao contrário, entendemos, na boa companhia de autores como PAULO DE BARROS CARVALHO, HELENA DE ARAÚJO LOPES XAVIER, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, EDISON AURÉLIO CORAZZA, dentre outros, que a prestação de serviços de comunicação somente ocorre quando há o estabelecimento de uma relação comunicativa, não se configurando nas situações em que há a simples disseminação de dados para pessoas incertas ou não-identificáveis, cujo eventual interesse no conteúdo da divulgação – se houver – será manifestado através de outro meio que não a publicidade. Relembre-se que é da natureza do serviço de comunicação a possibilidade de o receptor responder à mensagem enviada, através do mesmo canal, passando a assumir a função do emissor, o que não ocorre com o serviço de publicidade, seja ele prestado por qualquer mídia disponível, inclusive pela internet. E esse “receptor” sequer paga pelo anúncio, ficando tal dispêndio a cargo do anunciante.

Além disso, eventual controvérsia doutrinária e jurisprudencial que havia sobre qual imposto deveria onerar os serviços de publicidade e propaganda foi eliminada com o advento da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que prevê, nos itens 17.06 e 23.01, a tributação, pelo ISS, dos serviços de

³⁸⁷ Disponível em: <http://200.19.215.13/legtrib_internet/html/consultas/2006/Con_06_013.htm>. Acesso em: 10/4/2008.

³⁸⁸ **Internet...**, *op. cit.*, p. 122.

“...propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários”; bem como dos *“...serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres”*. Vale lembrar que não existiam semelhantes previsões no Decreto-Lei nº 40 6/1968 ou na Lei Complementar nº 56/1987, de 15/12/1987.

5.13 CAIXAS ELETRÔNICOS (“BANCO 24 HORAS”)

No caso da utilização dos caixas eletrônicos, é inquestionável que existe uma troca de dados entre máquinas: a máquina instalada no estabelecimento conveniado ou o próprio “Banco 24 horas” e a central. Desde logo, percebe-se que falta o elemento humano, necessário para caracterizar o serviço de comunicação.

Além de a configuração do serviço de comunicação demandar a presença de duas ou mais pessoas identificadas, é necessário que as mesmas tenham capacidade de assimilar e compreender a mensagem transmitida, devendo o código que a veicula ser passível de assimilação ou apreensão. Como já exposto, a comunicação será sempre interpessoal, jamais entre homem e máquina, ou entre máquinas, que nunca se comunicam, mas sim se interligam.

Desse modo, na situação em exame, em que as “mensagens” (informações) transmitidas pelas máquinas são signos, somente compreendidos, convertidos e re-convertidos por outras máquinas, através de sistemas, não se tem propriamente uma comunicação – que, como visto, pressupõe uma mensagem verbal ou verbalizável, não havendo que se falar em prestação de serviço de comunicação.

Ademais, há que se ponderar que, no serviço de comunicação sujeito à incidência do ICMS, além dos sujeitos, remetente e destinatário, da mensagem, verbal ou verbalizável, exige-se a presença de um canal ou meio de comunicação próprio, o qual também inexistente no serviço em exame, em que a conexão entre as máquinas é feita via telefônica – serviços prestados pelas operadoras de telefonia –, sendo tais serviços efetivamente tributados, inclusive pelo ICMS.

Do exposto, conclui-se que os serviços prestados por caixas eletrônicos não se caracterizam como serviço de comunicação, mas como serviço de processamento de dados, sujeito à incidência do ISS municipal.

A expressão “processamento de dados” vem do inglês “*data processing*”, e consiste em uma série de atividades ordenadamente realizadas, com o objetivo de produzir um arranjo determinado de informações, a partir de outras obtidas inicialmente. Esquemáticamente, dá-se o “*input*” de dados no sistema, os quais são processados automaticamente pelo computador, resultando na informação.

As operações de processamento de dados são realizadas através de linguagem algorítmica. As etapas de um algoritmo são as instruções que deverão ser executadas por uma máquina; o conjunto de instruções constitui o que chamamos de programa. Um programa de computador é a formalização de um algoritmo em linguagem inteligível pelo computador e ininteligível para o homem³⁸⁹.

Do exposto, conclui-se que os serviços de caixas eletrônicos são, na verdade, serviços de processamento de dados já que a comunicação se dá entre máquinas ou sistemas e não entre pessoas; a linguagem é própria, não se cuida de linguagem verbal, e o resultado final é precisamente uma informação: a autorização ou não da operação financeira que se pretende realizar – compra, saque, entre outras. Não há que se falar, pois, em serviço de comunicação. Afinal, como aludido por EDISON AURÉLIO CORAZZA é imprescindível que a relação comunicativa seja pessoal, ou seja, entre pessoas, na medida em que ela é objeto da relação intersubjetiva. Não existe comunicação entre homem e máquina³⁹⁰.

Esse entendimento já foi manifestado de forma inédita pelo Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado do Paraná, em acórdão proferido em 19/11/2007, no julgamento do Processo Administrativo-Fiscal nº 6462694-9, em que figura como sujeito passivo TECNOLOGIA BANCÁRIA S.A. – TECBAN³⁹¹.

³⁸⁹ Caderno de Texto da Disciplina Introdução ao Computador da UFPB. Disponível em: <<http://www.di.ufpb.br/raimundo/Generalidades/ProcDados.html>>. Acesso em: 15/9/2008.

³⁹⁰ **ICMS sobre prestações...**, *op. cit.*, p. 72-73.

³⁹¹ Disponível em: < <https://www.arinternet.pr.gov.br/conselhoasp/ccrfinettab.asp>>. Acesso em: 16/9/2008. Atualmente, o processo em questão se encontra no órgão Pleno, aguardando o julgamento do recurso de reconsideração, interposto pela Fazenda Pública do Estado do Paraná.

O voto condutor do acórdão citado, proferido pelo Conselheiro DURVALINO CAMPOS JUNIOR, relator que foi acompanhado pela maioria dos membros da 1ª Câmara, consigna que a TECBAN é empresa que atua na administração do sistema de “cheque eletrônico”, que habilita os seus clientes a efetuarem transações nos terminais de BANCO 24 HORAS. Esse serviço pressupõe a realização de atividades de processamento de dados, as quais não podem ser consideradas prestação de serviços de comunicação, já que permitem apenas o acesso dos clientes ao banco de dados bancário. E o acesso a esses dados dar-se-á por intermédio do serviço de telefonia, este sim tributado pelo ICMS-comunicação³⁹².

Em suma, considerando que tais serviços, na análise feita, são serviços de processamento de dados, eles sequer podem ser considerados como serviços de valor adicionado; contudo, ainda que fossem, cumpre ponderar que nos expressos termos do artigo 61, da LGT, os mesmos não se confundem com serviços de telecomunicação e muito menos com serviços de comunicação, estando, pois, fora do campo de incidência do ICMS-comunicação.

³⁹² Segundo o relator, DURVALINO CAMPOS JUNIOR, “...o prestador de serviço de comunicação é aquele que oferece (disponibiliza) os meios (canais) necessários para que a comunicação se realize, para que a relação comunicativa se instale ou possa ser efetuada, no caso a operadora de serviço de telecomunicação e não a TECBAN que também é usuária do serviço prestado pela operadora do serviço de telecomunicação e efetua serviços de processamento de dados para instituições financeiras, bem como outros serviços relacionados com a área financeira e bancária”.

6. UTILIZAÇÃO EXTRAFISCAL DO ICMS NA ÁREA DAS COMUNICAÇÕES – INCENTIVOS FISCAIS E SUA INFLUÊNCIA NA INCLUSÃO E NA SUSTENTABILIDADE EMPRESARIAL

Conforme aludido em momento anterior deste trabalho, os tributos podem ostentar finalidades fiscais, caso em que a arrecadação visa prover o Estado de meios para o cumprimento das finalidades e metas estabelecidas pela CF/88, como também a tributação se pode revestir de caráter extrafiscal, a fim de estimular condutas tidas como convenientes, afastando outras tantas reputadas nocivas ao interesse público.

Segundo ROQUE ANTONIO CARRAZZA, a extrafiscalidade é o emprego dos meios tributários para fins “*não-fiscais*” ou “*ordinatórios*”, disciplinando comportamentos, de forma a melhor atender o interesse público e o progresso do País³⁹³. É o Estado desenvolvendo a sua função de empresário e, sobretudo, de dirigismo da economia, fomentando a atividade econômica.

Há tributos que têm natural aptidão para servirem como instrumento da extrafiscalidade, como os Impostos de Exportação e de Importação. No que tange ao ICMS ora estudado, muito embora seja um tributo predominantemente fiscal, ele possui uma vocação extrafiscal, utilizada em algumas situações.

E a extrafiscalidade, entendida como mecanismo de atendimento a interesses maiores, que guarda conformidade com o princípio da supremacia do interesse público, pode manifestar-se através de veiculação de alíquotas diversificadas do tributo, ou através da sua supressão, com relação a determinadas hipóteses.

Nesse particular, revestem-se de fundamental importância os chamados incentivos tributários, tema esse de extrema atualidade e que tangencia questão delicada, no que diz respeito à ética na concessão desses benefícios, bem como se efetivamente viabilizam a sustentabilidade da atividade empresarial.

Necessário abrir um parêntese para estabelecer o que entendemos por ética na atuação da administração pública. Dentre todas as definições existentes para a palavra em questão – e aqui não nos pretendemos aprofundar sobre as infindáveis questões jurídicas e filosóficas do tema – uma parece-nos a mais acertada, embora bastante informal. É aquela que preconiza que atuar

³⁹³ ICMS, *op. cit.* p. 399.

com ética significa “agir corretamente sem que ninguém veja”. Ou seja, é assumir uma postura correta sem “vender” ou tirar proveito, seja econômico, político ou social, dessa conduta. A ética, portanto, não abre espaço para condutas tendenciosas, já que se traduz em um agir desprovido da necessidade de qualquer contrapartida.

A premissa fundamental é a de que o agir com ética deve ser priorizado tanto pelos cidadãos, como também, e principalmente, pelo Estado, que deve sempre servir de exemplo, assumindo condutas e posicionamentos socialmente relevantes, que devem favorecer a sustentabilidade da atividade empresarial, a qual certamente depõe a favor do interesse público. Especialmente no setor das comunicações, atividade de especial relevância para o desenvolvimento da Nação e que, como aludido em momento anterior deste trabalho, vem sendo onerada de forma agressiva por tributos como o ICMS, tendência essa incompatível com o princípio da seletividade que rege o imposto estadual em questão.

A concessão de benefícios tributários em matéria de ICMS – prática que se deve compatibilizar com os princípios tributários, dentre eles o da seletividade – pode materializar-se por intermédio de variados mecanismos, sendo muito freqüentes as concessões de isenção, que é, de forma genérica uma técnica legislativa que consiste na exclusão de certas situações, a princípio tributáveis, do espectro da norma de incidência de determinado tributo. Há também possibilidade de o Estado promover a redução da base de cálculo, da alíquota, dentre outros benefícios.

Justamente como forma de evitar a guerra fiscal, prática intensamente reprimida pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL³⁹⁴, os incentivos, em matéria de ICMS, normalmente, são veiculados através de convênio firmado no âmbito do CONFAZ, ao qual os Estados normalmente aderem, e que visa padronizar a con-

³⁹⁴ Exemplo de decisão do STF que reprimiu a prática da guerra fiscal, declarando inconstitucional duas leis do Estado do Paraná:

“EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Leis nº 13.212/2001 e 13.214/2001, do Estado do Paraná, que concederam benefícios fiscais de ICMS de várias espécies (isenção, redução de base de cálculo, créditos presumidos e dispensa de pagamento), sem a observância de lei complementar federal e sem a existência de convênio entre os Estados e o Distrito Federal. 3. Violação ao art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal. Inconstitucionalidade. Precedentes. 4. Ação direta julgada procedente” (ADIN nº 3.422, DJ de 15/6/2007, p. 20).

cessão de benesses, de modo a desestimular práticas que caracterizem concorrência desleal entre os entes federativos.

No entanto, a triste verificação que se faz é que a maior parte dos incentivos em matéria de ICMS-comunicação recaem sobre serviços que não ostentam essa natureza, sendo de todo inócuos, servindo apenas como momentâneo alívio para os contribuintes, que são permanentemente instados ao recolhimento do tributo sobre situações de não-incidência, que não atraem legitimamente a sua cobrança. São os casos em que os serviços considerados não possuem aptidão jurídica para gerar a cobrança de tributos, sendo hipóteses de vazio normativo, gerado por uma falta de previsão legal para a tributação. Isso porque, em sendo a obrigação de pagar tributo *ex lege*, não há lugar para a exigência de uma obrigação tributária, com base em uma hipótese não prevista em lei.

Essa tendência de beneficiar situações em que sequer deveria haver o recolhimento do tributo é bastante sentida no ICMS-comunicação. E, como já examinado, é impossível cogitar da incidência desse tributo estadual sobre prestações de serviços que não ostentam essa natureza.

No caso do ICMS sobre os serviços de provimento de acesso à internet, há alguns atos que veiculam benefícios de redução da base de cálculo – como o já citado Convênio CONFAZ/ICMS nº 78/2001, repetido nos atuais Convênios nºs 24/2008, 53/2008 e 71/2008; e o Convênio de nº 47/2008, de 4/4/2008, que concede “isenção” de ICMS no acesso à internet “banda larga” para o acesso em escolas públicas.

No entanto, e como já examinado, o serviço de provimento de acesso não se caracteriza como prestação de serviço de comunicação, apta a sofrer tributação pelo imposto estadual, de modo que os “benefícios” que versam essa hipótese considerada são juridicamente inócuos, muito embora tenham repercussão, na prática, para as empresas, que optaram pelo recolhimento e por não discutir a exigência em juízo. Com efeito, considerando que os contribuintes ainda permanecem sendo instados ao recolhimento do ICMS, muitos reputam prudente esperar até que o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL dê a última palavra sobre o assunto, já que, no SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, a cobrança do ICMS nessa situação foi corretamente afastada pela sua colenda 1ª Seção.

O mesmo problema ocorre com a veiculação de publicidade e propaganda em televisão por assinatura, prática que, como já foi visto, igualmente não pode sofrer a incidência do ICMS-comunicação. A despeito disso, foi editado o Convênio CONFAZ/ICMS nº 9/2008, de 4/4/2008, contendo autorização aos Estados e ao Distrito Federal para a concessão de redução da base de cálculo do imposto em patamares mínimos de 5% (cinco por cento) em 2008, 7,5% (sete vírgula cinco por cento) em 2009, e 10% (dez por cento) em 2010.

Tais convênios, além de veicularem benefícios sobre serviços que não poderiam sequer ser tributados, muitas vezes impõem que o contribuinte, para aderir às “benesses”, renuncie a qualquer direito de discutir em juízo o tributo, em troca da alíquota baixa, que muitas vezes pode ser transitória, já que nada impedirá que, por meio de outro convênio, seja ela majorada. Vale lembrar que esses convênios veiculam duplo absurdo, pois, além de pretender exigir tributo sobre situação que não se enquadra na materialidade de sua hipótese, a pretensa imposição de renúncia de eventuais discussões por parte do contribuinte é impossível, haja vista ser irrenunciável o seu direito fundamental à tributação de acordo com a regra-matriz do tributo constitucionalmente estabelecida, além do fato de que a renúncia forçada redundaria em contrariedade ao princípio da “inafastabilidade da jurisdição”, previsto no artigo 5º, XXXV, da CF/88.

Logo, o que se verifica é que a concessão de incentivos tributários em matéria de ICMS-comunicação, está bastante aquém do desejado, já que a maioria deles versa sobre serviços que não são de comunicação, e que jamais poderiam ser tributados, caso obedecida a regra-matriz do tributo prescrita pela CF/88.

7. PROPOSTAS PARA A INSTITUIÇÃO DE UM IVA ESTADUAL – VIABILIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Vive-se, atualmente, no Brasil um ambiente de reformas, e muito se discute acerca da otimização da carga tributária, de modo que ela continue financiando as atividades estatais e repercuta em menos tributo a pagar para os contribuintes.

Para muitos, a saída, que iria ao encontro dos anseios de ambas as partes envolvidas – fisco e contribuinte – passaria pela realização de uma reforma tributária, a fim de unificar em poucos tributos, com as características do Imposto Sobre o Valor Agregado europeu, conhecido pela sigla IVA, os numerosos impostos e contribuições existentes.

Nesse sentido, foi encaminhada ao Congresso Nacional, por iniciativa do Ministro da Fazenda, o Projeto de Emenda à Constituição – PEC nº 233/2008, apresentada em 28/2/2008 –, contendo a proposta de instituição de um IVA FEDERAL (IVA-F) e um novo ICMS. Como a parte do Projeto que envolve os tributos federais não se relaciona com o tema analisado neste trabalho, passa-se a tecer comentários apenas no que diz respeito à nova feição que se pretende dar ao ICMS.

A PEC nº 233/2008 prevê a criação de uma legislação única para o ICMS, suprimindo a regulamentação estadual específica³⁹⁵. Além disso, sua cobran-

³⁹⁵ Segundo o projeto, o artigo 155, II, e §§ 5º a 7º, da CF/88 contemplaria a seguinte redação:

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

(...)

§ 5º O imposto terá regulamentação única, sendo vedada a adoção de norma estadual, ressalvadas as hipóteses previstas neste artigo.

§ 6º Cabe à lei complementar:

I - definir fatos geradores e contribuintes;

II - definir a base de cálculo, de modo que o próprio imposto a integre;

III - fixar, inclusive para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações e prestações;

IV - disciplinar o regime de compensação do imposto;

V - assegurar o aproveitamento do crédito do imposto;

VI - dispor sobre substituição tributária;

VII - dispor sobre regimes especiais ou simplificados de tributação, inclusive para atendimento ao disposto no art. 146, III, ‘d’;

VIII - disciplinar o processo administrativo fiscal;

IX - dispor sobre as competências e o funcionamento do órgão de que trata o § 7º, definindo o regime de aprovação das matérias;

ça passará da origem do produto para o destino, mudança essa que não ocorreria de forma imediata, entrando em vigor no oitavo ano subsequente à aprovação da PEC. Além disso, e como forma de compensar as perdas de arrecadação sofridas pelo Estado da Federação de origem, o Projeto prevê que uma parcela de arrecadação equivalente à da alíquota do ICMS ficará com o Estado de origem, estimulando, assim, a fiscalização do recolhimento do tributo. O critério material da hipótese do tributo estadual, assim como a imunidade concedida às prestações de serviço de comunicação, nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita, permaneceriam idênticas à sistemática atual, conforme artigo 155, II e IV, c, da PEC nº 233/2008, o que não interfere nas conclusões anteriores acerca do que se pode entender por prestação de serviços de comunicação.

A justificativa posta na PEC em comento para a unificação da legislação do ICMS é, basicamente, simplificar a tributação, que hoje é realizada de forma distinta pelas vinte e sete unidades da federação, além de evitar a chamada “guerra fiscal” travada entre as mesmas, desde que, atualmente cada Estado e o Distrito Federal possuem a prerrogativa de interferir na sua legislação, de forma a atrair para si maior quantidade de investimentos³⁹⁶.

X - dispor sobre as sanções aplicáveis aos Estados e ao Distrito Federal e seus agentes, por descumprimento das normas que disciplinam o exercício da competência do imposto, especialmente do disposto nos §§ 3º a 5º;

XI - dispor sobre o processo administrativo de apuração do descumprimento das normas que disciplinam o exercício da competência do imposto pelos Estados e Distrito Federal e seus agentes, bem como definir órgão que deverá processar e efetuar o julgamento administrativo.

§ 7º Compete a órgão colegiado, presidido por representante da União, sem direito a voto, e integrado por representante de cada Estado e do Distrito Federal:

I - editar a regulamentação de que trata o § 5º;

II - autorizar a transação e a concessão de anistia, remissão e moratória, observado o disposto no art. 150, § 6º;

III - estabelecer critérios para a concessão de parcelamento de débitos fiscais;

IV - fixar as formas e os prazos de recolhimento do imposto;

V - estabelecer critérios e procedimentos de controle e fiscalização extraterritorial;

VI - exercer outras atribuições definidas em lei complementar.” (destacou-se)

³⁹⁶ Os objetivos da PEC nº 233/2008 podem ser extraídos do seguinte trecho da sua exposição de motivos:

“No tocante ao imposto de competência estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), tem-se, atualmente, um quadro de grande complexidade da legislação. Cada um dos Estados mantém a sua própria regulamentação, formando um complexo de 27 (vinte e sete) diferentes legislações a serem observadas pelos contribuintes. Agrava esse cenário a grande diversidade de alíquotas e de benefícios fiscais, o que caracteriza o quadro denominado de ‘guerra fiscal’”.

A despeito dos objetivos explícitos e implícitos que circundam o envio da mencionada PEC ao Congresso Nacional, e a despeito de considerá-la benéfica ou não para o Contribuinte, é absolutamente imprescindível indagar da sua viabilidade em face do Sistema Tributário Nacional atualmente em vigor, qual seja, aquele veiculado pela CF/88. Independentemente dos interesses envolvidos, uma postura científica e adequada à questão deve ater-se ao que é possível diante do estabelecido no Texto Constitucional.

E é precisamente neste ponto específico que a PEC nº 233/2008 sucumbe: ela peca na medida em que implica violação ao pacto federativo, cláusula pétrea de acordo com o artigo 60, § 4º, I, da CF/88, que jamais pode ser comprometida sequer por emenda à Constituição. O pacto federativo é algo tão caro ao sistema constitucional brasileiro, que a vedação a qualquer iniciativa que o afronte é a primeira contida no dispositivo antes mencionado³⁹⁷.

De acordo com o Ministro GILMAR FERREIRA MENDES, as cláusulas pétreas, de que é exemplo o pacto federativo, são aquelas cuja modificação através de eventual reforma venham a destruir, enfraquecer ou implicar uma profunda mudança de identidade da CF/88, afetando a sua continuidade³⁹⁸. Segundo o mesmo autor, a finalidade de tais cláusulas é a de prevenir o processo de erosão da Constituição, evitando que a mesma ceda ante à sedução de apelos inerentes a determinado momento político³⁹⁹.

Logo, uma proposta que retire – ainda que utilizando a moeda de troca de eventuais compensações financeiras pela perda de arrecadação – a autonomia dos Estados para legislar sobre imposto que, segundo a CF/88, é de sua exclusiva competência, não merece sequer ser cogitada, por acarretar deformação da Carta Maior, fazendo com que a mesma perca a sua identidade.

Além disso, há que se considerar que o perfil dos países que mantêm o IVA é bastante distinto, já que se tratam, em sua maioria, de Estados unitários, que tendem a centralizar a arrecadação no governo central. Não é o caso do

³⁹⁷ GISELA MARIA BESTER reforça a importância do princípio federativo, que acompanha as Constituições Brasileiras como cláusula pétrea desde 1891. A razão histórica desse enaltecimento da federação é, dentre outras, uma natural vocação federativa ostentada pelo Brasil, ditada por sua dimensão territorial – **Direito Constitucional...**, *op. cit.*, p. 279 e 283.

³⁹⁸ **Curso...**, *op. cit.*, p. 218.

³⁹⁹ *Ibidem*, p. 218-219.

Brasil, em que a forma federativa de Estado é um dos pilares sobre o qual foi idealizado todo o Sistema Tributário Nacional.

Simplificar a tributação não significa tornar simplórios os tributos. E qualquer proposta de reforma tributária deve render observância ao pacto federativo, sob pena de não poder seguir adiante. É evidente que a racionalização da carga tributária é um clamor permanente dos contribuintes, mas ela não pode ser feita com o esfacelamento das cláusulas pétreas contidas na CF/88, em especial do pacto federativo⁴⁰⁰.

Muitas vezes, não basta uma reforma tributária para diminuir a carga tributária suportada pelos contribuintes. A cobrança dos tributos existentes com base estritamente na sua regra-matriz – como no caso do ICMS incidente sobre os serviços de comunicação, ora estudado – já traria um imenso alívio. Uma atitude aparentemente minimalista, simples, mas que repercutiria, com um imenso resultado prático. Algo que não ocorreria com uma reforma tributária, onde seriam editadas novas leis, que se agregariam ao número praticamente infinito de normas tributárias já existentes, gerando mais confusão. Essa reforma prestar-se-ia, como já dizia ABELARDO BARBOSA DE MEDEIROS, o saudoso “Chacrinha”, para confundir, mas não para esclarecer.

⁴⁰⁰ Interessante a analogia realizada pelo filósofo norueguês JON ELSTER, que se utiliza de uma passagem da ODISSÉIA DE HOMERO, na qual ULISSES determina que o amarrem ao mastro de sua embarcação, a fim de que não sucumba ao canto mortal das sereias. Essa representação tem por objetivo explicar o papel das Constituições nas sociedades democráticas e, em especial, das cláusulas pétreas, que protegem os objetivos de longo prazo do Estado contra determinadas “paixões momentâneas”, que poderiam ter o condão de desviar o caminho rumo ao alcance, pela sociedade, desses objetivos maiores. As cláusulas pétreas, portanto, se voltam contra o perigo de usurpação da ordem constitucional pelo poder constituinte reformador, limitado por excelência e movido muitas vezes por clamores sociais transitórios, que podem colocar em risco a própria estabilidade constitucional.

Essa preocupação é ainda mais evidente no que tange à cláusula pétrea, que versa sobre a forma federativa de Estado – artigo 60, § 4º, I, da CF/88 –, considerada em algumas decisões do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL como verdadeiro “princípio intangível” da República Federativa do Brasil (cf. STF, ADI nº 2.024/DF, Pleno, Relator Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, julg. em 3/5/2007). Logo, tudo aquilo que possa, de alguma forma, mitigar esse princípio intangível – como a PEC nº 233/2008 – sequer merece ser considerado como factível perante o sistema constitucional brasileiro, tal como posto.

8. CONCLUSÕES

De tudo o que foi exposto, extraímos as seguintes conclusões:

(i) O ordenamento jurídico brasileiro, entendido como sistema, possui a CF/88 em seu vértice, devendo todas as normas a ela subjacentes lhe render estrita observância.

(ii) Essa observância é conseqüência, em especial, do princípio da legalidade, inerente a todos os ramos do direito. No que se refere ao Direito Tributário, essa máxima de legalidade deve transcender para a necessidade de uma “estrita legalidade”: não basta haver uma lei que contenha todos os aspectos da regra-matriz de incidência tributária. É preciso mais, ou seja, que ela renda observância estrita aos ditames constitucionais, sob pena de ser declarada inconstitucional e excluída do sistema. Logo, de nada adianta uma legislação minuciosa se ela não guarda observância ao traçado constitucionalmente estabelecido para os tributos.

(iii) Além disso, a correta tributação – entendida esta adstrita à regra-matriz do tributo respectivo prevista constitucionalmente, em sua essência, e instituída mediante lei que guarde conformidade estrita com os ditames constitucionais – faz valer os princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva, do mínimo existencial e da vedação ao confisco, estes três últimos decorrência do primeiro. Com efeito, a CF/88 dá a medida certa da tributação, e delinea o contexto em que algumas situações serão tributadas em detrimento de outras, em manifestação da igualdade material ou real. Além disso, a imposição de tributação em desconformidade com as hipóteses de incidência constitucionalmente permitidas implica ignorá-las, retirando, assim, toda a força imperativa das normas constitucionais.

(iv) Ainda dentro dessa perspectiva principiológica, a interpretação em matéria de Direito Tributário deve sempre privilegiar a acepção da norma que faça fazer valer a força dos princípios que homenageiam os valores máximos presentes na vida do homem: a sua dignidade, a sua cidadania e a proteção social do trabalho e da livre iniciativa, todos fundamentos da República Federativa do Brasil, estampados no artigo 1º da CF/88. Nesse sentido, igualmente contribuem para uma interpretação do Direito Tributário mais consentânea com as diretrizes constitucionais maiores, as idéias de mínimo essencial, de proibição de retrocesso, dentre outros mecanismos citados ao longo deste

trabalho, ainda que a vôo de pássaro, idealizados para reforçar o chamado “*bloco de constitucionalidade*”⁴⁰¹.

(v) Considerando a enorme relevância da dimensão principiológica, ela deve permear o estudo da estrutura do fenômeno jurídico, na sua dimensão normativo-formal, que igualmente se revela fundamental para a análise científica do Direito. A norma possui, portanto, importância decisiva na regulação das condutas em sociedade. Assim, é necessário partir da norma para a perfeita compreensão do ordenamento jurídico como um todo. Aliás, a obediência à norma, em especial à constitucional, faz valer os próprios princípios constitucionais inerentes à tributação, em especial, o da legalidade, que é verdadeiro direito fundamental dos contribuintes, uma vez que consta tanto do Título II da Magna Carta, que veicula os direitos e garantias fundamentais, como também do Título VI, que trata da tributação e do orçamento. Além disso, o atendimento aos postulados maiores, veiculados na CF/88, vai ao encontro das expectativas postas na Carta Magna de uma nação, que tem como fundamentos as idéias de cidadania e de dignidade da pessoa humana.

(vi) No que concerne à teoria da norma, em especial à tributária, adotamos, dentre as concepções analisadas neste trabalho, a estruturação proposta por PAULO DE BARROS CARVALHO, que, de forma bastante resumida, é a seguinte: a) critérios que integram o descritor ou o suposto da “*endonorma*”: “*materia*”, “*espacial*” e “*temporal*” e; b) critérios que integram a conseqüência ou prescritor da “*endonorma*”: “*pessoal*” e “*quantitativo*”, este último desdobrado em base de cálculo e alíquota. Vale lembrar que a construção da regra-matriz de incidência tributária, independentemente da teoria adotada, visa imprimir maior segurança à tributação, bem como maior respeito aos princípios constitucionais – em especial, o da legalidade – na medida em que se buscará tributar grandeza que está efetivamente contida no núcleo da hipótese de cada tributo, nem mais, nem menos.

⁴⁰¹ Expressão atribuída a LOUIS FAVOREU, que vem sendo interpretada e aplicada no SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, no sentido de considerar como parâmetro, para a aferição da constitucionalidade de uma lei ou ato normativo, não só as regras que compõem a Constituição Federal, como também os princípios constitucionais implícitos e, mais recentemente, os tratados de direitos humanos firmados pelo Brasil e aprovado por três quintos e em dois turnos, em cada casa do Congresso Nacional – artigo 5º, § 3º, CF/88. Essa idéia de “*bloco de constitucionalidade*” foi bem explorada pelo Ministro CELSO DE MELLO no despacho por ele proferido em, 24/3/2008 no âmbito da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 514/PI – disponível em: <www.stf.gov.br>. Acesso em: 31/10/2008.

(vii) O ICMS é imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, cujo número de hipóteses de incidência possíveis foi alargado com a CF/88, que passou a prever a incidência desse tributo sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e, ainda, sobre os serviços de comunicação, estes últimos anteriormente tributados pela União Federal, exceto a modalidade intramunicipal, de competência dos municípios.

(viii) O ICMS é informado pelos princípios da não-cumulatividade e da seletividade e, no que se refere aos serviços de comunicação, a sua regra-matriz está esquematicamente estruturada da seguinte forma:

- critério material: prestar serviço de comunicação;
- critério espacial: consta do artigo 11, III, da Lei Complementar nº 87/1996. Referido critério também é responsável por ensejar infundáveis controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais;
- critério temporal: fixado no artigo 12, VII, da Lei Complementar nº 87/1996, como sendo o instante em se considera ocorrida a prestação onerosa dos serviços de comunicação, que engloba os momentos da emissão da mensagem e da sua recepção pelo destinatário;
- critério pessoal: o sujeito ativo é, em regra, o Estado ou o Distrito Federal onde o serviço de comunicação se iniciou. Já o sujeito passivo é aquele que prestar, em caráter oneroso, os serviços de comunicação;
- critério quantitativo: a base de cálculo é o valor/preço do serviço de comunicação prestado, conforme consta do artigo 13, III, da Lei Complementar nº 87/1996. Já a alíquota deverá estar necessariamente definida na lei estadual que veicular o ICMS-comunicação, sendo um percentual do preço do serviço, fixado em obediência aos limites máximo e mínimo estabelecidos pelo Senado Federal – artigo 155, § 2º, IV e V, da CF/88, bem como aos parâmetros estabelecidos na própria Carta Magna, no princípio da seletividade lá estabelecido, e na Lei Complementar nº 87/1996.

(ix) Quanto ao fenômeno comunicacional, a primeira importante premissa da qual se deve partir é a de que a relação comunicativa é interpessoal, ou seja, estabelece-se entre pessoas, jamais entre pessoas e máquinas, ou mesmo entre máquinas, espelhando, esta última situação, mero processamento de dados.

(x) Essa relação comunicativa, que contempla emissor, receptor, mensagem, canal e código, é a base para a configuração do serviço de comunicação, cuja prestação é passível de sofrer a incidência do ICMS justamente por compor o critério material da hipótese do referido imposto.

(xi) Assim, a prestação de serviços de comunicação, conceito construído doutrinariamente, com base na Constituição e em normas infraconstitucionais, é vínculo de natureza jurídica, verdadeira obrigação de fazer, que ostenta as seguintes características: pessoalidade, onerosidade, indivisibilidade e determinação. Importante lembrar que a ausência de qualquer uma dessas características desnatura o serviço, para fins de incidência do ICMS.

(xii) Além disso, a prestação de serviços de comunicação é triangular ou trifásica, ou seja, ela envolve três sujeitos determinados, quais sejam, o emissor e o receptor, além do prestador que, de forma onerosa, realiza uma conduta humana, consistente no fornecimento de condições materiais para que ocorra a relação comunicativa. Nesse sentido, deve estar presente o elemento finalístico, pelo qual o prestador deseja efetivamente prestar os serviços de comunicação.

(xiii) A prestação de serviços de comunicação não se confunde com a prestação de serviços de telecomunicação, bastando a estes últimos a mera oferta da telecomunicação, que se traduz nas atividades que repercutem ou na emissão, ou na transmissão ou na recepção de sinais de informação, não havendo qualquer necessidade no estabelecimento da chamada “relação comunicativa”. Com efeito, esta relação somente mostra-se imprescindível para a configuração da prestação de serviços de comunicação, que impõe a ocorrência do resultado “comunicação” entre emissor e receptor, comunicação esta viabilizada por um terceiro – prestador – de forma onerosa.

(xiv) Para que o serviço de telecomunicação seja também de comunicação, é necessário que ele seja trifásico, ou seja, configure a prestação de um serviço de comunicação pessoal, com a concretização da chamada “relação comunicativa”. Nesse caso haverá a incidência do ICMS-comunicação.

(xv) Tampouco há que confundir serviços de comunicação com a modalidade de serviços de valor adicionado, que não se constituem em mídia autônoma, capaz de viabilizar o estabelecimento da relação comunicativa, sendo

responsáveis apenas por agregar facilidades tanto aos serviços de comunicação, como aos de telecomunicação.

(xvi) Dentre os serviços analisados neste trabalho, verificamos que os únicos que preenchem os requisitos necessários à configuração da prestação de serviços de comunicação são *a)* a telefonia, modalidade local, intermunicipal e interestadual, *b)* “*trunking*” e *c)* “*paging*”, quando o emissor da mensagem também for assinante do serviço, podendo receber a resposta do destinatário pelo mesmo canal em que enviada. Essa verificação decorre do fato de que somente os serviços de comunicação pessoal reúnem todos os elementos necessários ao estabelecimento da relação comunicativa, permitindo a sua viabilização, em caráter oneroso, por um terceiro prestador de serviços de comunicação. Os demais serviços, ora ostentam a natureza de serviços de valor adicionado, ora de atividades-meio, ora de mero processamento de dados, escapando do espectro de incidência do ICMS-comunicação.

(xvii) Quanto à temática dos incentivos tributários em matéria de ICMS-comunicação, a triste verificação é a de que a sua concessão está bastante aquém do desejado, desde que a maioria deles versa sobre serviços que não são de comunicação, e que jamais poderiam ser tributados, caso obedecida a regra-matriz do tributo prescrita na CF/88. Logo, não há qualquer incremento na atividade empresarial das empresas prestadoras de serviços de comunicação. Ao contrário, elas vêm sofrendo – e muito – com a tributação além daquilo que constitui a verdadeira materialidade da hipótese do imposto estadual.

(xviii) A reforma tributária pretendida com a PEC nº 233/2008, que contém a proposta de instituição de um IVA FEDERAL (IVA-F) e um novo ICMS, além de representar afronta ao pacto federativo, que é cláusula pétrea na CF/88, certamente irá trazer mais dúvidas que certezas, aumentando o rol de normas tributárias sem resolver o problema da tributação desordenada e exacerbada vivenciada no Brasil.

(xix) Pretender tributar serviços que não se circunscrevam à materialidade eleita pela CF/88 implica verdadeiro retrocesso social, inadmissível no Estado Democrático de Direito, que jamais pode abrir mão das suas conquistas, através do amesquinamento das mesmas pelos órgãos governamentais. Maior consciência e segurança da tributação não é alcançada necessariamente com

a edição de leis novas a cada minuto, mas sim com a tributação orientada pelas normas e princípios constitucionais.

(xx) Logo, a palavra de ordem que sintetiza o objetivo deste trabalho é a busca da efetividade da correta tributação, pois as normas que a concretizam já existem, sendo válidas e vigentes. E essa crise de efetividade, que não está na falta de leis, mas sim na sua equivocada aplicação, norteadas mais por interesses arrecadatórios do que por esmerada técnica, deve ser combatida, tanto pelas instituições, como pelo cidadão, que se deve insurgir, de forma bastante contundente, contra normas e atitudes que impliquem retrocesso nas conquistas sociais, principalmente aquelas plasmadas na CF/88, seja explícita, seja implicitamente. Somente assim o Brasil afirmar-se-á como verdadeira nação de atitude proativa, rumo à efetivação dos direitos e garantias fundamentais, dentre eles o principal e o mais alardeado, na atualidade, por todas as nações civilizadas, que é o da dignidade da pessoa humana. Com essa tomada de consciência coletiva, sem dúvida lograremos alçar-nos à categoria de uma nação livre, democrática, cidadã, soberana, digna e, sobretudo, confiante em suas leis e em suas instituições.

REFERÊNCIAS

ABREU, Cláudio de; PRADO, Marcos Vinícius P. Tributação na internet. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, mar. 2001, n. 67, p. 16-27.

ALMEIDA, Edgard Pitta de. A tributação dos serviços de acesso à internet. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nov. 1996, n. 14, p. 07-10.

ALTAMIRANO, Alejandro C. *Consideraciones sobre la tributación directa en el comercio electrónico y la fiscalización de las operaciones desarrolladas a través de internet*. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, [199_], n. 76, p. 56-79.

ANGEIRAS, Luciana. Tributação dos provedores de acesso à internet. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). **Internet: o Direito na era virtual**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 227-251.

ANSELMO, Márcio Adriano. Provedor de acesso à internet: ICMS X ISS. **Jus Navigandi**. Disponível em: <www.jus2.uol.com.br/doutrina/imprimir.asp?id=5314>. Acesso em: 29/3/2007.

ARAÚJO, Eugênio Rosa de. **Recensão de “teorias dos princípios”, de Humberto Ávila**. Disponível em: <http://www.jfrj.gov.br/Rev_SJRJ/num20/resenha/resenha.pdf>. Acesso em: 10/10/2008.

ARNAUD, André-Jean e LOPES JR., Dalmir (org.). **Niklas Luhmann: do sistema social à Sociologia Jurídica**. Tradução de: LOPES JR., Dalmir *et. al.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

ASSIS, Nery dos Santos de. Ilegalidade da assinatura mensal pelas empresas concessionárias de serviço telefônico. **Jus Navigandi**. Disponível em: <www.jus2.uol.com.br/pecas/imprimir.asp?id=606>. Acesso em: 29/3/2007.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 6. tir. São Paulo: Malheiros, 2005.

ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de comunicação. Conceito de serviço de comunicação. Intributabilidade das atividades de veiculação de publicidade em painéis e placas. Inexigibilidade de multa (parecer). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, ago. 2007, n. 143, p. 116-134.

_____. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARRETO, Aires F. ICMS e ISS: serviços de comunicação e de “valor adicionado”. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, [200_], n. 81, p. 187-200.

BARRETO, Aires F. O princípio da não-cumulatividade na esfera estadual. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). **O princípio da não-cumulatividade**. São Paulo: RT e CEU, 2004. (Pesquisas Tributárias – Nova Série, 10), p. 177-198.

BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Dialética, 1999.

BARRETO, Aires F. *et. al.* Serviços e serviços de comunicação – internet – provedores – “softwares” – TV a cabo – fibra óptica. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, [200_], n. 81, p. 84-101.

BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. A prestação de serviço de comunicação, a cessão de direitos e a locação de meios físicos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, dez. 2001, n. 75, p. 117-126.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; ANDRADE, Alberto Guimarães. Provedor de internet e o ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, jan. 2005, n. 112, p. 95-105.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BESTER, Gisela Maria. **Direito Constitucional: fundamentos teóricos**. São Paulo: Manole, 2005, v. I.

BOBBIO, Norberto. **Contribución a La teoria Del Derecho**. 2. ed. Madrid: Debate, 1990.

_____. **Teoria da norma jurídica**. Tradução de: BAPTISTA, Fernando Pavan e SUDATTI, Ariani Bueno. 2. ed. Bauru – SP: EDIPRO, 2003.

_____. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de: SANTOS, Maria Celeste Cordeiro Leite dos. Brasília: Polis: UNB, 1991.

BOLZAN, Eduardo Augusto Cordeiro. Provedores de internet: sujeição ao ICMS ou ISS? **Repertório IOB de Jurisprudência – Direito Tributário, Constitucional e Administrativo**, São Paulo: IOB, 2ª quinzena de fev. 2008, n. 04/2008, 2008, p. 170/173.

BORGES, José Souto Maior. **Ciência feliz**. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

_____. O Direito como Fenômeno Lingüístico, o Problema de Demarcação da Ciência Jurídica, sua Base Empírica e o Método Hipotético-Dedutivo. *in* **Anuário do Mestrado em Direito**, Recife: Universidade Federal de Pernambuco, n. 4 (jan./dez. 1988), p. 11-16.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. ICMS e serviços de comunicação internacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, out. 2000, n. 61, p. 19-25.

BOTTALLO, Eduardo Domingos; TURCZYN, Sidnei. O regime jurídico-tributário dos serviços de hospedagem de sites (*hosting*) na internet. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nov. 2003, n. 98, p. 35-43.

BOTTALLO, Eduardo Domingos; TURCZYN, Sidnei. A atividade de hospedagem de *sites* e seu regime tributário. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário das Telecomunicações**. São Paulo: IOB Thomson: ABETEL, 2004, p. 497-510.

BRANCO, Carlos Augusto Coelho. Tributação sobre os serviços conexos aos serviços de telecomunicação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética: dez. 2000, n. 63, p. 29-41.

BRUNO, Gilberto Marques. A disputa pela fatia da arrecadação tributária na internet. **Jus Navigandi**. Disponível em: <www.jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1968>. Acesso em: 25/4/2007.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e teoria da Constituição**. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária das empresas estatais delegatárias de serviços públicos: um estudo sobre a imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT**. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. Algumas reflexões acerca do imposto sobre prestações onerosas de serviços de comunicação (ICMS-comunicação). In: MELO, Fábio Soares de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **ICMS: questões fundamentais**. São Paulo: MP, 2006, p. 289-326.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **ICMS**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. ICMS: sua não-incidência sobre prestações de serviços de telecomunicação internacional (serviços de longa distância internacional), bem como sobre os serviços que os viabilizam (serviços auxiliares). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, set. 2000, n. 60, p. 99-119.

_____. O ICMS-comunicação – locação de espaços em satélites – não-incidência do tributo. In: CARRAZZA, Elisabeth Nazar (coord.). **ICMS: questões atuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 15-52.

CARRAZZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo Domingos. Direito ao crédito de ICMS pela aquisição de energia elétrica utilizada na prestação de serviços de comunicação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, ago. 2005, n. 119, p. 70-79.

CARVALHO, Paulo de Barros. **A regra-matriz do ICM**. Tese (Livre Docência em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, São Paulo, 1981.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. Não-incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário das Telecomunicações**. São Paulo: IOB Thomson: ABETEL, 2004, p. 487-496.

_____. Não-incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, [200_], n. 83, p. 7-13.

_____. Não-incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, out. 2001, n. 73, p. 97-104.

_____. **Teoria da norma tributária**. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CAYMMI, Paulo Leonardo Summers. A tributação do provimento de acesso à internet. **Jus Navigandi**. Disponível em: <www.jus2.uol.com.br/doutrina/imprimir.asp?id=4109>. Acesso em: 29/3/2007.

CERQUEIRA, Roberto Figueiredo Paletta de. Ciberespaço: conceito e tributação do serviço de provimento de acesso. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, [200_], n. 85, p. 250-278.

CEZAROTI, Guilherme. A incidência (ou não) do ICMS sobre o serviço de TV a cabo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, ago. 2002, n. 83, p. 46-55.

CHIESA, Clélio. A tributação dos serviços de internet prestado pelos provedores: ICMS ou ISS? **Revista dos Tribunais. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo: RT, abr./jun. 1999, n. 27, p. 14-27.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. Tributação na internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Tributação na internet**. São Paulo: RT e CEU, 2001. (Pesquisas Tributárias – Nova Série, 7), p. 102-120.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes. ICMS-comunicação – taxa de recarga – não-incidência – direito da operadora de estornar débitos de ICMS lançados a esse título – inaplicabilidade do art. 166 do CTN ao caso da consulente (parecer). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, jul. 2007, n. 142, p. 120-132.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

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

CORREIA, Armênio Lopes; PONTES, Helenilson Cunha. Da inexistência da cobrança do ICMS no adicional de deslocamento nos serviços de telefonia móvel. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário das Telecomunicações**. São Paulo: IOB Thomson: ABETEL, 2004, p. 463-469.

COSTA, Alcides Jorge. ICMS – Comunicação – parecer. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUEIRI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, 2001, n. 16, p. 5-13.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

DANIEL, Denise de Cássia. **O imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e a compensação dos prejuízos fiscais**. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado e de Relações Sociais) – Universidade Federal do Paraná – UFPR, Curitiba, 2006.

DELGADO, José Augusto. A interpretação contemporânea do Direito Tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 151-173.

_____. **O fenômeno evolutivo da interpretação do Direito Tributário**. Disponível em:

<http://bdjur.stj.gov.br/dspace/bitstream/2011/1870/1/O_Fen%C3%B4meno_Evolutivo_da_Interpreta%C3%A7%C3%A3o_do_Direito.pdf>. Acesso em: 1/9/2008.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil brasileiro**. 17. ed. São Paulo. Saraiva, 2002, v. 4 (Direito das Coisas).

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. **Conceito de princípios constitucionais**. 2. ed. São Paulo: RT, 2002.

FARIA, Anacleto de Oliveira. **Do princípio da igualdade jurídica**. São Paulo: RT e Universidade de São Paulo, 1973.

FERRAZ JÚNIOR; Tércio Sampaio. **Conceito de sistema no Direito: uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask**. São Paulo: RT e Universidade de São Paulo, 1976.

_____. **Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

_____. **Rigidez ideológica e flexibilidade valorativa – para uma análise da dimensão axiológica do Direito**. Disponível em: <<http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/56>>. Acesso em: 10/6/2008.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de Direito Administrativo**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

GALVÃO, Cassiano Senne; ROSENTHAL, Paulo. Possibilidade de restituição do ICMS no contrato de 'demanda contratada' com operadora de telefonia celular. In: CARRAZZA, Elisabeth Nazar (coord.). **ICMS: questões atuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 219-233.

GEVAERD, Jair; TONIN, Marta Marília (coord.). **Direito Empresarial e cidadania: questões contemporâneas**. Curitiba: Juruá, 2004.

GOLDSMITH, Jack L. **Against cyberanarchy**. Chicago: *University of Chicago Press*, 1999 (*Ocasional Papers from the Law School of the University of Chicago*, 40).

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

HARADA, Kiyoshi. Taxa de adesão à telefonia celular e o imposto sobre comunicação. **Jus Navigandi**. Disponível em: <www.jus2.uol.com.br/doutrina/imprimir.asp?id=1415>. Acesso em: 29/3/2007.

HOFFMANN, Susy Gomes. *et. al.* Serviços de comunicação – internet – tributação. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, [200_], n. 85, p. 140-154.

HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

JARACH, Dino. **O fato imponible: teoria geral do Direito Tributario substantivo**. Tradução de: CAMPOS, Dejalma. 2. ed. São Paulo: RT, 2004.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **O imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: RT, 1985. (Textos de Direito Tributário, 10).

_____. **Sujeição passiva tributária**. Belém: Cejup, 1986.

JUVENIZ JR. Ubaldo. ICMS-comunicação – as dificuldades impostas pelas novas tecnologias. In: CARRAZZA, Elisabeth Nazar (coord.). **ICMS: questões atuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 129-153.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito: introdução à problemática científica do Direito**. Tradução de: CRETELLA JR., J. e CRETELLA, Agnes. 3. ed. São Paulo: RT, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.

_____. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. Tributação na internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Tributação na internet**. São Paulo: RT e CEU, 2001. (Pesquisas Tributárias – Nova Série, 7), p. 84-101.

_____. Virtudes e defeitos da não-cumulatividade no sistema tributário brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). **O princípio da não-cumulatividade**. São Paulo: RT e CEU, 2004. (Pesquisas Tributárias – Nova Série, 10), p. 68-104.

MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Do lançamento tributário: execução e controle**. São Paulo: Dialética, 1999.

MARREY JÚNIOR; Luciano *et. al.* ICMS/ISS: “pager”, “courier”, “internet”, “TV a cabo e por assinatura”. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, [199_], n. 75, p. 43-67.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Competência impositiva sobre os serviços prestados pelos provedores de acesso à internet. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, dez. 2001, n. 75, p. 71-76.

_____. Qual o significado do termo “serviço de comunicação” contido no artigo 155, II da Constituição Federal? Pode ele ser aplicado a um provedor de acesso à internet

para fins de tributação pelo ICMS?. **Jus Navigandi**. Disponível em: <www.jus2.uol.com.br/doutrina/imprimir.asp?id=3031>. Acesso em: 29/3/2007.

_____. **Questões atuais de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

_____. Serviços de telecomunicações iniciados no Brasil e concluídos no exterior – hipótese de não-imposição do ICMS – operadoras locais sem concessão para ligações internacionais não são contribuintes do ICMS para tais efeitos, se devido fosse, que não é (parecer). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, out. 2001, n. 73, p. 159-170.

_____. Tributação na internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Tributação na internet**. São Paulo: RT e CEU, 2001. (Pesquisas Tributárias – Nova Série, 7), p. 41-70.

MATOS, Tácito Ribeiro. Aspectos tributários do *roaming*, em especial do *roaming* internacional. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário das Telecomunicações**. São Paulo: IOB Thomson: ABETEL, 2004, p. 443-461.

MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS – comentários à LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1997.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico (plano da existência)**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

MELO, José Eduardo S. de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. ICMS/ISS: TV por assinatura e a cabo, “courrier” e internet. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, [199_], n. 71, p. 101-107.

_____. ICMS: serviços de comunicação e jurisprudência. In: MELO, Fábio Soares de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **ICMS: questões fundamentais**. São Paulo: MP, 2006, p. 129-140.

_____. **ICMS – teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

_____. **Imposto sobre serviço de comunicação**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. O princípio da não-cumulatividade tributária. Limites constitucionais face à legislação ordinária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). **O princípio da não-cumulatividade**. São Paulo: RT e CEU, 2004. (Pesquisas Tributárias – Nova Série, 10), p. 199-224.

_____. Tributação na internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Tributação na internet**. São Paulo: RT e CEU, 2001. (Pesquisas Tributárias – Nova Série, 7), p. 234-259.

MELO, José Eduardo S. de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MELO, Osmar Augusto Leite. Novas discussões sobre a tributação dos provedores de conexão à internet. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, mar. 2002, n. 78, p. 73-78.

MENDES, Gilmar Ferreira. *et. al.* **Curso de Direito Constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MENDRONI, Fernando B. A prestação de serviço de comunicação como hipótese de incidência do ICMS. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, maio/jun. 2001, n. 38, p. 59-78.

MENEZES, Mário Celso Santiago. O ICMS sobre prestação de serviços de comunicação. Sua incidência sobre a tarifa de habilitação telefônica. **Jus Navigandi**. Disponível em: <www.jus2.uol.com.br/doutrina/imprimir.asp?id=1416>. Acesso em: 29/3/2007.

_____. O ICMS sobre os serviços de radiodifusão. **Jus Navigandi**. Disponível em: <www.jus2.uol.com.br/doutrina/imprimir.asp?id=2641>. Acesso em: 29/3/2007.

MONTEIRO, Antonio Carlos. ICMS sobre serviços de telecomunicação – não-incidência relativamente à habilitação de potencial usuário ao sistema móvel celular. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nov. 1998, n. 38, p. 7-17.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. O imposto sobre circulação de mercadorias no sistema tributário nacional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **O fato gerador do ICM**. São Paulo: Resenha Tributária CEEU, 1978. (Caderno de Pesquisas Tributárias, 3), p. 25-108.

MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos provedores de acesso à internet – não-incidência de ICMS ou de ISSQN**. Disponível em: <www.sachacalmon.com.br>. Acesso em: 15/3/2007.

_____. **A tributação dos serviços de comunicação**. São Paulo: Dialética, 2006.

NEME, Márcia de Freitas Castro; NASRALLAH, Amal Ibrahim. A tributação das operações envolvendo TV a cabo e “direct-to-home”, internet e “paging”: ICMS x ISS. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, [199_], n. 73, p. 224-232.

NEVES, Guilherme Pereira das. ICMS: comercialização de conteúdos digitais na internet – imunidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nov. 2001, n. 74, p. 50-57.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. ICMS e a prestação onerosa de serviço de comunicação não paga. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, mar. 2002, n. 78, p. 132-146.

OLIVEIRA, Celso Marcelo de. Superior Tribunal de Justiça e a não tributação do ICMS ao provedor de internet. **Jus Navigandi**. Disponível em: <www.jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4296>. Acesso em: 29/3/2007.

OLIVEIRA, Júlio Maria de. **Internet e competência tributária**. São Paulo: Dialética, 2001.

PALOMBELLA, Gianluigi. **Filosofia do Direito**. Tradução de: BENEDETTI, Ivone C. São Paulo: Martins Fontes, 2005. (Justiça e Direito).

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

PAVLOVSKY, Fernando Awensztern. VOIP e o ICMS-comunicação. **Jus Navigandi**. Disponível em: < <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9571>>. Acesso em: 21/8/2008.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado**. 4. Ed. São Paulo: RT, 1974, Tomo I.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição passiva tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

RAMIRES, Eduardo A. de Oliveira. Regime jurídico da comercialização de capacidade de transmissão de telecomunicações. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário das Telecomunicações**. São Paulo: IOB Thomson: ABETEL, 2004, p. 285-303.

RIBEIRO, Maria de Fátima; GESTEIRO, Natália Paludetto. **A busca da cidadania fiscal no desenvolvimento econômico: função social do tributo**. Disponível em: <www.diritto.it/archivio/1/20651.pdf>. Acesso em: 23/2/2008.

SAMPAIO, Carlos Eugênio de M. O deslocamento de parte da atividade econômica para o mundo digital e a sua tributação. **Tributação em Revista**, Brasília: UNAFISCO Sindical, jan./mar. 2001, n. 35, p. 6-11.

SAMPAIO, Inês Silvia Vitorino. **Conceitos e modelos da comunicação**. Disponível em: <<http://www.uff.br/mestcii/ines1.htm>>. Acesso em: 22/9/2008.

SANTOS FILHO, Walter Gazzano dos **Tributação dos serviços de comunicação**. Curitiba: Cenofisco, 2004.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

SCAFF, Fernando Facury. ICMS, guerra fiscal e concorrência na venda de serviços telefônicos pré-pagos (parecer). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, mar. 2006, n. 126, p. 70-80.

_____. O Direito Tributário das futuras gerações. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Tributação na internet**. São Paulo: RT e CEU, 2001. (Pesquisas Tributárias – Nova Série, 7), p. 402-417.

SILVA, José Afonso da, **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SILVA, Rogério Pires da. Alíquotas interestaduais do ICMS em prestações de serviços de comunicação e a Lei Complementar nº 102/00. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, abr. 2006, n. 127, p. 73-79.

SOBRINHO, José Wilson Ferreira. Perfil tributário do provedor na internet. **Repertório IOB de Jurisprudência – Direito Tributário, Constitucional e Administrativo**, São Paulo: IOB, 2ª quinzena de nov. 1996, n. 22/1996, p. 503/507.

SOUZA, Hamilton Dias de. O fato gerador do ICM. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **O fato gerador do ICM**. São Paulo: Resenha Tributária CEEU, 1978. (Caderno de Pesquisas Tributárias, 3), p. 235-256.

SOUZA, Heloisa Guarita. **Princípios constitucionais gerais e especiais do ICMS**. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, São Paulo, 1996.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira. Telecomunicações internacionais: Impostos e contribuições sociais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, ago. 2002, n. 83, p. 56-70.

TÔRRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

UCKMAR, Víctor. **Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário**. Tradução de: GRECO, Marco Aurélio. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. Tributação da assinatura digital de cont eudo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, abr. 2001, n. 67, p. 47-56.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ: Sistema de Bibliotecas. Normas para apresenta o de documentos científicos. Curitiba: Ed. UFPR, 2007, n. 3 (cita es e notas de rodapé) e 4 (referências).

VIEIRA, José Roberto. A no o de sistema no Direito. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná (UFPR)**, Porto Alegre: Síntese, v. 33, 2000 (Cole o Acadêmica de Direito; v. 17), p. 53-64.

_____. **A regra-matriz de incidência do IPI – texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.

_____. A Semestralidade do PIS: Favos de Abelha ou Favos de Vespa? In **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, ago. 2002, n. 83, p. 89-93.

_____. Legalidade tributária e medida provisória: mel e veneno. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 175-216.

_____. Medidas Provisórias tributárias e segurança jurídica: a insólita op o estatal pelo “viver perigosamente”. **II Congresso Nacional de Estudos Tributários – Segurança Jurídica na Tributa o e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 317-373.

_____. Princípios constitucionais e estado de Direito. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: RT, out./dez. 1990, n. 54, p. 95-104.

VIEIRA, José Roberto. *et. al.* Tributos Federais. In: XVII Congresso Brasileiro de Direito Tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, [200_], n. 91, p. 74-102.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do Direito Positivo**. São Paulo: RT/EDUC, 1977.

_____. **Lógica jurídica**. São Paulo: Bushatsky, 1976.

WALD, Arnaldo; NISHIOKA, Alexandre Naoki. Da definição de serviços de comunicação para efeitos da incidência do ICMS: o caso da habilitação de telefone móvel celular. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, mar. 2004, n. 102, p. 22-32.

WOLF, Karen Emilia Antoniazzi. A possibilidade de incidência do ICMS nas operações da internet. **Jus Navigandi**. Disponível em: <www.jus2.uol.com.br/doutrina/imprimir.asp?id=1811>. Acesso em: 29/3/2007.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. **Os princípios da legalidade e da tipicidade na tributação**. São Paulo: RT, 1978.

_____. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

XAVIER, Helena de Araújo Lopes. A tributação da “revenda” de serviços de telecomunicações. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário das Telecomunicações**. São Paulo: IOB Thomson: ABETEL, 2004, p. 249-283.

_____. O conceito de comunicação e telecomunicação na hipótese de incidência do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, set. 2001, n. 72, p. 72-87.

_____. **O regime especial da concorrência no Direito das Telecomunicações**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

YAMASHITA, Fugimi. Aspectos tributários da internet. **Revista dos Tribunais. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo: RT, jan./mar. 1998, n. 22, p. 39-43.