Insper Instituto de Ensino e Pesquisa
LLM em Direito Tributário

Carolina Cristina Negrão Ramos

Provimento de Capacidade de Satélite – ICMS e ISS

São Paulo
2012

Carolina Cristina Negrão Ramos

Provimento de Capacidade de Satélite – ICMS e ISS

Monografia apresentada ao Programa de LLM em Direito Tributário do Insper Instituto de Ensino e Pesquisa, como parte dos requisitos para a obtenção do título de pós graduação em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário
Orientador: Prof. Fábio Soares de Melo – Insper

São Paulo
2012

Ramos, Carolina Cristina Negrão
Provimento de Capacidade de Satélite – ICMS e ISS / Carolina Cristina Negrão Ramos; orientador: Fábio Soares de Melo – São Paulo: Insper, 2012.
103 f.

Monografia (LLM – Legal Law Master) Programa de Pós-graduação em Direito. Área de concentração: Direito Tributário. Insper Instituto de Ensino e Pesquisa.

1. Provimento 2. Capacidade 3. Satélite 4. ICMS 5. ISS

FOLHA DE APROVAÇÃO

Carolina Cristina Negrão Ramos
Provimento de Capacidade de Satélite – ICMS e ISS

Monografia apresentada ao Programa de LLM em Direito Tributário do Insper Instituto de Ensino e Pesquisa, como requisito parcial para obtenção do título de pós graduação em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário

Aprovado em: _____

Banca Examinadora

Prof. Fábio Soares de Melo
Orientador

Instituição: Insper Assinatura: _____

Prof. _____

Instituição: _____ Assinatura: _____

Prof. _____

Instituição: _____ Assinatura: _____

RESUMO

RAMOS, Carolina Cristina Negrão. **Provimento de Capacidade de Satélite – ICMS e ISS.** 2012. 103 f. Dissertação – Insper Instituto de Ensino e Pesquisa, São Paulo, 2012.

O presente estudo tem por objetivo realizar uma análise acerca da natureza jurídica do provimento de capacidade satelital efetuado no âmbito da prestação dos serviços de telecomunicações e as eventuais implicações tributárias relativas ao Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e/ou Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza. Para tanto, preliminarmente, serão analisados os conceitos, características e limitações da competência tributária, a relação entre o Direito Público e o Direito Privado, especificamente no que tange aos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, bem como as principais características do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza no âmbito da Constituição Federal, da legislação complementar e da legislação do Estado e Município de São Paulo, respectivamente. Nesse particular, analisaremos os conceitos de prestação de serviços de comunicação/telecomunicação para fins de incidência do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, bem como os conceitos de serviço e de prestação de serviço para fins de incidência do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza. Ainda com relação a conceitos, analisaremos os conceitos de locação e de cessão de direito de uso. Em seguida, serão analisadas as características, funcionamento e operacionalização do satélite, bem como a atividade de provimento de capacidade satelital propriamente dita, fornecida pelos detentores dos satélites. Nesse contexto, também serão estudados os aspectos legais e regulatórios de tais atividades no Brasil. Com base na identificação dos elementos inerentes aos satélites e ao provimento de capacidade satelital, bem como seus aspectos legais e regulatórios, um estudo mais pormenorizado relativo à real natureza jurídica do provimento de capacidade satelital será realizado, analisando-se os conceitos de prestação de serviços de comunicação/telecomunicação e de locação. Após tais considerações serem tecidas, um estudo sobre o tratamento tributário no que tange a eventual conflito de competência entre o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e o Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza em virtude do provimento de capacidade satelital será desenvolvido. Posto isto, proceder-se-á, por fim, à análise de jurisprudência administrativa tributária sobre o tema, com a finalidade de identificar o entendimento do Fisco brasileiro sobre a referida matéria.

Palavras-chave: Satélite; Capacidade Satelital; Provimento; Serviço; Locação. Cessão de Direito de Uso; Comunicação; Telecomunicação; Tributação; Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação; Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza.

ABSTRACT

RAMOS, Carolina Cristina Negrão. **Provision of Satellite Capacity – ICMS and ISS.** 2012. 103 f.. Dissertation – Insper Instituto de Ensino e Pesquisa, São Paulo, 2006.

The present study aims at performing an analysis regarding the legal nature of the provision of satellite capacity carried out within the scope of the provision of telecommunications services as well as the potential tax implications relating to the State Sales Tax and/or the Municipal Tax on Services. For that, preliminary, it will be analyzed the concepts, characteristics and limitations of the jurisdictions authorized by the Brazilian Federal Constitution to collect the tax, the relation between the public and private law, specifically pursuant to the articles 109 and 110 of the Brazilian Tax Code, as well as the main characteristics of the State Sales Tax and the Municipal Tax on Services within the sphere of the Brazilian Federal Constitution, complementary legislation, as well as São Paulo State and Municipal legislation, respectively. In this regard, we will analyze the concepts of provision of communication/telecommunication services for the purposes of the levy of the State Sales Tax, as well as the concepts of services and provision of services for the purposes of the levy of the Municipal Tax on Services. In addition to such concepts, we will analyze the concepts of lease and assignment of right of use. Afterwards, it will be analyzed the characteristics, functioning and operation of the satellites, as well as the provision of satellite capacity itself, provided by the owners of the satellites. In this context, it will also be studied the legal and regulatory aspects of such activities in Brazil. Then, based on identification of the elements inherent to the satellites and the provision of satellite capacity, as well as their legal and regulatory aspects, a more detailed study on the actual legal nature of the provision of satellite capacity will be performed by means of analyzing the concepts of the provision of communication/telecommunication services and lease. After such considerations, a study related to the tax treatment pursuant to the potential conflict between State Sales Tax and Municipal Tax on Services for the purposes of the provision of satellite capacity will be developed. Hereupon, an analysis of tax administrative case law will be carried out, in order to identify the understanding of the Brazilian Tax Authorities on this matter.

Keywords: Satellite; Satellite Capacity; Provision; Service; Lease; Assignment of Right of Use; Communication; Telecommunication; Taxation; State Sales Tax; Municipal Tax on Services.

SUMÁRIO

1 **Introdução.** 8
2 **Competência Tributária.** 11
2.1 Conceito e Características. 11
2.2 Limitações da Competência Tributária. 16

3 **Relação entre o Direito Público e o Direito Privado – Artigos 109 e 110 do CTN.** 19
3.1 Discussão. 10
3.2 Conceitos de Prestação de Serviços de Comunicação / Telecomunicação. . .26

4 **Considerações Gerais acerca do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Operações de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.**. 33
4.1 Perfil Constitucional. 33
4.2 Legislação Complementar. 37
4.3 Legislação Estadual de São Paulo. 38
4.4 Conceitos de Prestação de Serviço de Comunicação / Telecomunicação para fins de incidência do ICMS. 39

5 **Considerações Gerais acerca do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.**. 42
5.1 Perfil Constitucional. 42
5.2 Legislação Complementar. 43
5.3 Legislação Municipal de São Paulo. 47
5.4 Conceitos de Serviço e de Prestação de Serviço para fins de incidência do ISS. 49

6 **Conceitos de Locação e de Cessão de Direito de Uso.**. 52

7 **Provimento de Capacidade de Satélite.**. 56
7.1 Lineamentos acerca da questão objeto de análise. 56
7.1.1 As Características do Satélite e da Atividade de Provimento de Capacidade Satelital. 56
7.1.2 Aspectos Regulatórios da Atividade de Provimento de Capacidade Satelital no Brasil. 59
7.2 Natureza Jurídica. 63
7.3 Tratamento Tributário. 74
7.3.1 Conflito de Competência – ICMS x ISS. 74
7.3.2 Posição da Jurisprudência aplicável ao Tema. 82
7.3.2.1 Acórdãos n.º 4.173 e n.º 4.172 – Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro. 82
7.3.2.2 Acórdão n.º 16.303/05/2ª – Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais. 85
7.3.2.3 Acórdão n.º 2.821/CE – Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais. 88

7.3.2.4 Acórdão n.º 21.647 – Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro. 91

8 **Conclusão.**. 96

Referências. 100

1 INTRODUÇÃO

Com o avanço da tecnologia ao longo dos últimos anos, bem como com a privatização da indústria dos serviços de telecomunicações, surgiram novas formas de realização dos negócios jurídicos no âmbito desse setor. Com isso, surgiram diversos operadores de serviços de telefonia, bem como empresas que se especializaram em atividades intermediárias e de suporte aos prestadores de serviços de telecomunicações, tal como o provimento de capacidade de satélite.

De acordo com o disposto no artigo 9º do anexo à Resolução n.º 220, de 05/04/2000 ("Resolução n.º 220/00")[1], expedida pela Agência Nacional de Telecomunicações ("ANATEL"), o provimento de capacidade espacial é o oferecimento de recursos de órbita e espectro radioelétrico à prestadora de serviços de telecomunicações.

Podemos dizer que há uma grande variedade de serviços que é prestada utilizando satélites. Com o objetivo de demonstrarmos a aplicação prática do provimento de capacidade satelital, podemos citar como exemplos de serviços de telecomunicações que utilizam satélites o serviço de telefonia fixa comutada ("STFC") e o serviço de distribuição de sinais de televisão e de áudio por assinatura via satélite ("DTH").

Segundo explicação constante do *website* da ANATEL, o STFC corresponde ao nome técnico do serviço de telecomunicação realizado através da transmissão de voz e de outros sinais destinados à comunicação entre pontos fixos determinados, utilizando processos de telefonia. Entre as modalidades de telefonia fixa para o público em geral estão o serviço Local, o serviço de Longa Distância Nacional ("LDN") e o serviço de Longa Distância Internacional ("LDI"). Por sua vez, o DTH é um serviço que tem como objetivo a distribuição de sinais de televisão ou de áudio, bem como de ambos, através de satélites, a assinantes localizados na área de prestação de serviço.

---

[1] A Resolução n.º 220/00 aprovou o regulamento que dispõe sobre as condições para conferir o direito de exploração de satélite para transporte de sinais de telecomunicações.

Nesses casos, o satélite funciona como uma espécie de espelho. Ou seja, a estação terrestre remete um sinal, com conteúdo de dados, imagem ou voz, em uma determinada freqüência (freqüência de transmissão) com capacidade radioelétrica suficiente para alcançar o satélite. Este, por sua vez, capta o sinal pelo *transponder*[2] que o amplia, em razão de toda a perda de intensidade sofrida no percurso, opera sua modificação para a "frequência de recepção" (batimento de freqüência), necessária para que os sinais de transmissão e recepção não se confundam, e transfere o mesmo sinal, em nova freqüência, para alcançar a área de sua cobertura. Desse modo, qualquer estação que estiver situada no campo de cobertura do satélite poderá captar o sinal, sem interferência do operador de satélite sobre seu conteúdo ou identificação do efetivo emitente ou destinatário do conteúdo do sinal.

A ANATEL conferiu o direito de exploração de satélites a determinadas entidades e estas fornecem a título oneroso, por prazo contratualmente determinado, o provimento de capacidade satelital a empresas prestadoras de serviços de comunicação (ou telecomunicação). No Brasil, para que alguém possa operar com satélites, após a licitação e adjudicação de frequências, é necessária a assinatura do Termo de Direito de Exploração de Satélite, entre a ANATEL e a operadora, com o objetivo de permitir a exploração de satélite para transporte de sinais de telecomunicações, na órbita designada e pelo prazo indicado. A exploradora de satélite, mediante contrato oneroso, oferece às concessionárias, permissionárias ou autorizadas de telecomunicações a capacidade espacial, para que estas possam prestar seus serviços diretamente aos seus usuários.

Em razão da particularidade e especificidade da atividade de provimento de capacidade de satélite, torna-se imperioso identificar a sua natureza jurídica e a aplicação do respectivo tratamento tributário. Além disso, esse exercício se mostra relevante para definir a competência tributária, bem como o ente político tributante.

---

[2] O *transponder* é a parte do satélite que combina a função de receber o sinal em determinada freqüência, realizar a conversão da freqüência e transmitir o sinal recebido em uma nova freqüência determinada.

O termo competência tributária pode se entendido como o poder para criar tributos, que é dividido entre os entes políticos União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Dessa forma, obedecidos a certos limites, todos têm a aptidão para criar determinados tributos e definir seu alcance, observados os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição Federal de 1988 ("CF/88").

Ao estudarmos a natureza jurídica do provimento de capacidade de satélite, tentaremos, primeiramente, identificar se tal atividade constitui-se em serviço. Dessa forma, se concluirmos que o provimento de capacidade satelital configura um serviço, verificaremos o eventual conflito de competência entre o Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza ("ISS"), cujos entes políticos tributantes são os Municípios e o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ("ICMS"), cujos entes políticos tributantes são os Estados e o Distrito Federal.

No tocante ao ICMS, estudaremos a incidência de tal imposto sobre os serviços de comunicações e telecomunicações. A partir desse estudo, teremos condições de identificar se há uma diferença entre tais conceitos, bem como se são aplicáveis à atividade de provimento de capacidade de satélite. Em sendo discutível a incidência do ICMS, surge a necessidade de averiguar se tal atividade não estaria sujeita à incidência do ISS.

Por outro lado, se, porventura, concluirmos que essa atividade não se constitui em serviço, e sim em uma locação ou cessão de direito de uso, tentaremos determinar se realmente não há a incidência do ICMS e do ISS.

Por fim, é importante ressaltar que o tratamento tributário aplicável ao provimento de capacidade de satélite tem sido objeto de recentes manifestações doutrinárias, porém, de escassa manifestação por parte da jurisprudência. Dessa forma, tal cenário implica em um panorama de insegurança jurídica e, portanto, é de extrema relevância o estudo do tema.

2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

2.1 Conceito e Características

No plano normativo, não há uma definição propriamente dita de competência tributária. A CF/88 não traz uma definição de referida expressão, sendo que na legislação infraconstitucional, o legislador do Código Tributário Nacional (i.e., Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966) - "CTN" estabelece o seguinte em seu artigo 6º:

> *"Art. 6º. A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta lei.*
> *Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos."*

Consoante explicação fornecida por Cristiane Mendonça[3]:

> *(...) a definição de competência tributária vem sendo equiparada, de um modo geral, à faculdade ou ao 'poder' que as pessoas políticas possuem para criar abstratamente os tributos que se encontram sob os seus respectivos espectros de abrangência. Em sentido mais amplo, a expressão 'competência tributária' é empregada como a habilitação para expedir normas que versem sobre a matéria tributária.*

Como exemplo, podemos trazer a definição empregada por Roque Antônio Carrazza[4], que entende que competência tributária:

---

[3] MENDONÇA, Cristiane. Competência Tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 28.

[4] CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 25ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 331.

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

O artigo 6º do CTN, acima descrito, esclarece que a competência tributária é a faculdade que a Constituição confere às pessoas jurídicas de direito público interno, ou seja, União, Estados, Municípios e Distrito Federal, para que, por meio de lei, tributem. Tais pessoas jurídicas são competentes para decretar um tributo, bem como para a "legislação plena" de tal tributo. Ou seja, se a CF/88 atribuiu aos Estados competência para instituir um tributo, como fez, por exemplo, com o ICMS, está também concedendo a estes Estados plena competência para legislar a respeito do ICMS.

Assim sendo, ao conferir às pessoas jurídicas de direito público a faculdade de criar tributos, a CF/88 concedeu também a tais pessoas a faculdade de aumentá-los, minorá-los, parcelar os respectivos pagamentos, isentá-los, no todo ou em parte, remi-los, anistiar as infrações fiscais, ou até mesmo não tributar.

No entanto, devem ser respeitadas as limitações estabelecidas na CF/88 e nas Constituições dos Estados, bem como as limitações contidas nas respectivas Leis Orgânicas, em se tratando do Distrito Federal ou dos Municípios.

Segundo Aliomar Baleeiro[5], *"a ênfase da adjetivação – "plena" – quer significar que não há outras limitações ao legislador, senão aquelas de ordem constitucional"*.

Consoante explicação fornecida por Roque Antônio Carrazza[6], no Brasil, têm competência tributária as pessoas políticas, ou seja, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, uma vez que somente elas possuem Legislativo com

---

[5] BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 76.

[6] Conforme: CARRAZZA, Roque Antônio, op. cit. (nota 4), p. 335.

representação própria. Em nosso ordenamento jurídico apenas o Poder Legislativo está autorizado a criar tributos.

Considerando que a CF/88 outorga a cada uma das pessoas políticas a competência para criar determinado tributo, verifica-se que uma das características da competência tributária é a privatividade ou exclusividade, uma vez que a constituição habilita a pessoa política contemplada a criar determinado tributo, por meio de lei, e, concomitantemente, proíbe as demais pessoas políticas de virem a fazê-lo.

Como decorrência, a criação de um tributo por pessoa política incompetente viola normas constitucionais e, portanto, tal ato será considerado nulo e não poderá ter eficácia jurídica. Como exemplo, se uma lei tributária inconstitucional vier a ser editada e, com base nela, for cobrado um tributo, o contribuinte lesado tem o direito subjetivo de repetir o que indevidamente o Fisco lhe exigiu. A anulação da lei não é suficiente para que as coisas voltem ao seu estado anterior normal, uma vez que somente após o reembolso do contribuinte é que os efeitos prejudiciais da invasão de competência tributária serão corrigidos.

O parágrafo único do artigo 6º do CTN, acima descrito, significa que a distribuição da receita relativa ao tributo não altera a competência tributária. Mais uma vez, citemos como exemplo o ICMS, cuja competência para legislar a respeito é dos Estados, embora 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação desse tributo sejam destinados aos Municípios, conforme o disposto no artigo 158, inciso IV, da CF/88.

A esse respeito, leciona Aliomar Baleeiro[7]:

> *A participação ou distribuição não influi na competência da Pessoa de Direito Público Interno, á qual é atribuído o imposto. Ela é livre na fixação das alíquotas, assim como em isentar ou não tributar. Se isenta ou não tributa, essa atitude política não gera qualquer direito para as outras Pessoa de Direito Público que se beneficiaram pela*

[7] BALEEIRO, Aliomar, op. cit. (nota 5), p. 78.

> *participação ou distribuição. Elas não se podem substituir ao governo competente para a decretação. (...)*

Dando continuidade à análise dos dispositivos do CTN a respeito do assunto e, como consequência, às características da competência tributária, nos termos do artigo 7º de referido diploma legal, a competência tributária é indelegável, ou seja, a pessoa jurídica à qual tenha a CF/88 atribuído competência para instituir determinado tributo não pode transferir essa competência[8].

Conforme afirma Roque Antonio Carraza[9]:

> *nem mesmo no âmbito da pessoa política o Poder Legislativo (que representa de modo mais direto, o povo) pode delegar aos demais Poderes (v.g., ao Executivo) ou a terceiro qualquer das atribuições, para criar tributos, que lhe foram expressa ou implicitamente conferidas pela Carta Magna. Ora, por muito maior razão, o Legislativo de uma pessoa política não pode delegar o direito de instituir tributos a outras pessoas políticas. (...).*

Tal característica aproxima-se muito da característica de irrenunciabilidade, que, como o próprio nome já diz, significa que as pessoas políticas não podem renunciar, no todo ou em parte, suas competências tributárias.

Ademais, a competência tributária não pode ser alterada, ampliada ou restringida pela própria pessoa jurídica que a detêm por faltar-lhe titulação jurídica para isso. A essa característica, Roque Antônio Carrazza[10] atribui o nome de

---

[8] *"Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.*
§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.
§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.
§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos."

[9] CARRAZZA, Roque Antônio, op. cit. (nota 4), p. 425.
[10] Conforme: CARRAZZA, Roque Antônio, op. cit. (nota 4), p. 434.

inalterabilidade da competência tributária, uma vez que somente a CF/88, que atribuiu as competências tributárias às pessoas políticas, pode alterá-las.

No entanto, dispõe também o artigo 7º do CTN que a pessoa jurídica de Direito Público pode transferir à outra pessoa as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, sendo que a transferência de tais atribuições não implica na transferência da competência tributária.

Além disso, a despeito de estarem impedidas de transferir a competência tributária, as pessoas políticas podem deixar de exercitar suas competências tributárias ao não criarem o tributo, ou podem utilizá-las apenas em parte, criando o tributo aquém das imposições constitucionais. A essa característica da competência tributária, dá-se o nome de facultatividade, que é a disponibilidade das pessoas políticas de se utilizarem ou não de referida competência.

Nesse particular, o artigo 8º do CTN dispõe que *"o não exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição Federal a tenha atribuído"*.

Isso porque, a competência tributária perdura no tempo e, como conseqüência, a pessoa política tem o direito de exercê-la a qualquer momento, ainda que leve algum tempo para a criação dos tributos por meio de lei. A essa outra característica, Roque Antônio Carrazza[11] atribui o nome de incaducabilidade e, como bem assinala o autor, a União, até os dias de hoje, não criou o imposto sobre grandes fortunas, previsto no artigo 153, inciso VII, da CF/88, sendo certo que poderá demorar mais 50 (cinquenta) anos para fazê-lo.

[11] Conforme: CARRAZZA, Roque Antônio, op. cit. (nota 4), p. 438.

2.2 Limitações da Competência Tributária

Ao exercitar a competência tributária, o legislador encontra limites jurídicos. Tais limitações são chamadas de limitações da competência ou, então, limitações ao poder de tributar. Conforme explica Hugo de Brito Machado[12], em sentido amplo, entende-se como limitação ao poder de tributar *"toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas desse poder"*. Por sua vez, "*em sentido restrito, entendem-se como limitações do poder de tributar o conjunto de regras estabelecidas pela Constituição Federal",* em seu artigo 150, no qual residem princípios fundamentais do Direito Constitucional Tributário, quais sejam, legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade, proibição de confisco, liberdade de tráfego e imunidade[13].

Pretendemos com esse subitem apenas indicar onde constam na CF/88 e no CTN os princípios acima mencionados, bem como fornecer uma explicação genérica acerca deles, uma vez que não é objetivo desse trabalho se aprofundar no estudo dos princípios limitadores da competência tributária.

---

[12] MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 29ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 272.

[13] *"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;
III - cobrar tributos:
a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
IV - utilizar tributo com efeito de confisco;
V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;
VI - instituir impostos sobre:
a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
b) templos de qualquer culto;
c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão."

Nesse sentido, o artigo 150 da CF/88, cuja matéria está reproduzida no artigo 9º do CTN, trata dos seguintes princípios:

(A) Inciso I – princípio da legalidade: impede que a União, Estados, Municípios e Distrito Federal exijam ou majorem tributos que não tenham sido estabelecidos por lei[14];

(B) Inciso II - princípio da isonomia: determina que é vedado à União, Estados, Municípios e Distrito Federal instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente;

(C) Inciso III, alínea "a" – princípio da irretroatividade: determina que é vedada a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

(D) Inciso III, alínea "b" – princípio da anterioridade: proíbe a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou[15];

(E) Inciso IV – princípio da proibição de confisco: segundo Hugo de Brito Machado[16], tributo com efeito de confisco é o "*tributo que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade*." O tributo deve ser um ônus suportável, "*um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida"*;

---

[14] Essa regra admite algumas exceções, uma vez que, por ato do Poder Executivo, desde que atendidas às condições e os limites estabelecidos em lei, podem ser majoradas as alíquotas do imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre operações financeiras.

[15] Nos termos do parágrafo primeiro do artigo 150, não estão sujeitos ao princípio da anterioridade da lei, podendo ser cobrados, portanto, no mesmo exercício financeiro em que for publicada a lei que os instituiu ou aumentou, o imposto de importação, o imposto de exportação, o imposto sobre produtos industrializados, o imposto sobre operações financeiras, o imposto extraordinário e empréstimo compulsório.

[16] Conforme: MACHADO, Hugo de Brito, op. cit. (nota 12), p. 270.

(F) Inciso V – princípio da liberdade de tráfego: os titulares de competência tributária não podem estabelecer limites ao tráfego de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;

(G) Inciso VI – princípio da imunidade: determina que é vedado às pessoas políticas instituir impostos sobre (i) patrimônio, renda ou serviços uns dos outros; (ii) templos de qualquer culto: (iii) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e (iv) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Assim sendo, na criação, instituição, legislação e cobrança de tributos, as pessoas jurídicas de direito público interno devem estar atentas e respeitar os princípios constitucionais acima descritos.

3 RELAÇÃO ENTRE O DIREITO PÚBLICO E O DIREITO PRIVADO – ARTIGOS 109 E 110 DO CTN

3.1 Discussão

O artigo 109 do CTN estabelece que *"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".*

Segundo o doutrinador Aliomar Baleeiro[17], referido artigo pretende fornecer, de forma geral e sintética, a diretriz para se definir a fronteira entre o Direito Privado e o Tributário, resguardando a autonomia deste. Isso significa que o legislador reconhece a competência das normas de Direito Civil e Comercial quanto à definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas, porém, o Direito Tributário, reconhecendo tais conceitos e formas, pode atribuir-lhes expressamente efeitos diversos do ponto de vista tributário.

O mesmo entendimento pode ser verificado na obra de Luciano Amaro[18] a respeito do assunto, conforme segue:

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

[17] Conforme: BALEEIRO, Aliomar, op. cit. (nota 5), p. 685.

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

partícipe da relação privada que seja eleito como sujeito passivo pela lei tributária.

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

(grifos nossos)

No mesmo sentido, entende Hugo de Brito Machado[19]:

Os princípios gerais do direito privado, repita-se a norma do art. 109, utilizam-se para pesquisa de definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas. Isto quer dizer que à luz desses princípios é que são definidos os institutos, os conceitos e as formas do direito privado que tenham sido empregados pela lei tributária. Mas não para definição dos respectivos efeitos tributários, diz o art. 109. E com isto quer dizer que a lei tributária pode atribuir os efeitos tributários que bem entender àqueles institutos, conceitos e formas. Ao definir uma hipótese de incidência tributária o legislador pode utilizar um conceito, um instituto ou uma forma de direito privado, atribuindo-lhe expressamente significado e alcance diversos para fins tributários. (grifos nossos)

[19] MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. II. São Paulo: Atlas, 2004, p. 229.

Citamos, ainda, a título exemplificativo, a seguinte decisão, em que o Superior Tribunal de Justiça ("STJ") destacou que o Direito Tributário, sem alterar conceitos ou princípios de direito privado, pode atribuir-lhe efeitos próprios:

> *"PROCESSO CIVIL - RECURSO ESPECIAL - TRIBUTÁRIO - ICMS – COMPENSAÇÃO - PRECATÓRIO - HOMOLOGAÇÃO JUDICIAL - REQUISITO DA LEGISLAÇÃO LOCAL - ART. 170 DO CTN.º*
> *1. Segundo sedimentada jurisprudência desta Corte, compete à legislação local estabelecer o regramento da compensação tributária, ainda que para fins do art. 78, § 2º do ADCT.*
> *2. O Direito tributário não pode alterar o conceito da cessão de crédito, mas pode lhe atribuir efeitos próprios na seara tributária, inclusive dispondo sobre requisitos de validade da cessão.*
> *3. Agravo regimental não provido."*
> (AgRg no Ag 1228671 / PR, julgado pela Segunda Turma do STJ em 20/04/2010)

O conteúdo genérico do artigo 109 do CTN está desdobrado no artigo 110 do mesmo diploma legal, o qual dispõe que *"a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."*

Na verdade, o artigo 110 somente veio a explicitar que a lei tributária não pode alterar os conceitos utilizados pela CF/88, pois caso contrário ter-se-ia que admitir que o legislador ordinário poderia modificar a competência tributária conferida aos entes públicos pela CF/88[20].

É importante notar que tal artigo refere-se a definições, conceitos e formas. Portanto, seu alcance não fica limitado aos casos em que a CF/88 tenha

[20] Conforme: MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. II, São Paulo: Atlas, 2004, p. 235, e conforme: CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 13ª ed., São Paulo: Saraiva, 2000. p. 104.

fixado a definição de um conceito para a determinação de seus respectivos efeitos tributários, basta que tenha utilizado um conceito ou uma forma de Direito Privado, sendo que tal conceito/forma não poderá ser alterado pela lei ordinária.

Ao analisarmos a jurisprudência sobre o assunto, verificamos que o entendimento dos julgadores está em linha com o entendimento da doutrina. Como exemplo, podemos citar o caso dos julgamentos dos Recursos Extraordinários ("RE") nºs. 357.950, 390.840, 358.273 e 346.084, por meio dos quais o Plenário do Supremo Tribunal Federal ("STF"), na sessão de 09 de novembro de 2005, declarou a inconstitucionalidade do parágrafo 1º, do artigo 3º, da Lei nº 9.718/1998[21], em razão de tal dispositivo ter violado o artigo 195, inciso I, alínea "b" e parágrafo 4º, e artigo 154, inciso I, ambos da CF/88[22], bem como o artigo 110 do CTN. Confira-se a ementa do RE n.º 346.084:

> *"CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.*
> *TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a*

---

[21] *Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.*
§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)."

[22] *Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*
I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
(…)
b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
(...)
§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

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

> *definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.*
> *CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada."* *(grifos nossos)*

Isso porque, o artigo 195, inciso I, alínea "b", da CF/88, previa a incidência da COFINS apenas sobre o faturamento das pessoas jurídicas, que, por sua vez, foi definido pelo artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91[23], em estrita obediência à CF/88. Segundo o Relator Ministro Ilmar Galvão, em seu "voto" constante do RE nº 346.084, a Lei nº 9.718/1998 ampliou o conceito de faturamento para nele abranger a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conferindo nova dimensão ao âmbito material de incidência do tributo, ampliando o leque dos seus fatos geradores e respectivas bases de cálculo.

Assim, ao modificar um conceito previamente estabelecido pela CF/88 e, como consequência, ampliar a base de cálculo de um tributo, a Lei n.º 9.718/1998 violou o disposto no artigo 110 do CTN, nos termos do "voto" proferido pelo Ministro Cezar Peluso, constante do RE n.º 346.084, conforme segue:

> *"Apesar de parecer expletivo, ante a própria inteligência do sistema, o qual já não permite alteração da competência tributária pelo ente*

---

[23] *"Art. 2° A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza."*

federado que a recebe, dada a rigidez constitucional, é, a respeito, peremptório, o art. 110 do Código Tributário: (...)

É claro que o preceito não serve a interpretar a Constituição, mas tem eficácia enquanto predica sanção de invalidez às normas tributárias que a contrariem nos aspectos enunciados. E não deixa de confirmar que a Constituição da República usa, implicitamente, conceitos de direito privado para definir ou limitar competências tributárias.

Ao outorgar à União competência para instituir contribuição social sobre o faturamento, o constituinte originário indicou-lhe desde logo, de modo expresso, o fato gerador (hipótese de incidência) e a base de cálculo possíveis, interditando ipso facto à lei subalterna alargar ou burlar tais limites mediante subterfúgios linguísticos ou conceituais, como, p. ex., alteração dos significados normativos incorporados pela Constituição."

No mesmo sentido, vejamos outro precedente no qual o Tribunal Pleno do STF julgou inconstitucional a exigência do ISS na locação de bens móveis por contrariar a CF/88 na outorga de competência aos municípios. Confira-se:

"TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional."

(RE n.º 116.121/SP, Rel. Min. Octavio Gallotti, DJ 25/05/2001)

Aliomar Baleeiro[24] sintetiza o assunto com a seguinte explicação a respeito dos artigos 109 e 110 do CTN, ora em análise:

> *O art. 109 autoriza o legislador tributário a atribuir a um instituto de Direito Privado – dentro dos limites constitucionais existentes – efeitos tributários peculiares. E, se o legislador tributário não o fizer expressamente, não poderá o intérprete adaptar princípio ou instituto de Direito Privado para aplicar-lhes efeitos tributários especiais. Já o art. 110 proíbe ao próprio legislador ultrapassar aqueles limites postos na Constituição Federal por via indireta, ou seja, por meio de informação e revisão do alcance daqueles mesmos institutos, conceitos e formas de Direito Privado.*
> *O princípio da legalidade é assim cogente. A segurança jurídica, a certeza e a confiança norteiam a interpretação. Nem o regulamento do Executivo, nem o ato individual administrativo ou judicial poderão inovar a ordem jurídica. A interpretação deve atribuir a qualquer instituto, conceito, princípio ou forma de direito privado os efeitos que lhes são inerentes, ressalvada a alteração oposta pelo legislador tributário. Entretanto, o legislador tributário está premido e constrangido por limites constitucionais, que ele não pode ultrapassar (conforme reforça o art. 110).*

Sacha Calmon Navarro Coelho e Valter Lobato[25] compartilham do mesmo entendimento a respeito dos objetivos dos artigos 109 e 110 do CTN:

> *(...) O legislador não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de Direito Privado. No art. 109, para evitar o abuso das formas, se lhe facultou atribuir efeitos tributários aos mesmos, embora limitadamente. No art. 110, se proíbe possa o legislador infraconstitucional alterá-los para o fim de alargar pro domo sua os fatos geradores previstos na Constituição. É dizer que os institutos, conceitos e formas de Direito Privado*

---

[24] BALEEIRO, Aliomar, op. cit. (nota 5), p. 685.

[25] COELHO, Sacha Calmon Navarro; LOBATO, Valter. A Norma Tributária e a Lei nº 11.638/2007. In Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A. ROCHA, Sérgio André (Coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 559.

> *utilizados pela Constituição Federal (e pelas Constituições dos Estados e Leis Orgânicas Municipais), para estabelecer e limitar competências tributárias, não podem ser alterados. Tais conceitos, institutos e formas são recebidos pelo Direito Tributário tal qual são no Direito Privado. O objetivo aqui é preservar a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes políticos da Federação, segregando, a partir de conceito de Direito Privado já sedimentados, as fontes de receita tributária dos mesmos(...).*

Tendo em vista o disposto nos artigos 109 e 110 do CTN, bem como a posição doutrinária e jurisprudencial a respeito do assunto, podemos concluir que o Direito Tributário reconhece e se utiliza de princípios, conceitos e formas do Direito Privado, porém, pode atribuir-lhes efeitos diversos para fins tributários, desde que não ocorra violação de dispositivos constitucionais, bem como de conceitos adotados pela CF/88 para a definição de competência tributária.

3.2 Conceitos de Prestação de Serviços de Comunicação / Telecomunicação

Para a compreensão do conceito de prestação de serviços de comunicação devemos, inicialmente, nos atentar aos dispositivos do Código Civil (i.e., Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – "CC"), que estabelecem a regulamentação dos contratos de prestação de serviços em geral, uma vez que não há dispositivos específicos acerca da prestação de serviços de comunicação[26].

Da leitura de referidos dispositivos infere-se que, por meio dos contratos de prestação de serviços, o contratado se obriga a trabalhar de forma a cumprir uma determinada obrigação (no caso, a execução da comunicação) perante o contratante, mediante remuneração.

Aires F. Barreto[27] nos ensina que a análise sistemática da CF/88 nos leva à conclusão de que o conceito constitucional de serviço tributável por meio de

---

[26] Os artigos 593 a 609 do CC regulamentam as prestações de serviços que não estão sujeitas às leis trabalhistas ou leis especiais.

[27] BARRETO, Aires F.. ICMS e ISS: Serviços de Comunicação e de 'Valor Adicionado'. In Revista de Direito Tributário n.º 81. São Paulo: Malheiros, p. 188.

impostos pode ser definido como *"o desempenho de atividade economicamente apreciável, produtiva, de utilidade para outrem, porém sem subordinação, sob regime de direito privado, com fito de remuneração"*.

Ou seja, no conceito de serviço tributável não se inclui o (i) serviço público, (ii) o trabalho realizado para si próprio e o trabalho filantrópico, que são desprovidos de conteúdo econômico, bem como (iii) o trabalho efetuado em relação de subordinação.

A determinação do conceito constitucional de serviço tributável se faz importante na medida em que, nos termos dos artigos 109 e 110 do CTN, o legislador não pode ultrapassar os limites de referido conceito.

Conforme analisaremos detalhadamente nos capítulos seguintes, a CF/88 outorgou competência para a instituição de ISS, em regra, aos Municípios[28] e, excepcionalmente, aos Estados e Distrito Federal[29].

Definido o significado da prestação de serviço, passamos a analisar o conceito de comunicação. De acordo com a definição constante do *"Dicionário Houaiss da língua portuguesa"*, comunicação é o *"processo que envolve a transmissão e a recepção de mensagens entre uma fonte emissora e um destinatário receptor, no qual as informações transmitidas por intermédio de recursos físicos (fala, audição, visão etc.) ou de aparelhos ou dispositivos técnicos, são codificadas na fonte e decodificadas no destino com o uso de sistemas*

---

[28] *"Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:*
(...)
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).
(....)"

[29] *"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)
(...)"

convencionados de signos ou símbolos sonoros, escritos, iconográficos, gestuais etc.'[30]

Da leitura de referida definição, podemos verificar que o vocábulo comunicação possui inúmeras acepções, que vão desde a simples conversa até a transmissão/transferência de algo.

Luiz Rogério Sawaya Batista[31] esclarece que a palavra comunicação:

> *(..) pode ser tomada, exemplificativamente, no sentido do ato ou entendimento de comunicar-se, ou no da ação de utilizar os meios necessários para realizar comunicação e até no da transmissão de informações de um ponto a outro por meio de sinais em fios, ou de ondas eletromagnéticas.*

Para que haja comunicação, é necessário, portanto, que haja um emissor ou emitente, um receptor ou destinatário, uma mensagem e um meio pelo qual essa mensagem será transmitida.

Questão, a saber, seria qual o conceito de referido vocábulo que foi estabelecido ou adotado pela legislação tributária e pela CF/88.

Segundo Humberto Ávila[32], não há um conceito único adotado pela CF/88 para o vocábulo comunicação, sendo que tal autor esclarece que:

> *(...) ao contrário de outros termos eminentemente jurídicos, como salário, faturamento e serviço, o vocábulo comunicação não tem*

---

[30] Dicionário Houaiss da língua portuguesa. 1ª ed.. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 781.

[31] BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. A Prestação de Serviços de Comunicação, a Cessão de Direitos e a Locação de Meios Físicos. In Revista Dialética de Direito Tributário n.º 75, São Paulo: Dialética, dezembro 2001, p. 120.

[32] ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação. Conceito de Prestação de Serviços de Comunicação. Intributabilidade das Atividades de Veiculação de Publicidade em Painéis e Placa. Inexigibilidade de Multa. In Revista Dialética de Direito Tributário n.º 143, São Paulo: Dialética, agosto 2007, p. 122.

apenas um conceito técnico, mas, também, um conceito vulgar, que pode ser buscado em qualquer dicionário etimológico.

Porém, sobre a comunicação em si mesma considerada não incide nenhum imposto, uma vez que o serviço de comunicação é que pode ser tributado[33].

Para que haja serviço de comunicação, é necessário que o serviço seja prestado para um tomador ou terceiro diverso do prestador, bem como que se trate de uma prestação em caráter oneroso.

Conforme analisaremos detalhadamente nos capítulos seguintes, a CF/88, em seu artigo 155, inciso II, outorgou, aos Estados-membros e ao Distrito Federal, competência para criar impostos sobre *"operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior".* Assim sendo, foi instituído o ICMS.

As referidas pessoas políticas estão, portanto, constitucionalmente aptas a tributar, por meio do ICMS, não propriamente o transporte interestadual e intermunicipal, a comunicação ou quaisquer outros serviços, mas, sim, as prestações onerosas destes serviços. Ou seja, o fato gerador do ICMS ocorre somente quando, em razão de negócio jurídico firmado entre particulares, sob regime de Direito Privado, tais serviços forem efetivamente prestados[34].

No tocante ao conceito de serviço de telecomunicação, o artigo 22, inciso IV, da CF/88, determina que compete privativamente à União legislar sobre telecomunicações[35]. Além disso, o artigo 21, inciso XI, estabelece que compete à

---

[33] Esse entendimento é corroborado por CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS-Comunicação – não-incidência sobre a Prestação Onerosa de Serviços Acessórios e o Aluguel de Equipamentos, que Empresas do Setor de Telecomunicações realizam em favor de seus Clientes – Questões Conexas. In Direito das Telecomunicações e Tributação. DERZI, Misabel Abreu Machado - Coord., São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 351, bem como por Aires F. Barreto, op. cit. (nota 27), p. 193.

[34] Esse entendimento é corroborado por CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit. (nota 33), p. 349, sendo também os ensinamentos de ÁVILA, Humberto no mesmo sentido, op. cit. (nota 32), p. 122.

[35] *"Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:*
(...)

União Federal *"explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações, nos termos da lei, que disporá sobre a organização dos serviços, a criação de um órgão regulador e outros aspectos institucionais".*

Em obediência à CF/88 e usando de sua competência privativa[36], a União, por meio da Lei n.º 9.472/1997, chamada de Lei Geral de Telecomunicações ("LGT"), dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento da ANATEL e outros aspectos institucionais. Referida legislação estabelece em seu artigo 60 o conceito de serviço de telecomunicação, conforme segue:

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

Essa mesma definição consta no artigo 2º do Regulamento dos Serviços de Telecomunicações, aprovado pela ANATEL por meio da Resolução n.º 73, de 25 de novembro de 1998 ("Resolução ANATEL n.º 73/98").

O entendimento majoritário da doutrina é no sentido de que o serviço de telecomunicação é uma espécie do gênero serviço de comunicação[37].

IV - águas, energia, informática, telecomunicações e radiodifusão;
(...)"

[36] Vide Capítulo 2 a respeito do conceito de competência privativa.

[37] Como exemplo, citamos BARRETO, Aires F., op. cit. (nota 27), p. 189. MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – Teoria e Prática, São Paulo: Dialética, 9ª ed., 2006, p. 127. BATISTA, Luis

Contrariamente a essa posição, Helena Xavier[38] nos ensina que, da interpretação do artigo 60, acima transcrito, verifica-se que:

(i) o serviço de telecomunicação possui um caráter complexo ou coletivo, uma vez que só existe como "conjunto de atividades que possibilita a oferta de comunicação" e não em cada uma das atividades singulares relativas ou conexas a tal oferta;

(ii) somente se pode falar em serviço de telecomunicação em relação às atividades que, em conjunto, são necessárias e suficientes à oferta de transmissão, emissão ou de recepção, sendo irrelevantes, do ponto de vista regulatório, tanto o resultado como quaisquer outras atividades conexas, acessórias ou adicionais à oferta de telecomunicação, como é o caso das meras facilidades e serviços de valor adicionado; e

(iii) enquanto que, para fins tributários, a CF/88 exige prestação de resultado (*i.e.*, 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, independentemente de haver ou não o estabelecimento de uma relação de comunicação.

Diante de tais afirmações, a doutrinadora conclui que o artigo 60 da LGT fornece não só o critério de distinção entre serviço de telecomunicação e serviço de comunicação, como também esclarece que os dois conceitos não se encontram em uma relação de gênero e espécie. Isso porque, somente os serviços de telecomunicações que possibilitam a totalidade das etapas de emissão, transmissão

---

Rogério Sawaya, op. cit. (nota 31), p. 121. RODRIGUES, Marcelo de Carvalho. ICMS sobre Provimento de Capacidade de Satélite. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 244. MIRANDA, João Damasceno Borges de. A Regra-Matriz do ICMS e sua incidência sobre os Serviços de Comunicação. In Revista Tributária e de Finanças Públicas n.º 46. CAMPOS, Dejalma de - Coord., São Paulo: Revista dos Tribunais, setembro-outubro de 2002, p. 157.

[38] XAVIER, Helena. O Conceito de Comunicação e Telecomunicação na Hipótese de Incidência do ICMS. In Revista Dialética de Direito Tributário n.º 72, São Paulo: Dialética, setembro 2001, p. 80.

e recepção (e não aqueles que possibilitam a mera transmissão de sinais somente), constituem efetivamente serviços de comunicação, pois têm por escopo e resultado o estabelecimento de uma relação de comunicação pessoal, individual e concreta.

De acordo com os artigos 109 e 110 do CTN, acima analisados, a legislação tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de Direito Privado. Por essa razão, ao delimitar a incidência do ICMS sobre as prestações de serviços de comunicação/telecomunicação, o legislador tributário deve obediência aos conceitos estabelecidos pelo Direito Privado e adotados pela CF/88.

Não queremos neste subcapítulo esgotar o assunto, uma vez que a discussão acerca dos conceitos aqui tratados será retomada nos capítulos seguintes, quando da análise para fins de incidência do ICMS e ISS.

4 CONSIDERAÇÕES GERAIS ACERCA DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO

4.1 Perfil Constitucional

Conforme mencionado no Capítulo 3, a CF/88, em seu artigo 155, inciso II, outorgou aos Estados-membros e ao Distrito Federal, competência para criar impostos sobre determinadas operações, conforme segue:

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

Assim sendo, foi instituído o ICMS.

Tal imposto alberga, na verdade, cinco impostos diferentes, quais sejam: (i) o imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias (imposto sobre operações mercantis), que compreende a importação de mercadorias do exterior; (ii) o imposto sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; (iii) o imposto sobre a prestação de serviços de comunicação; (iv) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e (v) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Podemos que dizer que são cinco impostos diferentes em razão de possuírem hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Dentre tais

impostos, estudaremos detalhadamente o imposto sobre serviços de comunicação, que é o objeto do presente trabalho.

Dispõe o artigo 155, parágrafo segundo, inciso I, da CF/88, que o ICMS se sujeita ao princípio da não-cumulatividade. Tal dispositivo determina que o imposto *"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 por outro Estado ou pelo Distrito Federal."*

Dessa forma, em cada operação ou prestação é assegurada ao contribuinte uma dedução ou abatimento correspondente aos montantes cobrados nas operações ou prestações anteriores. A exceção a esse direito de crédito ocorre quando estiverem presentes as situações de isenção ou não-incidência do ICMS. Tais casos acarretam a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Seguindo as disposições contidas no artigo 155, parágrafo segundo, da CF/88, o inciso III estabelece que o ICMS *"poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços".*

Pelo princípio da seletividade temos que as mercadorias e os serviços de primeira necessidade devem ser menos onerados, pelo ICMS, que as mercadorias e serviços supérfluos. Vejamos o pronunciamento de Roque Antônio Carraza[39] a respeito do assunto:

> *A seletividade em função da essencialidade exige que o ônus econômico do ICMS recaia sobre mercadorias ou serviços, na razão direta de sua superfluidade e na razão inversa de sua necessidade, tomando-se como parâmetro o consumo popular. Daí que, a nosso sentir, as operações com gêneros de primeira necessidade e as prestações de serviços (de transporte transmunicipal ou de comunicação) de massa deveriam ser completamente desoneradas do tributo, já que, em relação a eles, o contribuinte não tem liberdade de escolha.*

[39] CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 13ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 439.

No entanto, na prática, não é sempre que tal princípio é obedecido. Como exemplo, podemos citar a alíquota elevada de 25% do ICMS, que é aplicável às operações com energia elétrica e prestações de serviços de comunicação.

Nas alíneas "a" a "d", do inciso X, do parágrafo segundo, do artigo 155, a CF/88 estabelece casos de imunidade do ICMS[40]. Segundo definição de Roque Antonio Carrazza[41], a *"imunidade é uma hipótese de não-incidência tributária, constitucionalmente qualificada. Quando presente, impede que a pessoa política crie, in abstracto - isto é, legislativamente -, aquele tributo de sua competência."*

Dentre os casos de imunidade enumerados nas alíneas acima mencionadas, para fins do presente trabalho, é importante destacar a imunidade prevista na alínea "d", a qual estabelece que o ICMS não incidirá *"nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita"*.

Os serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens são aqueles prestados por rádios e televisões abertas. No entendimento de Roque Antonio Carrazza[42]., a previsão de tal imunidade é desnecessária, uma vez que esses tipos de serviços não se amoldam ao arquétipo constitucional do ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação (adiante "ICMS-Comunicação"). Isso porque, ainda que houvesse serviço de comunicação, o imposto não poderia ser exigido por falta de

---

[40] *"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:
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)
b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;
c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;
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)
(...)"

[41] CARRAZA, Roque Antônio,op. cit. (nota 39), p. 402.

[42] CARRAZA, Roque Antônio,op. cit. (nota 39), p. 415.

base de cálculo, já que os serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens são gratuitos.

O inciso XII, do parágrafo segundo, do artigo 155 da CF/88, estabelece que, por meio de lei complementar, dentre outros assuntos, devem ser definidos os contribuintes, o regime de compensação, isenções e incentivos fiscais atrelados ao ICMS, conforme segue:

> *"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*
> *(...)*
> *II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*
> *(...)*
> *§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*
> *(...)*
> *XII - cabe à lei complementar:*
> *a) definir seus contribuintes;*
> *b) dispor sobre substituição tributária;*
> *c) disciplinar o regime de compensação do imposto;*
> *d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;*
> *e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";*
> *f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;*
> *g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.*
> *h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese*

> *em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*
> *i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*
> *(...)"*

Dessa feita, analisaremos no item seguinte as disposições da Lei Complementar n.° 87, de 13 de setembro de 1996, a qual atualmente rege a matéria relativa ao ICMS.

4.2 Legislação Complementar

Nos termos do artigo 2°, inciso III, da Lei Complementar n.° 87, de 13 de setembro de 1996 ("LC 87/96"), o ICMS incide sobre as *"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".*

Tal inciso apenas diz que a prestação onerosa de serviço de comunicação, qualquer que seja, está sujeita ao ICMS. A emissão, transmissão etc, são apenas atividades geralmente praticadas pelos prestadores de serviços, sendo que, independentemente de se tratar de uma ou outra atividade, qualquer delas é apta a caracterizar o serviço e, como consequência, a incidência do imposto.

Nesse sentido, é o entendimento do STF, o qual, por meio de decisão proferida na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.° 1.467-6, esclareceu que a LC 87/96 *"reitera a incidência do ICMS sobre todo e qualquer serviço de comunicação".*

De acordo com o disposto no artigo 4° da LC 87/96, contribuinte do ICMS é *"qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior".* Além

disso, o inciso II do parágrafo único de referido artigo determina que é também contribuinte do ICMS a pessoa física ou jurídica que *"seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior".*

O artigo 11, inciso III, alínea "c-1", estabelece que, nos casos em que haja prestação onerosa de serviço de comunicação, o local da prestação, para os efeitos de cobrança do ICMS e definição do estabelecimento responsável, é o local do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, quando prestado por meio de satélite. O inciso IV do mesmo artigo determina que, tratando-se de serviços prestados ou iniciados no exterior, o local do estabelecimento ou domicílio do destinatário é considerado o local da prestação[43].

Conforme dispõe o artigo 13, inciso III, da LC 87/96, a base de cálculo do ICMS é o preço do serviço de comunicação.

4.3 Legislação Estadual de São Paulo

O Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, atualmente em vigor, foi aprovado pelo Decreto Estadual no. 45.490, de 30 de novembro de 2000 ("RICMS-SP") e o seu artigo 1º, inciso III, possui a mesma redação do artigo 2°, inciso III, da LC 87/96, ao determinar que o ICMS incide sobre a *"prestação onerosa 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".*

---

[43] *"Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:*

(...)

III - tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação:
a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição, ampliação e recepção;
b) o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão, ou assemelhados com que o serviço é pago;
c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese e para os efeitos do inciso XIII do art. 12;
c-1) o do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, quando prestado por meio de satélite; (Alínea incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000)
d) onde seja cobrado o serviço, nos demais casos;
IV - tratando-se de serviços prestados ou iniciados no exterior, o do estabelecimento ou do domicílio do destinatário."

Na mesma esteira, o artigo 9º, que trata da definição do contribuinte do ICMS, e o artigo 36, inciso III, alínea "d", que trata do local da prestação do serviço de comunicação, quando prestado por meio de satélite, para efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, possuem a mesma redação dos artigos da LC 87/96, que dispõem acerca de referidas particularidades do ICMS.

No tocante à alíquota do ICMS, aplicável para a prestação interna (*i.e.*, dentro do Estado de SP) dos serviços de comunicação, nos termos do artigo 55, inciso I, do RICMS-SP, é de 25% (vinte e cinco por cento), ainda que tal prestação tenha se iniciado no exterior.

Além disso, é importante notar que o RICMS-SP diferencia a prestação de serviços de comunicação da prestação de serviços de telecomunicação, uma vez que os artigos 175 e 178 preconizam modelos diferentes de notas fiscais para cada tipo de serviço[44].

4.4 Conceitos de Prestação de Serviços de Comunicação / Telecomunicação para Fins de Incidência do ICMS

Conforme mencionado nos itens anteriores, nos termos do artigo 155, inciso II, da CF/88, o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sim sobre a prestação onerosa de serviço de comunicação.

Roque Antonio Carrazza[45] nos fornece um exemplo esclarecedor que retrata essa diferença, vejamos:

---

[44] *"Art. 175. - A Nota Fiscal de Serviço de Comunicação, modelo 21, será emitida, antes do início da prestação do serviço, por estabelecimento que prestar serviço de Comunicação, e conterá as seguintes indicações (Lei 6.374/89, art. 67, § 1º, e Convênio SINIEF-6/89, arts. 74, 75, 79 e 80): (...)"*

"Art. 178. - A Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações, modelo 22, será emitida por estabelecimento que prestar serviço de telecomunicação e conterá as seguintes indicações (Lei 6.374/89, art. 67, § 1º, e Convênio SINIEF-6/89, arts. 81 e 82): (...)"

[45] CARRAZA, Roque Antônio,op. cit. (nota 39), p. 165.

> *Tanto que um advogado, contratado para prestar seus serviços típicos (v.g., para fazer uma sustentação oral perante um Tribunal Superior), por sem dúvida comunica-se, mas não será tributado por meio de ICMS. Recolherá, sim, o ISS, já que estará prestando serviços de outra natureza – qual seja, o advocatício -, embora não se negue que, para levá-lo a cabo, precisa necessariamente comunicar-se. É que o objeto do contrato que firmou com seu cliente (o tomador) não foi a prestação de um serviço de comunicação, mas a defesa, em juízo ou fora dele, de seus interesses. E isto nada obstante o serviço advocatício exigir, para ser prestado, o fato físico comunicação. Observe-se que o próprio étimo da palavra 'advogado' (de advocatu, 'chamado para junto') revela que esse profissional fala em nome de terceiro – o que, por óbvio, implica comunicação. No entanto, a comunicação assim realizada é o simples meio de alcançar-se o fim do contrato celebrado com o cliente – qual seja, prestação de serviços advocatícios -, circunstância que nos reconduz à ideia de que o tributo devido, no caso, é mesmo o ISS.*

Por meio desse exemplo, fica esclarecido que a comunicação somente determinará a incidência do ICMS se for o objeto do negócio jurídico firmado entre as partes, e não um simples meio para alcançá-lo.

Segundo o doutrinador, o ICMS-Comunicação só pode surgir da execução de uma obrigação de fazer (nunca de dar)[46], isto é, do fato de uma pessoa, física ou jurídica, prestar, a título oneroso, serviços de comunicação a terceiros. Ou seja, para que haja a incidência de referido imposto, é necessária a existência de um esforço humano realizado em favor de um terceiro com o objetivo de auferir lucro.

Além disso, não é suficiente para a incidência do ICMS-Comunicação a possibilidade da prestação de serviço de comunicação, que se instaura com a relação jurídica (contrato) entre prestador e fruidor, uma vez que o fato imponível do imposto somente ocorre quando o serviço for efetivamente prestado.

---

[46] Na obrigação de dar, o objeto da prestação consiste na entrega de uma coisa, sendo que na obrigação de fazer, o objeto da prestação é um ato do devedor. Tal assunto será analisado detalhadamente nos capítulos seguintes.

Note-se, ainda, que, conforme entendimento de Roque Antonio Carrazza[47], para que ocorra a prestação onerosa de serviço de comunicação a que alude o artigo 155, inciso II, da CF/88, deve ser identificado e determinado um emissor da mensagem, um receptor de referida mensagem e, por óbvio, uma mensagem que ambos compreendam. Dessa forma, para fins de incidência do ICMS, a comunicação envolve um ato de conhecimento e consciência da pessoa que recebe a mensagem.

No entanto, ainda que a comunicação envolva um destinatário certo e determinado que compreenda a mensagem, para que haja a prestação onerosa de serviço de comunicação passível de incidência do ICMS-Comunicação, é necessário que o emissor e o destinatário encontrem-se à distância para que, quando forem trocar mensagens, se utilizem de equipamentos disponibilizados, a título oneroso, por um terceiro. Ou seja, esse terceiro coloca em contato o emissor e o destinatário da mensagem por meio de toda uma infraestrutura mecânica, eletrônica e técnica.

É importante notar, porém, que a mera disponibilização do acesso ou dos meios que possibilitarão o serviço de comunicação ou os simples atos preparatórios à prestação dos serviços de comunicação não tipificam o fato imponível do ICMS-Comunicação, pois este somente ocorrerá quando duas pessoas trocarem, com apoio em tais atos ou meios, mensagens, informações etc.

[47] CARRAZA, Roque Antônio, op. cit. (nota 39), p. 165.

5 CONSIDERAÇÕES GERAIS ACERCA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

5.1 Perfil Constitucional

A CF/88, em seu artigo 156, inciso III, outorgou aos Municípios, competência para criar impostos sobre serviços, conforme segue:

> *"Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:*
> *(...)*
> *III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*
> *(...)"*

Assim sendo, foi instituído o ISS. Tal dispositivo constitucional deixa bem claro que a regra geral é a tributação dos serviços pelos Municípios e a exceção é a tributação de dois tipos de serviços, i.e., transporte e comunicação, pelos Estados e pelo Distrito Federal, sendo que os serviços de transporte somente serão tributados por esses entes quando forem transcendentes dos limites municipais.

Além disso, a expressão *"definidos em lei complementar"* se refere aos dois tipos de serviços conferidos à competência dos Estados e do Distrito Federal. Aires F. Barreto[48] compactua desse entendimento nos seguintes termos:

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

---

[48] BARRETO, Aires F.. ISS na Constituição e na Lei. 2ª ed.. São Paulo: Dialética, 2005, p. 40.

O parágrafo terceiro, do artigo 156 da CF/88, estabelece que, por meio de lei complementar, dentre outros assuntos, devem ser fixadas as alíquotas do ISS, conforme segue:

> *"Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:*
> *(...)*
> *III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*
> *(...)*
> *§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)*
> *I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)*
> *II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*
> *III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)"*

Dessa feita, analisaremos no item seguinte as disposições da Lei Complementar n.° 116, de 31 de julho de 2003, que atualmente regula o ISS.

5.2 Legislação Complementar

De acordo com o disposto no artigo 1º da Lei Complementar n.° 116, de 31 de julho de 2003 ("LC 116/03"), o ISS *"tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador."*

A *"lista anexa"* a que se refere o artigo acima citado enumera uma série de serviços passíveis de tributação pelo ISS. Há certa discussão na doutrina e jurisprudência a respeito do caráter taxativo ou exemplificativo das listas de serviços

definidas por leis complementares. Porém, a posição predominante é no sentido de considerar tais listas como taxativas[49].

Diante de tal postura, os serviços que não se encontram descritos na lista anexa à LC 116/03 não podem ser tributados.

No entanto, especificamente com relação à lista anexa à LC 116/03, a doutrina tem enfrentado dúvidas no que diz respeito à função de seus itens e subitens, ou seja, se tributáveis pelo ISS são os serviços descritos nos subitens ou os gêneros referidos nos grupos que os aglutinam (itens)[50].

Vejamos a posição de Aires F. Barreto[51] a respeito do assunto:

> *De tudo que se vê, se as leis municipais pudessem criar ISS com base nos próprios itens da Lei Complementar 116/2003, absolutamente desnecessários seriam os subitens. Não teriam eles nenhuma função, nenhuma utilidade. Como tal exegese atenta para as regras fundamentais da hermenêutica, é forçoso concluir que a possibilidade de instituição de ISS, pelos Municípios e, se o caso, pelo Distrito Federal, só encontrará apoio nos subitens e não nos itens que o encabeçam. Os itens, em verdade, atuam como meras referências de aglutinação daqueles que serão os possíveis serviços tributáveis enunciados nos vários subitens.*

---

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

[50] Como exemplo, citemos o item 1 da lista - "Serviços de informática e congêneres" -, cujos subitens são os seguintes:
"1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.
1.02 – Programação.
1.03 – Processamento de dados e congêneres.
1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.
1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.
1.06 – Assessoria e consultoria em informática.
1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.
1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas."

[51] BARRETO, Aires F., op. cit. (nota 48), p. 120.

Além disso, Aires F. Barreto[52] ainda nos concede outro argumento extremamente importante e decisivo à tributação pelo ISS dos serviços descritos nos subitens da lista anexa à LC 116/03. Se a possibilidade de exigência do ISS decorresse do item, e não dos respectivos subitens, não haveria sentido no veto presidencial a determinado subitem, conforme ocorreu com o subitem 3.01, que foi vetado e previa a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis.

Dando continuidade à análise do artigo 1º da LC 116/03, o parágrafo primeiro de referido artigo dispõe que o ISS *"incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País."*

Por sua vez, o parágrafo segundo do artigo 1º da LC 116/03 dispõe o seguinte:

> *"Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.*
> *(...)*
> *§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias."*

Da leitura de referido parágrafo, podemos concluir que (i) incide ICMS quando a lista ressalva determinadas parcelas da prestação dos serviços; (ii) não incide ICMS sobre mercadorias a serem utilizadas nas prestações de serviços arroladas; (iii) incide ISS sobre serviços listados, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

---

[52] Conforme: BARRETO, Aires F., op. cit. (nota 48), p. 120.

Segundo Aires F. Barreto[53]:

> *Diante da operação relativa à circulação de mercadorias só cabe ICMS. Mas, se se tratar de mero material necessário à prestação do serviço, não incide nenhum ICMS, pena de afronta à Constituição. Não é demais repetir que a distinção entre mercadoria e material não está no bem ontologicamente considerado, mas na sua destinação. Se for objeto de mercancia, mercadoria; se for insumo ou requisito necessário à prestação de um serviço, material.*

Com relação à sujeição passiva do ISS, dispõe o artigo 5º da LC 116/03 que o contribuinte do imposto é o prestador do serviço. No entanto, nos termos do artigo 6º do mesmo diploma legal, os municípios, mediante lei, *"poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais."*

Dessa feita, o inciso I, do parágrafo segundo de referido artigo determina que o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País será responsável pelo pagamento do ISS. Além disso, o inciso II de tal parágrafo estabelece que a pessoa jurídica, tomadora ou intermediária de determinados serviços, enumerados no próprio inciso, será responsável pelo recolhimento do ISS.

Com relação aos demais aspectos básicos do ISS, tais como base de cálculo e alíquota, dispõem os artigos 6º e 8º da LC 116/03, respectivamente, que a base de cálculo do imposto é o preço do serviço e a alíquota máxima do ISS é de 5% (cinco por cento).

É importante mencionar, ainda, que conforme o disposto no artigo 3º da LC 116/03, o *"serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do*

---

[53] BARRETO, Aires F., op. cit. (nota 48), p. 239.

estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador (...)", exceto em determinadas hipóteses previstas pela referida lei complementar, nas quais o ISS será devido, em regra, no local da prestação do serviço.

5.3 Legislação Municipal de São Paulo

O Regulamento do ISS do Município de São Paulo, atualmente vigente, foi aprovado pelo Decreto Municipal n.º 53.151, de 17 de maio de 2012 ("RISS-SP") e o seu artigo 1º, *caput*, possui redação semelhante ao do artigo 1°, da LC 116/03, ao determinar que o ISS *"tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da seguinte lista, ainda que não constitua a atividade preponderante do prestador (...)"*

Desse modo, o RISS-SP reproduz a lista anexa à LC 116/03, com todos os seus itens e subitens e, portanto, submete à tributação pelo ISS no Município de São Paulo somente os serviços constantes de referida lista.

Na mesma esteira, a redação do parágrafo segundo, do artigo 1º, do RISS-SP, possui o mesmo princípio da redação do parágrafo segundo do artigo 1º da LC 116/03, pois estabelece que *"os serviços especificados na lista do 'caput' deste artigo ficam sujeitos ao Imposto, ainda que a respectiva prestação envolva fornecimento de mercadorias, ressalvadas as exceções expressas na referida lista."*

Dessa forma, as considerações no subitem acima a respeito do parágrafo segundo do artigo 1º da LC 116/03 se aplicam ao parágrafo segundo, do artigo 1º, do RISS-SP.

Com relação à sujeição passiva do ISS, em obediência aos ditames da LC 116/03, dispõe o artigo 5º do RISS-SP que o contribuinte do imposto é o prestador do serviço. Porém, com a permissão outorgada pela legislação complementar, o RISS-SP, por meio de seu artigo 6º, atribuiu a determinadas pessoas jurídicas/entidades tomadoras ou intermediadoras de determinados serviços a responsabilidade pelo recolhimento do ISS, devendo reter na fonte o seu valor,

desde que tais pessoas jurídicas/entidades sejam estabelecidas no Município de São Paulo.

Dentro desse contexto, o Município de São Paulo também atribuiu a responsabilidade pelo recolhimento do ISS aos tomadores e intermediários de determinados serviços, executados por prestadores de serviços que emitam nota fiscal ou outro documento fiscal equivalente autorizado por outro município, desde que tais prestadores não estejam inscritos no "Cadastro de Prestadores de Outros Municípios"[54].

No tocante à base de cálculo do ISS, dispõe o artigo 17 do RISS-SP, que esta *"é o preço do serviço, como tal considerada a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução, excetuados os descontos ou abatimentos concedidos independentemente de qualquer condição."*

Já no que se refere à alíquota do ISS, nos termos do artigo 18 do RISS-SP, esta pode variar de 2% a 5%, a depender do tipo de serviço.

Por fim, conforme o disposto no artigo 3º do RISS-SP, o *"serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador (...)"*, exceto em determinadas hipóteses previstas pelo referido regulamento, nas quais o ISS será devido, em regra, no local da prestação do serviço.

---

[54] Nos termos do artigo 69 do RISS-SP, o prestador de serviços que emitir nota fiscal ou outro documento fiscal equivalente autorizado por outro município ou pelo Distrito Federal, para tomador estabelecido no Município de São Paulo, referente aos serviços descritos nos itens 1, 2, 3 (exceto o subitem 3.04), 4 a 6, 8 a 10, 13 a 15, 17 (exceto os subitens 17.05 e 17.09), 18, 19 e 21 a 40, bem como nos subitens 7.01, 7.03, 7.06, 7.07, 7.08, 7.13, 7.18, 7.19, 7.20, 11.03 e 12.13, todos constantes da lista do *caput* do artigo 1º do RISS, estará obrigado a proceder a sua inscrição em cadastro, na forma e demais condições estabelecidas pela Secretaria Municipal de Finanças.

5.4 Conceitos de Serviço e de Prestação de Serviço para fins de incidência do ISS

Não há na CF/88, na LC 116/03 ou na legislação municipal de São Paulo, uma definição expressa do conceito de serviço para fins de incidência do ISS.

No entanto, por meio da análise dos dispositivos constantes de referidos diplomas legais, é possível aferir as diretrizes e os liames para caracterização de tal conceito.

Infere-se, pois, que para fins tributários, o cerne da materialidade da hipótese de incidência a ser considerado não se circunscreve a "serviço", mas a uma "prestação de serviço", compreendendo um negócio jurídico pertinente a uma obrigação de fazer, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado[55].

Somente é tributável pelo ISS a prestação do serviço, uma vez que a síntese do critério material de referido imposto é representada pelo verbo prestar e pelo respectivo complemento serviço. Assim, o ISS atinge o produtor da ação "prestar serviço", sendo esse prestador o verdadeiro beneficiário da retribuição pela prestação[56].

Os serviços de qualquer natureza, em si mesmos considerados, não são passíveis de tributação pelo ISS, sendo que tal imposto somente será devido quando o serviço de qualquer natureza, não consistente em transporte transmunicipal, nem em comunicação, for objeto de contrato oneroso firmado entre um prestador e um tomador[57].

---

[55] Conforme: MELO, José Eduardo Soares de. ISS – Aspectos Teóricos e Práticos. 4ª ed.. Dialética, São Paulo: 2005, p. 36 e conforme: CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS – Comunicação – não incidência sobre a Prestação Onerosa de Serviços Acessórios e o Aluguel de Equipamentos que Empresas do Setor de Telecomunicações realizam em favor de seus clientes – Questões Conexas. In DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito das Telecomunicações e Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 371.

[56] Conforme: BARRETO, Aires F., op. cit. (nota 48), p. 31.

Segundo Aires F. Barreto[58], serviço tributável deve ser entendido como toda prestação caracterizada pelo esforço humano desenvolvida em favor de outrem, com conteúdo econômico e em caráter negocial, exercido sob regime de direito privado, com vistas à obtenção de um bem material ou imaterial.

Em outras palavras, para que se configure a prestação de um serviço sujeito à incidência tributária, deve haver necessariamente o desempenho de atividades sujeitas a uma contraprestação pela parte contratante, que se consubstanciem em obrigações de fazer desempenhada pelo prestador.

Analisemos os aspectos de tais conceitos.

É certo que o ICMS incide sobre operações mercantis necessariamente configuradoras de "obrigações de dar" mercadorias, enquanto que o ISS incide sobre o fato "prestar serviços", que se traduz em "obrigações de fazer".

Como é sabido, todas as obrigações classificam-se em "de dar, de fazer ou de não fazer". Ensinam os civilistas que as obrigações positivas subdividem-se em prestações de coisas e prestações de fatos. As prestações de coisas consistem na entrega de um bem, enquanto que as prestações de fatos consistem em atividades do devedor.

Washington Monteiro de Barros[59] esclarece a diferença entre esses dois tipos de obrigação com a seguinte explicação:

> *O 'substractum' da diferenciação está em verificar se o dar ou o entregar é ou não consequência do fazer. Assim, se o devedor tem de dar ou de entregar alguma coisa, não tendo, porém, de fazê-la previamente, a obrigação é de dar; todavia, se primeiramente, tem ele de confeccionar a coisa para depois entregá-la, se tem ele de*

---

[57] Conforme CARRAZZA, Roque, op. cit. (nota 55), p. 372.
[58] Conforme: BARRETO, Aires F., op. cit. (nota 48), p. 63.

[59] BARROS, Washington Monteiro de. Curso de Direito Civil – Direito das Obrigações. 1ª parte, São Paulo: Saraiva, 2005, p. 75.

> *realizar algum ato, do qual será mero corolário o de dar, tecnicamente a obrigação é de fazer.*

Assim sendo, a obrigação de dar consiste em vínculo jurídico que impõe ao devedor a entrega de alguma coisa já existente, sendo que a obrigação de fazer impõe a execução, a elaboração de algo até então inexistente, consistindo em um serviço a ser prestado pelo devedor.

Diante disso, o comportamento do contribuinte que fará nascer para ele o dever de recolher o ISS só pode consistir em uma obrigação de fazer.

Além disso, o serviço é tributável somente se houver esforço humano com caráter econômico, com fito de remuneração. Ou seja, a atividade configuradora do serviço não pode ser desprovida de valor, sem nenhuma expressão mensurável e, ainda que corresponda ao conceito de serviço, não poderá ser considerada como serviço tributável.

Diante desse fato, é forçoso concluir que o tomador do serviço é essencial para a caracterização da prestação de serviços passível de tributação, pois para que esta ocorra, é imperativo que alguém seja o produtor e outrem o consumidor, que irá proporcionar o respectivo pagamento.

No entanto, é importante notar que a prestação de serviço tributável não contempla as relações em que haja subordinação do prestador ao tomador, uma vez que nesses casos haverá a configuração de uma relação de emprego ou uma relação institucional de serviço público.

Dessa forma, a prestação do serviço sujeita ao ISS, deve ocorrer sob o regime de Direito Privado, pois é evidente que se a prestação do serviço se der sob regime de Direito Público, o serviço passa a ter caráter de serviço público, incidindo sobre ele o regime da imunidade de impostos.

6 CONCEITOS DE LOCAÇÃO E DE CESSÃO DE DIREITO DE USO

Nos termos do artigo 565 do Código Civil, *"na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição."*

Caio Mário da Silva Pereira[60], ao tratar sobre a matéria, assevera que a *"locação é o contrato pelo qual uma pessoa se obriga a ceder temporariamente o uso e o gozo de uma coisa não fungível, mediante certa remuneração."*

Da leitura de referida definição, infere-se que, por meio do contrato de locação, ocorre a cessão temporária do uso e gozo do objeto locado, ou seja, somente a posse da coisa é transferida e não ocorre, portanto, a transferência da propriedade.

Nesse sentido, Orlando Gomes[61] sustenta que *"(...) o contrato de locação gera, para o locador, a obrigação de ceder o uso da coisa, mediante a transmissão de sua posse."*

Tal objeto deve ser infungível, seja ele corpóreo ou incorpóreo, móvel ou imóvel, divisível ou indivisível, já que, pela natureza do contrato, o locatário deverá restituí-lo, finda a locação, sem diminuição de sua substância[62].

Denota-se, pois, que o contrato de locação não envolve qualquer tipo de esforço pessoal de um indivíduo para outrem ou em benefício de terceiro, ou seja, não há uma obrigação de fazer, mas somente uma obrigação de dar coisa certa.

---

[60] PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil – vol. 3 Contratos. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 229.

[61] GOMES, Orlando. Obrigações. Revista, atualizada e aumentada, de acordo com o Código Civil de 2002, por Edvaldo Brito. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 47 e 48.

[62] DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro – Teoria das Obrigações Contratuais e Extracontratuais, vol. 3, 27ª ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 284.

A respeito da obrigação de dar, Orlando Gomes[63] leciona que "*nas obrigações de dar, o que interessa ao credor é a coisa que lhe deve ser entregue, pouco lhe importando a atividade de que o devedor precisa exercer para realizar a entrega.*"

Desse modo, não há prestação de serviço envolvida, visto que, conforme mencionado anteriormente no capítulo 5, para que se configure a prestação de um serviço, deve haver necessariamente o desempenho de atividades sujeitas a uma contraprestação pela parte contratante, que se consubstanciem em obrigações de fazer desempenhada pelo prestador.

Ainda com relação à obrigação de dar, Caio Mário da Silva Pereira[64] assevera que a locação de um determinado bem possui uma finalidade, um objetivo conceitual, que é proporcionar ao locatário a utilização da coisa e dessa finalidade decorre o dever fundamental do locador de assegurar ao locatário seu uso pacífico, bem como responder pela sua aptidão para ser utilizada.

No mesmo sentido, Maria Helena Diniz[65] assevera que o locatário do bem objeto do contrato tem a obrigação de *"entregar ao locatário a coisa alugada, com suas pertenças, em estado de servir ao uso a que se destina (...). Deverá entregá-la com tudo o que constituir elemento para sua fruição. Assim, o aluguel de uma casa abrange a instalação elétrica, jardim, serviço de água, etc."*

Essa é também a opinião de Pontes de Miranda[66], para quem *"o conceito de locação conserva-se incólume se os contraentes introduzem no contrato cláusulas que não se referem ao usar ou ao fruir, porém de algum modo se ligam a um ou a outro: e.g., dever de limpeza dos móveis que ficaram na casa, aguagem do jardim, poda anual das árvores, dragagem dos rios, ou abertura de caminhos."*

---

[63] GOMES, Orlando, op. cit. (nota 51), p. 47 e 48.

[64] PEREIRA, Caio Mário da Silva, op. cit. (nota 50), p. 239.

[65] DINIZ, Maria Helena, op. cit. (nota 52), p. 293.

[66] MIRANDA, Pontes de. Tratado de Direito Privado, tomo 40, 1ª ed., São Paulo: Bookseller, 2005, p. 230.

Constata-se, pois, que a orientação doutrinária é pacífica no sentido de admitir o desempenho de atividades subsidiárias ao contrato de locação de bens, com o objetivo de assegurar ao locatário a plena fruição e emprego do objeto, sem que estas desconfigurem a natureza de locação do contrato celebrado.

Além disso, é importante observar que o contrato de locação tem caráter oneroso, uma vez que cada contraente busca obter para si determinada vantagem. O locatário tem a posse da coisa pertencente ao locador e, em decorrência desse fato, remunera o locador pelo uso do objeto, pagando-lhe, periodicamente, o denominado aluguel.

Por fim, note-se que o contrato de locação possui uma característica consensual, já que, em regra, não depende, para a sua formação, de forma especial, exceto em casos muitos particulares[67].

Com relação ao conceito de cessão de direito de uso, de acordo com Miguel Maria de Serpa Lopes[68], em Direito Civil, a palavra cessão tem o seguinte significado:

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

---

[67] DINIZ, Maria Helena, op. cit. (nota 52), p. 271.

[68] LOPES, Miguel Maria de Serpa. Curso de Direito Civil, vol. II. 6ª ed.. São Paulo: Biblioteca Jurídica Freitas Bastos, 1995, p. 423.

Assim, em um sentido amplo, a cessão envolve a transmissão de bens, direitos e das respectivas ações e, em sentido restrito, envolve a transferência de direitos pessoais.

Desse modo, diante de tais conceituações, bem como das considerações acima a respeito da locação, é forçoso concluir que na cessão há a transmissão de um direito pessoal, enquanto que na locação há a cessão de uma pessoa à outra, por tempo determinado ou não, do uso e gozo de coisa não fungível, ou seja, um direito real[69]. Em outras palavras, no contrato de locação o objeto é corpóreo, ao passo que na cessão de direitos o objeto é incorpóreo.

[69] Conforme: BATISTA, Luiz Rogério Sawaya, op. cit. (nota 31), p. 125.

7. PROVIMENTO DE CAPACIDADE DE SATÉLITE

7.1 Lineamentos acerca da questão objeto de análise

7.1.1 As Características do Satélite e da Atividade de Provimento de Capacidade Satelital

As características essenciais, a funcionalidade, a operacionalização e o emprego do satélite, assim como do provimento de capacidade satelital no âmbito da prestação de serviços de telecomunicação, são de fundamental importância para o estudo do tema ora discutido.

Preliminarmente, observa-se que o satélite é instrumento passível de ser utilizado nas mais diversas áreas e com vistas a atingir diferentes finalidades.

Desse modo, os satélites que desempenham funções ativas, como, por exemplo, monitoramento ambiental, vigilância ou previsão do tempo e do clima, bem como aqueles que não estejam relacionados à atividade de prestação de serviços de telecomunicações, estão excluídos do escopo do presente estudo[70].

Partindo dessa premissa, conforme definição proposta pela ANATEL, os satélites de comunicação são corpos artificiais que retransmitem sinais entre pontos distantes da Terra, sendo um importante meio para a prestação de vários serviços de telecomunicações. Por possuírem cobertura sobre vastas áreas geográficas, são instrumentos fundamentais para a universalização dos serviços[71].

No mesmo sentido, segundo abalizada doutrina, o satélite nada mais é que um refletor de ondas magnéticas enviadas da Terra, sendo que a mesma onda que chega no satélite é refletida para todo o raio de iluminação do satélite na Terra, acrescentando-se que não há qualquer processamento eletrônico feito pelo satélite,

---

[70] Conforme: TÔRRES, Heleno Taveira. Direito Tributário das Telecomunicações e Satélites. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 216 e 217.

[71] Informação extraída da seção de Informações Técnicas do *website* da ANATEL. Disponível em: <http://www.ANATEL.gov.br/Portal/exibirPortalInternet.do#>. Acesso em 22/06/12.

pois são engenhos que operam no espaço e que, dentre outras coisas, viabilizam ou facilitam a prestação de serviços de comunicação (ou de telecomunicações) [72].

A fim de desenvolverem a sua funcionalidade de forma plena, os satélites de comunicação – entendidos como estações repetidoras de sinal – devem se localizar em órbita, isto é, em uma das camadas (níveis energéticos) concêntricas em redor da terra. Desse modo, a origem do satélite (brasileiro ou estrangeiro) será definida de acordo com a localização do satélite em órbita e dos seus centros de controle e monitoramento de posição orbital[73].

A operacionalização dos satélites de comunicação, mero refletor de ondas enviadas por estação terrenas, efetiva-se por meio dos denominados *transponders*, que são equipamentos integrantes do próprio satélite.

Geralmente, cada satélite é composto por dezenas ou centenas de *transponders*, sendo que cada um deles é responsável pela recepção e retransmissão de uma ou mais bandas de frequência[74].

Ao tratar da operacionalização dos *transponders*, como parte integrante dos satélites, Heleno Taveira Tôrres[75] assevera que:

> *(...) um satélite pode ter vários canais de operação no seu transponder, logo, com capacidade para receber e transmitir dezenas de sinais recebidos ao mesmo tempo, com freqüências diferentes ou operando e distintas faixas de transmissão. Além disso, os satélites podem possuir mais de um transponder, cada um com pares de receptores e transmissores de rádio, para permitir o uso por terceiros*

---

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

[73] Conforme: ESCOBAR, João Carlos Mariense. O novo direito das telecomunicações. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999, p. 16.

[74] Conforme: TUBINO, Rogério de Miranda. Implicações Tributárias na Aquisição de Transponders para Provimento de Capacidade de Satélite. Tributação nas Telecomunicações, Eduardo de Carvalho Borges (Org.), São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 338.

[75] Conforme: TÔRRES, Heleno Taveira, op. cit. (nota 70), p. 220.

interessados na posição de órbita do satélite e freqüências atribuídas (...).

Adicionalmente, Marcelo de Carvalho Rodrigues[76] leciona que o *transponder* é o equipamento do satélite que "(...) recebe o sinal da Terra (*uplink* ou enlace de subida), o amplifica, processa e depois o devolve para o planeta (*downlink* ou enlace de descida)."

Infere-se do exposto que o *transponder* é o dispositivo do satélite responsável por efetuar a recepção de sinais direcionados por empresa de telecomunicações e retransmiti-lo dentro de sua área de abrangência às estações terrenas, sendo que o sinal recebido pode ser submetido a alguma forma de processamento (ganho de potência, filtragem ou translação de frequência) antes de efetivada a sua retransmissão[77].

A operacionalização dos *transponders* é suportada pelas atividades desenvolvidas pelas estações de rastreamento, telemetria, comando, controle e monitoração, as quais, em conjunto com o satélite localizado em órbita e demais equipamentos necessários, constituem o denominado segmento espacial.

Com base na referida infraestrutura e funcionalidade do segmento espacial, cumpre analisar as características da atividade de provimento de capacidade satelital no contexto da prestação de serviços por empresas de telecomunicações.

A atividade de provimento de capacidade de satélite pode ser entendida como o oferecimento, pelo detentor do satélite em órbita, de recursos de órbita relativos ao emprego do satélite e de espectro radioelétrico às prestadoras de serviços de telecomunicação, a fim de permitir o escoamento de tráfego de

---

[76] RODRIGUES, Marcelo de Carvalho. ICMS sobre Provimento de Capacidade de Satélite. Tributação nas Telecomunicações, Eduardo de Carvalho Borges (Org.), São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 239.

[77] RODRIGUES, Marcelo de Carvalho, op. cit. (nota 76), p. 239.

telecomunicações, isto é, possibilitar a viabilização do transporte de sinais de telecomunicações via satélite[78].

A efetivação da condução dos sinais de telecomunicações, por meio da capacidade espacial atribuída, opera-se por meio do envio de sinais pela empresa de telecomunicações a uma estação terrena – localizada sobre a superfície da Terra, que se comunica com uma ou mais estações espaciais ou, ainda, com outras estações terrenas por meio de satélites refletores, localizados em órbita – e da funcionalidade dos *transponders*[79].

Assim, a viabilização da prestação de serviços de telecomunicação por meio de satélite requer o emprego de uma infraestrutura mínima, representada (i) pelo próprio satélite; (ii) por um centro de controle de propriedade da empresa detentora do satélite e que realiza todas as operações necessárias à manutenção em órbita das operações às quais se propõe; e (iii) pela estação terrena, que permite efetivamente a conexão com a rede de comunicação[80].

Conclui-se, assim, que a atividade de provimento de capacidade de satélite pode ser entendida como aquela efetivada por meio do emprego de satélite e da funcionalidade dos seus *transponders*, que possibilita o envio e a recepção de sinais pelas empresas de telecomunicações por meio da utilização de parcela da referida infraestrutura[81].

7.1.2 Aspectos Regulatórios da Atividade de Provimento de Capacidade Satelital no Brasil

Definidas as características gerais dos satélites e da atividade de provimento de capacidade satelital no âmbito da prestação de serviços de

---

[78] Conforme: ESCOBAR, João Carlos Mariense, op. cit. (nota 73), p. 16.

[79] Conforme: TÔRRES, Heleno Taveira, op. cit. (nota 70), p. 217.

[80] Conforme: TÔRRES, Heleno Taveira, op. cit. (nota 70), p. 220.

[81] RODRIGUES, Marcelo de Carvalho, op. cit. (nota 76), p. 239.

telecomunicações, passa-se a analisar os aspectos legais e regulatórios de tal atividade no Brasil.

Preliminarmente, importa mencionar que há rígidas regras internacionais para o uso de satélites, uma vez que tais instrumentos possuem cobertura sobre vastas áreas do globo, não se limitando a fronteiras nacionais. Tais regras encontram-se dispostas no Regulamento de Radiocomunicações da União Internacional de Telecomunicações ("UIT"), órgão da Organização das Nações Unidas ("ONU") responsável pela regulamentação das telecomunicações no âmbito internacional, as quais, no entanto, não serão tratadas no presente estudo.

No Brasil, a exploração de satélite e a atividade de provimento de capacidade satelital, no âmbito da prestação de serviços de telecomunicações, são essencialmente regidas pela LGT.

Desse modo, consoante a dicção do artigo 170 da LGT, a ANATEL é o órgão competente para dispor sobre os requisitos e critérios específicos relacionados à execução de serviço de telecomunicações que utilize satélite, independentemente de o acesso a ele ocorrer a partir do território nacional ou do exterior, estando também incumbida da administração do espectro de radiofrequências e o uso de órbitas, bem como da edição de atos de outorga e de extinção do direito de uso de radiofrequência e de órbita[82].

Nesse contexto, para que se possa operar com satélites em território brasileiro, é necessária a realização prévia de licitação e adjudicação de frequências, nos termos definidos em lei, sendo que ao vencedor são atribuídas posições orbitais

---

[82] *"Art. 170 da LGT. "A Agência disporá sobre os requisitos e critérios específicos para execução de serviço de telecomunicações que utilize satélite, geoestacionário ou não, independentemente de o acesso a ele ocorrer a partir do território nacional ou do exterior."*

Art. 19 da LGT. "À Agência compete adotar as medidas necessárias para o atendimento do interesse público e para o desenvolvimento das telecomunicações brasileiras, atuando com independência, imparcialidade, legalidade, impessoalidade e publicidade, e especialmente: (...) VIII - administrar o espectro de radiofrequências e o uso de órbitas, expedindo as respectivas normas; (...) IX - editar atos de outorga e extinção do direito de uso de radiofrequência e de órbita, fiscalizando e aplicando sanções; (...)"

notificadas pelo Brasil ou resultantes de processos de notificação a serem iniciados na UIT, conforme dispõe o art. 163 da LGT[83].

Adicionalmente, a LGT estabelece que as empresas de telecomunicações, ao executarem os seus serviços por meio do emprego de satélites, devem utilizar preferencialmente satélites brasileiros quando estes propiciarem condições equivalentes às de terceiros. Para tanto, conforme mencionado acima, satélite brasileiro deve ser considerado aquele que utiliza recursos de órbita e espectro radioelétrico notificados pelo País, ou a ele distribuídos ou consignados, e cuja estação de controle e monitoração seja instalada no território brasileiro.[84]16

Por outro lado, caso a prestação de serviços de telecomunicações seja realizada por meio da utilização do provimento de capacidade satelital fornecida por explorador de satélite estrangeiro, deve-se observar a determinação estabelecida no § 1° do art. 171 da LGT:

> *"Art. 171.*
> *§ 1° O emprego de satélite estrangeiro somente será admitido quando sua contratação for feita com empresa constituída segundo as leis brasileiras e com sede e administração no País, na condição de representante legal do operador estrangeiro."*

Denota-se, assim, que quando o satélite empregado para a prestação de serviços de telecomunicações for de proveniência estrangeira, torna-se obrigatória a constituição de pessoa jurídica nos termos das leis brasileiras, com sede e administração no País, a qual atuará na condição de representante legal do operador estrangeiro, com o propósito de satisfazer as condições regulatórias da ANATEL.

---

[83] TÔRRES, Heleno Taveira, op. cit. (nota 70), p. 265.

[84] Art. 171 da LGT. *"Para a execução de serviço de telecomunicações via satélite regulado por esta Lei, deverá ser dada preferência ao emprego de satélite brasileiro, quando este propiciar condições equivalentes às de terceiros. (...)*
§ 2° Satélite brasileiro é o que utiliza recursos de órbita e espectro radioelétrico notificados pelo País, ou a ele distribuídos ou consignados, e cuja estação de controle e monitoração seja instalada no território brasileiro."

Nessa hipótese, a empresa que efetivamente disporá de autorização da ANATEL para comercializar capacidade de satélite do Brasil é aquela localizada no exterior e detentora do satélite, ao passo que a empresa constituída sob as normas brasileiras e representante da detentora estrangeira servirá somente como veículo de contratação para as empresas de telecomunicações locais.

Com a finalidade de regulamentar de forma mais clara e objetiva as condições para exploração de satélite brasileiro e estrangeiro, bem como seu uso para transporte de sinais de telecomunicações em conformidade com a LGT e demais normas e tratados internacionais, a ANATEL aprovou, por meio da Resolução ANATEL n.º 220/00, o "Regulamento sobre o Direito de Exploração de Satélite para Transporte de Sinais de Telecomunicações".

Tal Regulamento sobre o Direito de Exploração de Satélite para Transporte de Sinais de Telecomunicações determina em seu art. 9º, inciso XV, que deve ser considerado como satélite estrangeiro *"aquele que utiliza recursos de órbita e espectro radioelétrico coordenados ou notificados por outros países".*

Adicionalmente, o Regulamento estabelece que para operar com satélite estrangeiro no Brasil, a proprietária do segmento espacial deverá formalizar junto à ANATEL a indicação de seu representante legal no Brasil e se comprometer em prover a capacidade satelital somente através do representante indicado e apresentar as informações técnicas simplificadas relativas ao sistema de satélite e o documento, expedido pelo órgão estrangeiro competente, que demonstre as condições de uso do segmento espacial que foram autorizadas no país de origem.[85]

---

[85] Art. 12 da Resolução ANATEL n.º 220/00. *"Para obtenção de direito de exploração de satélite estrangeiro, a proprietária do segmento espacial ou a pessoa que detém o direito de operá-lo, total ou parcialmente, deverá atender os seguintes requisitos:*
I - formalização junto à Agência da indicação de seu representante legal no Brasil e do seu comprometimento de manter essa informação atualizada e de prover a capacidade do segmento espacial somente através do representante indicado;
II - obtenção de reconhecimento, pela Agência, da realização de prévia coordenação técnica com a administração brasileira dos parâmetros orbitais e radiofrequências associadas, conforme procedimentos do Regulamento de Radiocomunicações da UIT;
III - apresentação das informações técnicas simplificadas relativas ao sistema de satélite, indicando seus possíveis usos, parâmetros orbitais, faixas de frequências a serem utilizadas e área geográfica de cobertura, entre outras julgadas relevantes;

Assim, a atividade de provimento de capacidade satelital deve obedecer às normas regulatórias expedidas pela ANATEL, segundo dispõe a LGT, sendo que para a exploração de satélite estrangeiro há normas específicas, principalmente no que tange à constituição de representante legal no País para comercialização da capacidade junto às empresas de telecomunicações.

7.2 Natureza Jurídica

Após as considerações acima tecidas com relação à caracterização, operacionalização e funcionalidade dos satélites e da atividade de provimento de capacidade satelital, bem como a respeito das respectivas leis e normas regulatórias vigentes em âmbito nacional, faz-se necessário definir se a atividade de provimento de capacidade satelital possui natureza jurídica de prestação de serviços de comunicação/telecomunicação, ou de prestação de serviços que não seja de comunicação/telecomunicação, ou de locação, ou, ainda, de cessão de direitos de uso.

Com relação à possibilidade do provimento de capacidade satelital ser caracterizado como uma prestação de serviços, que seja de comunicação/telecomunicação, Paulo de Barros Carvalho sustenta, com fulcro na Lei Complementar n.º 87/1996 e na CF/88, que prestar serviço de comunicação consiste na atividade de colocar à disposição do usuário os meios e modos

---

IV - apresentação de documento, expedido pelo órgão competente, que demonstre as condições de uso do segmento espacial que foram autorizadas no país de origem;
V - observância das condições legais, regulamentares e normativas para exploração de satélite, no que couber e, em especial, do disposto no Capítulo VIII;
VI - pagamento, por seu representante legal no País, pelo direito de exploração de satélite estrangeiro e uso das radiofrequências associadas, de valor fixado pela Agência, considerando o disposto no art. 14.
Parágrafo único. O representante legal referido neste artigo deverá ser empresa constituída segundo as leis brasileiras, com sede e administração no País, devendo fazer comprovação desta condição, aplicando-se, no que couber, o disposto no Capítulo II do Título IV do Regulamento de Licitação para Concessão, Permissão e Autorização de Serviço de Telecomunicações e de Uso de Radiofrequências."

necessários à transmissão e recepção de mensagens, diferindo, nessa medida, da singela realização do fato comunicacional[86].

Em outras palavras, haverá a prestação de um serviço de comunicação quando se verificar a junção dos elementos da prestação de serviços com os elementos do processo comunicacional, de forma que o prestador do serviço tenha por finalidade intermediar a comunicação entre o tomador do serviço e terceira pessoa, exercendo a função de canal de comunicação. Assim, apenas quando houver essa intermediação, possibilitando a relação comunicacional, ocorrerá efetiva prestação de serviço de comunicação.

Esse também é o entendimento de Roque Antônio Carrazza, no sentido de que para se restar configurada a prestação de serviço de comunicação devem existir emissor e receptor determinados, bilateralidade da relação entre ambos e a onerosidade do contrato diretamente vinculada à intermediação desta relação interativa[87].

Ainda, segundo Aires F. Barreto, para haver a incidência tributária sobre a prestação de serviços de comunicação, além da exigência de onerosidade de tal prestação, é essencial que a atividade prestada em favor do tomador dos serviços corresponda, materialmente, ao tráfego de comunicação – e não a qualquer outra utilidade que não implique ou que não realize, por si só, comunicação.

No que concerne ao conceito de provimento de capacidade satelital, de acordo com o mencionado no item anterior, verifica-se que tal atividade se refere ao oferecimento de recursos de órbita e espectro radioelétrico à prestadora de serviços de telecomunicações, nos termos do inciso XI do artigo 9º da Resolução ANATEL n.º 220/00.

Com fundamento em tais considerações relativas à prestação de serviços de comunicação em conjunto com as definições já tecidas sobre o provimento de

---

[86] CARVALHO, Paulo de Barros. Não incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet. In Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n.º 73, p. 100.

[87] CARRAZZA, Roque Antônio, op. cit. (nota 4), p. 178.

capacidade satelital, é factível afirmar que somente esta última configura uma efetiva prestação de serviço, pois se trata de obrigação de fazer capaz de intermediar a comunicação entre emissor e receptor, ao passo que a primeira não é atividade apta, por si só, a estabelecer qualquer relação comunicacional entre dois entes distintos.

Isso se deve ao fato de que, no provimento de capacidade satelital, são as empresas de telecomunicações as responsáveis por promovem a subida e a descida de sinais até os satélites posicionados em órbita, de modo que os exploradores dos satélites não têm conhecimento, nem meios para identificar as localidades de onde são feitos o envio e o recebimento de tais sinais, bem como não possuem qualquer responsabilidade quanto à subida, à descida ou a qualidade dos mesmos[88].

Nesses casos, portanto, o fornecedor de capacidade satelital limita-se a garantir às empresas de telecomunicações contratantes de tal capacidade, a manutenção da órbita, das frequências contratadas, a serem reconhecidas pelos *transponders*, bem como a manutenção e o funcionamento do equipamento, para que os serviços fornecidos pelos contratantes da capacidade satelital possam ser efetivamente prestados aos seus usuários finais[89].

Em suma, ante a condição passiva do satélite nos contratos firmados entre as exploradoras e as empresas de telecomunicações para o provimento de capacidade satelital, tal relação não se confunde com uma prestação de serviço de comunicação. Na realidade, não se evidencia uma atividade humana (requisito intrínseco para se configurar uma prestação de serviço) por parte do provedor de capacidade satelital, muito menos aptidão do satélite, por si só, para estabelecer uma relacional comunicacional entre emissor e receptor, estando habilitado somente para oferecer recursos de órbita e espectro radioelétrico à empresa de telecomunicações, como atividade meio e auxiliar à prestação de serviços de telecomunicação aos usuários finais.

---

[88] Conforme: CARRAZZA, Roque Antônio, op. cit. (nota 87), p. 45.

[89] TÔRRES, Heleno Taveira, op. cit. (nota 70), p. 217 e 218.

Especificamente no que tange à definição de serviços de telecomunicações, conforme mencionado no capítulo 3 acima, o artigo 60, parágrafo 1° da LGT, e o artigo 2º do Regulamento dos Serviços de Telecomunicações, aprovado pela ANATEL por meio da Resolução n.º 73/98, estabelecem que serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação, sendo esta definida como a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

Com base nas referidas normas legais, bem como no inciso XI do artigo 9º da Resolução ANATEL n.º 220/00, acima mencionado, observa-se claramente a distinção entre a atividade de prestar serviços de telecomunicação e a de prover capacidade satelital, assertiva confirmada pelo artigo 3º, inciso I, da Resolução ANATEL n.º 73/98, o qual determina expressamente que o provimento de capacidade de satélite não constitui serviço de telecomunicações:

> *"Art. 3º. Não constituem serviços de telecomunicações:*
> *I – o provimento de capacidade de satélite;*
> *(...)"*

Esse também é o entendimento de Marcelo de Carvalho Rodrigues, no sentido de que a conceituação normativa por si só é suficiente para esclarecer que o provimento de capacidade satelital não é o serviço de comunicação propriamente dito, mas uma das atividades necessárias à realização do serviço de comunicação, tanto é que a atividade é ofertada à empresa prestadora de serviços de telecomunicações[90].

No mesmo sentido, Leonor Augusta Giovine Cordovil[91] aduz que:

---

[90] Conforme: RODRIGUES, Marcelo de Carvalho, op. cit. (nota 76), p. 246.

[91] CORDOVIL, Leonor Augusta Giovine. A Intervenção Estatal nas Telecomunicações: A Visão do Direito Econômico. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 105 e 106.

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

Corrobora a assertiva de que a atividade de provimento de capacidade satelital não se subsume ao conceito de prestação de serviço de telecomunicação pelo fato das exploradoras de capacidade satelital não possuírem autorização, permissão ou concessão expedida pela ANATEL para a prestação de serviços de telecomunicação, requisito indispensável para que o mesmo ocorra, conforme determina a LGT.

Por fim, ainda é importante ressaltar que a separação entre tais atividades também é reiterada pelas disposições da Resolução ANATEL n.º 220/00, a qual, ao regulamentar a matéria, estabelece que, via de regra, a prestadora de serviços de telecomunicações e a exploradora de capacidade satelital são pessoas jurídicas autônomas que prestam serviços diversos[92].

---

[92] Conforme se observa dos artigos 49 e 50 do Regulamento sobre o Direito de Exploração de Satélite para Transporte de Sinais de Telecomunicações:

"Art. 49. A exploradora de satélite somente poderá prover capacidade espacial à entidade que detenha concessão, permissão ou autorização para exploração de serviços de telecomunicações ou às Forças Armadas."
"Art. 50. (...) Parágrafo único. Quando a exploradora de satélite for também prestadora de serviços de telecomunicações, deverão ser mantidos registros contábeis separados."

Dessa forma, concebendo que os serviços de telecomunicação executados pelas prestadoras em nada se confundem com o provimento de capacidade de satélite efetuado pelas exploradoras, constata-se que, na realidade, a capacidade satelital fornecida à empresa de telecomunicação por um provedor habilitado tem a finalidade de aperfeiçoar a prestação dos serviços de telecomunicação, por meio da utilização da infraestrutura do satélite e do segmento espacial contratado.

Nesse diapasão, urge separar a relação jurídica existente (i) entre a exploradora dos serviços de satélites e a prestadora de serviços de telecomunicações daquelas estabelecidas (ii) entre a prestadora de serviços de telecomunicações e os usuários finais dos serviços prestados, porquanto nessas hipóteses geralmente têm-se típicos serviços de telecomunicações e, na primeira, provisão de capacidade satelital, que com estes não se confunde[93].

Restando evidente, pois, que o provimento de capacidade satelital não é capaz de prestar serviços de telecomunicações aos usuários finais, convém explicitar que a relação jurídica estabelecida entre o provedor da capacidade satelital e o prestador do serviço de telecomunicação também não se resume a uma relação comunicacional.

Nesse sentido, Heleno Taveira Tôrres[94] sintetiza de forma didática como ocorre a utilização da capacidade satelital pela prestadora de serviços de telecomunicação:

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

---

[93] TÔRRES, Heleno Taveira, op. cit. (nota 70), p. 219.

[94] TÔRRES, Heleno Taveira, op. cit. (nota 70), p. 225.

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

Ou seja, a despeito dos benefícios oriundos do emprego de capacidade satelital pelas empresas de telecomunicações, é evidente que tal capacidade não integra a sua infraestrutura, mas tão somente dá respaldo à prestação dos serviços de telecomunicação aos usuários finais por meio da viabilização do transporte de sinais[95].

Sendo assim, o contrato firmado entre a exploradora do satélite e a empresa de telecomunicações tem como objeto o fornecimento de capacidade satelital, que se traduz na capacidade de recepção e de transferência dos dados, voz ou imagens enviados pela prestadora de serviço de telecomunicação, mediante o acesso à órbita ou da posição orbital e frequências atribuídas.

Por conseguinte, a relação comunicacional que eventualmente trafegue por essa via não é resultado de qualquer atividade desenvolvida pela operadora de satélite – mas unicamente dos sinais enviados pela empresa de telecomunicações –, podendo-se afirmar que não há relação comunicacional estabelecida entre a provedora da capacidade e a empresa de telecomunicações[96].

---

[95] CARRAZZA, Roque Antônio, op. cit. (nota 87), p. 47 e 48.
[96] Conforme: TÔRRES, Heleno Taveira, op. cit. (nota 70), p. 223.

Com relação à possibilidade do provimento de capacidade satelital ser caracterizado como uma prestação de serviços (que não seja de comunicação/telecomunicação), conforme mencionado no capítulo 5 acima, para que se configure a prestação de um serviço sujeito à incidência tributária, deve haver necessariamente o desempenho de atividades sujeitas a uma contraprestação pela parte contratante, que se consubstanciem em obrigações de fazer desempenhada pelo prestador.

Verificamos acima que na atividade de provimento de capacidade satelital não se evidencia uma atividade humana, que é o requisito intrínseco para se configurar uma prestação de serviço, por parte do provedor de capacidade satelital.

Dessa forma, é forçoso concluir que tal atividade não pode ser caracterizada como uma prestação de serviço que não seja de comunicação/telecomunicação, uma vez que lhe faltam os requisitos básicos para tanto.

No que tange à locação, considerando que a atividade de provimento de capacidade satelital se caracteriza como o fornecimento de recursos materiais em órbita, é factível afirmar que tal atividade possui feição e natureza jurídica que se assemelha às obrigações de dar e, por conseguinte, ao contrato de locação.[97]

A classificação do provimento de capacidade satelital como tendo natureza locação de equipamento (utilizado como meio para a prestação de serviços pelas empresas de telecomunicações) foi confirmada pela própria ANATEL em seu Relatório Anual publicado no exercício de 1999[98], nos seguintes termos:

---

[97] Conforme: RODRIGUES, Marcelo de Carvalho, op. cit. (nota 76), p. 261.

[98] Informação extraída do *website* da ANATEL. Disponível em: <http://www.ANATEL.gov.br/Portal/verificaDocumentos/documento.asp?numeroPublicacao=19796&assuntoPublicacao=Relatório%20Anual%20da%20ANATEL%20%20Exercicio%20de%201999%20(Parte%202%20%20%203,13%20Mb)&caminhoRel=null&filtro=1&documentoPath=biblioteca/publicacao/relatorio_ANATEL_1999_parte02.pdf>. Acesso em 22/06/12.

> *"Provimento de capacidade do segmento espacial: atividade realizada por empresa que detém direito de exploração de satélite brasileiro ou estrangeiro para transporte de sinais de telecomunicações, mas não considerada serviço de telecomunicações. Assim, a empresa operadora do satélite* ***aluga*** *seus recursos do segmento espacial – meios de transmissão – para qualquer outra empresa que detenha permissão, concessão ou autorização para prestação do serviços de telecomunicações."*
> *(grifos nossos)*

Nesse aspecto, segundo Heleno Taveira Tôrres, tem-se no contrato de provisão de capacidade satelital hipótese de uso, a título oneroso, como obrigação de dar bem não fungível, sendo incorreto configurar tal contrato como prestação de serviço, ante a ausência de obrigação de fazer que se constitua em utilidade em favor do utente[99].

No mesmo sentido, ao tratar do contrato de provimento de capacidade satelital, Roque Antônio Carrazza[100] afirma que:

> *(...) o que há, no caso, é a execução de uma obrigação de dar, cuja prestação consiste, como vimos, na entrega de uma coisa. Com ela não se confunde a prestação de serviços (execução de uma obrigação de fazer), dentre os quais se inscrevem os de comunicação. (...) Negócio jurídico cujo objeto é uma obrigação de dar (como, por exemplo, a locação de espaços em satélites, para empresa prestadora de serviços de comunicação), positivamente não abre espaço à tributação por meio de ICMS-comunicação.*

Assim sendo, a locação de bens infungíveis pelas empresas de telecomunicações – tais como a locação de capacidade satelital – não configura uma prestação de um serviço por parte dos provedores de capacidade e

---

[99] TÔRRES, Heleno Taveira, op. cit. (nota 70), p. 279 e 280.

[100] CARRAZZA, Roque Antônio, op. cit. (nota 87), p. 31 e 32.

infraestrutura para a transmissão de telecomunicações, pelo simples fato de que são atividades intermediárias ou acessórias que auxiliam a empresa de telecomunicações a estabelecer uma relação comunicacional com o usuário final de seus serviços, mas que não são imprescindíveis para que estas sejam realizadas.

No entanto, é importante notar que a atribuição da natureza de contrato de locação à atividade de provimento de capacidade satelital enfrenta relevantes discussões no âmbito doutrinário e jurisprudencial, no sentido de que tal caracterização seria indiferente à importância da ação humana desempenhada para o gerenciamento, manutenção e funcionamento dos satélites e de suas respectivas infraestruturas, atividades essas que, em última instância, representariam prestação de serviços no âmbito da comercialização de capacidade[101].

É fato que na atividade de provimento de capacidade de satélite, por se tratar da locação de um equipamento complexo, os contratos costumam albergar – além do fornecimento de capacidade propriamente dito – a instalação dos equipamentos necessários à capacitação da base terrestre, bem como a execução de testes, manutenção e suporte operacional, atividades estas que não se confundem com serviço de comunicação, mas que representam atividades acessórias e necessárias para que esta última ocorra.

Entretanto, em consonância com a mais abalizada doutrina sobre o tema, entende-se que ao preço da locação da capacidade satelital estão incorporados os valores relativos às atividades subsidiárias necessárias para o funcionamento, manutenção e controle dos satélites, as características técnicas do *transponder*, os riscos assumidos pelos proprietários, além dos intangíveis envolvidos, como marcas e tecnologias[102].

Além disso, note-se que, conforme demonstrado no capítulo 6, a orientação doutrinária é pacífica no sentido de admitir o desempenho de atividades

---

[101] Conforme: RAMIRES, Eduardo A. Oliveira. Regime jurídico da comercialização de capacidade de transmissão de telecomunicações. Direito Tributário das Telecomunicações, Heleno Taveira Tôrres (Org.), São Paulo: Thomson IOB, 2004, p. 292.
[102] Conforme: TÔRRES, Heleno Taveira, op. cit. (nota 70), p. 283 e 284.

subsidiárias ao contrato de locação de bens, com o objetivo de assegurar ao locatário a plena fruição e emprego do objeto, sem que estas desconfigurem a natureza de locação do contrato celebrado.

Seguindo a posição da doutrina, com relação especificamente à locação de satélite para a prestação de serviços de telecomunicações, eventuais atividades subsidiárias ao provimento de capacidade satelital possuem a exclusiva finalidade de propiciar ao locatário plenas condições de uso e gozo do objeto contratado, de tal sorte que não descaracterizam o contrato de locação.

No mesmo sentido se posiciona Heleno Taveira Tôrres, o qual aduz que "(...) os deveres de manutenção dos equipamentos, atualização de frequências, ajustes de órbitas ou qualquer outra modalidade de acréscimo ao contrato de locação de capacidade espacial em nada alteram sua fisionomia."

Portanto, a comercialização de capacidade satelital por parte de empresas exploradoras de satélites junto a empresas prestadoras de serviços de telecomunicações envolve, predominantemente, a locação dos bens que compõem os meios e infraestruturas de rede. De forma meramente acessória e subsidiária, verifica-se, em menor escala, o exercício de atividades auxiliares, gerenciamento e manutenção de tais infraestruturas, atividades que não descaracterizam a natureza do contrato de locação e que possuem significação econômica sobremaneira menos relevante à locação dos bens em questão[103].

Por fim, no que se refere à possibilidade do provimento de capacidade de satélite ser caracterizado como uma cessão de direito de uso, é importante lembrar que, conforme mencionado anteriormente no capítulo 6, o objeto envolvido na cessão de direito de uso é incorpóreo, visto que há a transmissão de um direito pessoal.

O provimento de capacidade satelital não representa um bem imaterial, pois o emprego do satélite está associado de forma intrínseca à existência de

[103] Conforme: RAMIRES, Eduardo A. Oliveira, op. cit. (nota 101), p. 302.

infraestrutura peculiar que o permite exercer as suas funções próprias de forma plena.

Nesse sentido, Eduardo A. de Oliveira Ramires[104], ao tratar da natureza do contrato de comercialização de capacidade de transmissão de telecomunicações, assevera:

> *Há quem cogite a idéia de que a comercialização de capacidade pudesse vir a caracterizar uma espécie de licença de uso, idéia que surge da dificuldade de se compreender a natureza física da capacidade de transmissão de telecomunicações. Essa noção pressupõe a caracterização da capacidade de transmissão de telecomunicações como um bem imaterial, cujo uso, nos moldes da propriedade intelectual e industrial, poderia ser licenciado aos usuários. (...) O problema é sustentar a imaterialidade de um atributo fisicamente quantificável e aferível da infra-estrutura da rede – sua taxa de transmissão ou capacidade de transporte de telecomunicações. (...) A capacidade de transmissão como utilidade provida pela rede não está, portanto, dissociada dos bens, equipamentos, utensílios e instalações que o compõem. Sua utilização depende do acesso do usuário especificamente a tais meios. A capacidade é um atributo da infra-estrutura da rede, uma utilidade (certamente, a principal) que lhe confere valor. Depende da sua existência material o funcionamento. (...) Impossível, portanto, sustentar-se que a capacidade é um bem imaterial, eis que a sua existência depende e está indissociavelmente ligada a um suporte físico (corpus) bastante específico.*

7.3Tratamento Tributário

7.3.1 Conflito de Competência – ICMS x ISS

Conforme restou demonstrado nos capítulos anteriores, o ICMS-Comunicação tem por hipótese de incidência “prestar serviço de comunicação”,

[104] RAMIRES, Eduardo A. Oliveira, op. cit. (nota 101), p. 291.

enquanto que o ISS tem por hipótese de incidência “prestar outros serviços, que não seja de comunicação ou de transporte transmunicipal”.

Tais impostos possuem, portanto, hipóteses de incidência diferentes e, no que atina ao serviço de comunicação, não haveria conflito de competência entre os Estados e os Municípios.

Considerando que a competência tributária concede uma autorização e, ao mesmo tempo, define uma limitação, o ICMS-Comunicação não pode incidir sobre prestações de serviços de outra natureza (que não tipificam serviços de comunicação), uma vez que tais prestações encontram-se exclusivamente no campo material passível de sofrer a incidência do ISS[105].

Em outras palavras, qualquer prestação que, de algum modo, diga respeito a serviços de outra natureza, que não de comunicação, só pode ser objeto de eventual tributação por via de ISS, jamais por via de ICMS-Comunicação.

Eventual lei, seja complementar ou ordinária, que disponha de modo diverso, será considerada inconstitucional, pois irá contrariar o rígido esquema de repartição de competências impositivas entre os Estados e os Municípios. Por muito maior razão, a interpretação da legislação existente deve observar os ditames constitucionais no que se refere à repartição das competências tributárias[106].

Além disso, é importante notar que o legislador ordinário estadual não é totalmente livre na instituição do ICMS-Comunicação. Isso porque, conforme mencionado anteriormente no capítulo 4, o ICMS-Comunicação só pode incidir sobre o fato de uma pessoa, física ou jurídica, prestar a terceiro, sob regime de direito privado, um serviço de comunicação. Qualquer outro fato, ainda que seja semelhante com este, não se enquadra na hipótese de incidência do ICMS-Comunicação[107].

---

[105] Conforme: CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit. (nota 33), p. 375.

[106] Conforme: CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit. (nota 33), p. 375.
[107] Conforme: CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit. (nota 33), p. 376.

A despeito disso, o Convênio ICMS n.º 69, emitido em 19 de junho de 1998 ("Convênio ICMS n.º 69/98") pelo Conselho Nacional de Política Fazendária ("CONFAZ"), consolidou o entendimento em relação à incidência do ICMS nas prestações de serviços de comunicação no sentido de que *"se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada."*

Além disso, em 3 de agosto de 2006, foi emitido pelo CONFAZ o Convênio ICMS n.º 72 ("Convênio ICMS n.º 72/06"), que autorizou os Estados a reduzir ou não exigir juros e multas relativos ao não pagamento do ICMS decorrentes das prestações dos serviços de comunicação, *"tais como, serviços de valor adicionado, serviços de meios de telecomunicação, contratação de porta, utilização de segmento espacial satelital, disponibilização de equipamentos ou de componentes que sirvam de meio necessário para a prestação de serviços de transmissão de dados, voz, imagem e internet, independentemente da denominação que lhes seja dada (...)."*

Mais recentemente, em 5 de agosto de 2011, o CONFAZ emitiu o Convênio ICMS n.º 81 ("Convênio ICMS n.º 81/11"), o qual também autorizou os Estados a reduzir ou não exigir juros e multas relativos ao não pagamento do ICMS decorrentes das prestações dos serviços de comunicação, *"tais como: serviços de valor adicionado, serviços de meios de telecomunicação, serviços de conectividade, serviços avançados de internet, locação ou contratação de porta, utilização de segmento espacial satelital, disponibilização de endereço IP, disponibilização ou locação de equipamentos, de infraestrutura ou de componentes que sirvam de meio necessário para a prestação de serviços de transmissão de dados, voz sobre IP (voip), imagem e internet, independentemente da denominação que lhes seja dada (...)."*

Verifica-se, portanto, que o Convênio ICMS n.º 72/06 e o Convênio ICMS n.º 81/11 incluíram dentre os serviços de comunicação a *"utilização de segmento*

espacial satelital", sendo que o Convênio ICMS n.º 69/98 incluiu dentre os serviços de comunicação os "*serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada".* Com isso, tais atos demonstram o entendimento de que o provimento de capacidade satelital seria considerado como prestação de serviço de comunicação pelas autoridades fiscais estaduais.

No entanto, o CONFAZ não tem competência para editar convênios com o objetivo de "esclarecer" o aspecto material de hipótese de incidência do ICMS-Comunicação. Isso porque, nos termos do artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea "g", da CF/88, é atribuída à lei complementar, no que se refere ao ICMS, *"regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados".*

Em outras palavras, a lei complementar, em matéria de ICMS, pode dispor sobre a forma de deliberação interestadual para a concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais. Essa forma de deliberação é o convênio, que pode ser definido como o *"acordo, ajuste, programa a ser desenvolvido pelas unidades federativas"*[108].

Dessa forma, os Estados e o Distrito Federal, quando tiverem a intenção de conceder isenções, incentivos ou benefícios fiscais, devem firmar entre si os denominados convênios, que são atos normativos que não possuem competência para criar ou aumentar o ICMS e, muito menos, *"dilargar as inflexíveis fronteiras constitucionais que limitam seu campo de incidência"*[109].

Os convênios são celebrados Conselho Nacional de Política Fazendária ("CONFAZ"), no qual há representantes de cada Estado e do Distrito Federal, os quais são indicados pelo respectivo Chefe do Executivo.

---

[108] Conforme: CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit. (nota 33), p. 365.

[109] Conforme: CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit. (nota 33), p. 365.

Diante de tais considerações, é forçoso concluir que convênio não é lei e que o CONFAZ não é órgão legislativo. Por essa razão, os representantes do Poder Executivo que integram o CONFAZ não podem, sob o pretexto de dispor sobre isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS, legislar a respeito de referido imposto.

Além disso, é importante notar que os convênios se tornam válidos como direito interno dos Estados e do Distrito Federal somente após as respectivas ratificações por decreto legislativo em cada unidade federada. É imprescindível, ainda, que todos os Estados e o Distrito Federal ratifiquem o convênio interestadual para evitar a "guerra fiscal" entre as diversas regiões do país.

Assim sendo, o convênio não pode tratar de questões que não digam respeito a isenções, benefícios ou incentivos de ICMS e, por consequência, não pode possibilitar, ainda que por meio de artifícios (e.g., "autorizando" a ampliação da base de cálculo do ICMS), o descumprimento de princípios constitucionais, ainda mais se isso vier em detrimento dos contribuintes[110]. Ou seja, a competência tributária para criar o ICMS-Comunicação está delineada na CF/88, não sendo permitido ter o seu perfil alterado por meio de convênios ou, então, transformar em matéria tributável o que não se encontra dentro do campo de incidência do ICMS-Comunicação.

Diante de todas essas considerações, verifica-se que o Convênio ICMS n.º 72/06, bem como o Convênio ICMS n.º 81/11 e o Convênio ICMS n.º 69/98 não têm competência para considerar a *"utilização de segmento espacial satelital"* e os "*serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada"* como serviços de comunicação. Tais atos apenas tornam os aparelhos dos usuários dos serviços de telecomunicações aptos a enviar e captar mensagens ou otimizam/aperfeiçoam/agilizam o processo comunicacional.

---

[110] Conforme: CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit. (nota 33), p. 367.

Ademais, tais questões não são relativas a incentivos, isenções e benefícios fiscais em matéria de ICMS e, consequentemente, ao disporem sobre questões diversas a essas, referidos convênios violam os limites constitucionais.

Os valores relativos a essas atividades não podem, portanto, integrar a base de cálculo do ICMS-comunicação, que, como visto no capítulo 4 anterior, é o preço do serviço de comunicação efetivamente prestado.

Considerando que (i) o ICMS-Comunicação só pode incidir sobre o fato de uma pessoa, física ou jurídica, prestar a terceiro, sob regime de direito privado, um serviço de comunicação; (ii) que o provimento de capacidade de satélite não se constitui em serviço de comunicação/telecomunicação; e (iii) que os convênios em matéria de ICMS-Comunicação não têm competência para legislar sobre referido imposto e, portanto, ampliar a base de cálculo do ICMS-Comunicação ao incluir a *"utilização de segmento espacial satelital"* e os "*serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada*, o provimento de capacidade de satélite não está sujeito ao ICMS-Comunicação.

Conforme demonstrado acima, o provimento de capacidade satelital tem natureza de locação de equipamento e, como tal, envolve uma obrigação de dar coisa certa. Ou seja, na locação não se verifica uma obrigação de fazer.

Partindo dessa premissa básica, já podemos concluir que o provimento de capacidade satelital não está sujeito à incidência do ISS, visto que, conforme explicitado no capítulo 4 acima, tal imposto incide sobre o fato "prestar serviços", que se traduz em "obrigações de fazer".

No entanto, considerando que, conforme também verificamos no capítulo 4 acima, a legislação relativa ao ISS enumera os serviços passíveis de tributação pelo imposto por meio de listas de serviços, as quais possuem caráter taxativo e, por consequência, os serviços que não se encontram descritos em tais listas não podem ser tributados, faz-se necessário analisá-las de forma a verificarmos se a locação se encontra em algum item de tais listas.

Com efeito, a Lei Complementar n.º 56, de 15 de dezembro de 1987, a qual dispunha sobre o ISS e foi revogada pela LC 116/03, continha em sua lista de serviços a "*locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil*", dentre as atividades passíveis de tributação pelo ISS.

Conforme demonstrado no capítulo 2 anterior, com o advento da LC 116/03, a locação de bens móveis foi vetada da nova lista. Isso porque, em 11 de outubro de 2000, o Tribunal Pleno do STF, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 116.121/SP, decidiu pela inconstitucionalidade de referido item, conforme podemos observar na ementa abaixo transcrita:

> *"TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional."*

O Ministro Marco Aurélio Mello, em seu voto que foi acolhido pelo Tribunal Pleno, explica que o ISS, conforme a própria nomenclatura revela, pressupõe a prestação de serviço e não o contrato de locação. Argumenta o Ministro que as definições de locações de móveis e de prestação de serviços constam no Código Civil[111] e, conforme determina o artigo 110 do CTN, *"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*

---

[111] *"Art. 565. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição."*

"Art. 594. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição."

Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias"[112]. Dessa forma, há de prevalecer a definição de cada instituto fornecida pelo direito privado e, portanto, somente a prestação de serviços, na qual o esforço humano é envolvido, é fato gerador do ISS.

Conforme ensinamentos de Aires F. Barreto, da leitura de referido acórdão fica robustecida a conclusão de que locação de bens não configura prestação de serviço. *"Locar ou arrendar coisa móvel não é prestar serviço. Não corresponde a nenhum conceito de serviço. Logo, os Municípios não são competentes para exigir ISS sobre esses fatos".* Em consequência são inconstitucionais, tanto a LC 56/87, como as leis municipais que os prevêem como hipótese de incidência do ISS[113].

Ademais, é importante notar que em tal julgado indagou-se da possibilidade de haver prestação de serviço em razão do fato do locador realizar o conserto do guindaste que foi locado. No entanto, restou decidido que tal fato não altera a questão, visto que o locador, ao reparar o guindaste, não presta serviço para o locatário, pois apenas concede condições para que o locatário possa prosseguir usando eficazmente o bem dado em locação.

Conforme comentado no capítulo 6 acima, a orientação doutrinária é pacífica no sentido de admitir o desempenho de atividades subsidiárias ao contrato de locação de bens, com o objetivo de assegurar ao locatário a plena fruição e emprego do objeto, sem que estas desconfigurem a natureza de locação do contrato celebrado.

Diante de todas essas considerações, conclui-se que provimento de capacidade satelital, o qual possui natureza de locação de equipamento, não está sujeito à incidência do ISS. Eventuais atividades subsidiárias ao provimento de capacidade satelital possuem a exclusiva finalidade de propiciar ao locatário plenas

---

[112] Vide Capítulo 3 para explicações detalhadas sobre o artigo 110 do CTN.

[113] BARRETO, Aires F., op. cit. (nota 48), p. 168.

condições de uso e gozo do objeto contratado, de tal sorte que não descaracterizam o contrato de locação, conforme opinião da mais abalizada doutrina suportada pelo entendimento do STF.

7.3.2 Posição da Jurisprudência aplicável ao Tema

Após as conclusões acima delineadas relativamente à caracterização do provimento de capacidade satelital como contrato de locação (e não como prestação de serviços) e a impossibilidade da tributação dos pagamentos relativos a essa atividade pelo ICMS ou pelo ISS, cumpre analisar o entendimento dos tribunais administrativos com relação à matéria ora tratada.

Conforme já mencionado, o assunto tratado ao longo desse trabalho tem sido objeto de escassa manifestação por parte da jurisprudência brasileira. Há apenas algumas decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes dos Estados de Minas Gerais e do Rio de Janeiro, as quais serão analisadas a seguir.

7.3.2.1 Acórdãos n.º 4.173 e n.º 4.172 - Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro

Os acórdãos n.º 4.173 e n.º 4.172, emitidos pelo Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, ambos em 16 de outubro de 2001, possuem a mesma ementa, transcrita abaixo:

> ***"ICMS – SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO INTERNACIONAL. SERVIÇOS COMPLEMENTARES. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.***
> *As prestações de serviços de comunicação internacional são serviços prestados no país, tendo como prestador empresa aqui localizada e tomador o usuário contratante.*
> *Os serviços denominados adicionais que se destinam a oferecer aos clientes facilidades adicionais aos efetivos serviços de comunicação, proporcionando a eles uma vantagem, tais como maior agilidade de transmissão de dados ou facilidade de integração de diversos sistemas, ou disponibilização da canal próprio e exclusivo para*

> *determinado cliente, compreende-se como sujeitos à incidência tributária na forma do Convênio 69/98."*

Em tais processos, a Empresa Brasileira de Telecomunicações ("EMBRATEL") foi autuada por não haver recolhido o ICMS sobre a prestação de serviços de telecomunicação internacional e serviços adicionados, sendo que dentre os serviços adicionados se encontra o serviço denominado MSI – *Internacional Mult* Via Satélite – MULTSAT, o qual permite a interligação de estações do cliente situadas no exterior e no país, utilizando satélites da INTELSAT.

A EMBRATEL sustenta que os serviços apontados pelos autuantes não são serviços de comunicação, tal como definidos no artigo 155 da CF/88, mas sim serviços, ora de locação de bens, ora meros serviços adicionais ou correlatos, os quais não se destinam a realizar a comunicação.

Explica que possui permissão para a exploração de determinados satélites utilizados sob duas modalidades: por ela própria para viabilizar os serviços dos seus clientes; ou, por terceiros, mediante a celebração de contrato de cessão. Para que esta cessão pudesse caracterizar serviço de comunicação seria necessário que a EMBRATEL efetivamente recebesse ou gerasse os sinais emitidos pelos cessionários e retransmiti-los aos usuários finais, logo, não podem ser objeto de tributação pelo ICMS.

Além disso, a EMBRATEL alegou que os Estados, em flagrante inconstitucionalidade, editaram o Convênio 69/98 para alargar a hipótese de incidência constitucional incluindo na base de cálculo do ICMS *"os serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação"*.

As autoridades fiscais, por outro lado, alegaram que somente pelo fato da EMBRATEL colocar os meios à disposição do usuário, para que seja possível a transmissão ou recepção de mensagens, presta serviços de comunicação sujeitos à incidência do ICMS.

O Conselho de Contribuintes argumentou que, constitucionalmente, compete aos Estados instituir o ICMS sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação, sendo que isso foi feito através de lei. O Convênio 69/98 veio apenas para firmar o entendimento de que estão compreendidos na base de cálculo do imposto todos os serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada. As disposições contidas no mencionado Convênio foram estabelecidas de forma absolutamente genéricas, de tal sorte que qualquer valor cobrado a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, inclusive aqueles considerados suplementares e outras facilidades que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente de sua denominação, se incluem na base de cálculo do ICMS.

Além disso, esclareceu o Conselho de Contribuintes que não há nos autos qualquer informação de medida judicial contestando a legalidade do citado convênio frente à Constituição - quer em sede de controle concentrado, quer de controle difuso. Logo, as normas estabelecidas pelo convênio, até prova em contrário, são constitucionais, não havendo violação ao princípio da reserva legal, por ter o referido diploma caráter meramente interpretativo.

Com esses argumentos, o Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro negou provimento aos recursos da EMBRATEL e, consequentemente, entenderam que o provimento de capacidade satelital está sujeito à incidência do ICMS.

Verifica-se que em tais acórdãos os julgadores consideraram que o Convênio ICMS n.º 69/98 tem competência para “ampliar” as hipóteses de incidência do ICMS-Comunicação e, dessa forma, pode dispor de outras questões que não digam respeito a isenções, benefícios ou incentivos de ICMS, em flagrante violação à CF/88 e legislação complementar.

7.3.2.2 Acórdão n.º 16.303/05/2ª - Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais

O Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, por meio do Acórdão 16.303/05/2ª, emitido em 4 de maio de 2005, que trata de recurso também interposto pela EMBRATEL possui entendimento semelhante ao Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro com relação ao assunto ora em análise.

Em tal processo, a EMBRATEL alega que a fiscalização relacionou serviços que não se caracterizam como sendo de comunicação, dentre eles, aluguel de bens móveis, instalação de equipamentos e cessão de uso de satélite.

Os julgadores sustentam que nos termos do inciso XI do artigo 6º da Lei 6763/75, recepcionado pelo inciso XI do artigo 2º do RICMS do Estado de Minas Gerais, ocorre o fato gerador do ICMS na geração, emissão, na transmissão, na retransmissão, na repetição, na ampliação ou na recepção de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada no exterior, ressalvado o serviço de comunicação realizado internamente no estabelecimento pelo próprio contribuinte.

Portanto, presta serviço de comunicação toda aquela pessoa que, em função de um contrato de prestação de serviço, oneroso, gera, emite, recepciona, transmite, retransmite, repte ou amplia, conjunta ou isoladamente, comunicação de qualquer natureza no interesse de alguém, que é o tomador do serviço.

A EMBRATEL é, sem dúvidas, genuinamente uma prestadora de serviço de comunicação e todas as suas atividades são voltadas para o desenvolvimento desta prestação de serviço, que está sujeita ao tributo de competência estadual, o ICMS.

A base de cálculo do ICMS se compõe dos vários valores cobrados do tomador do serviço na realização da prestação fim. Sendo que estes valores somados, representarão o montante, o preço do serviço, definido pelo legislador

complementar como parâmetro quantitativo para efeitos de incidência da alíquota prevista para cada prestação.

Em 1998, considerando-se a necessidade de uniformizar procedimentos tributários nas prestações de serviço de comunicação, foi celebrado entre os Estados, o Convênio ICMS n.° 69/98. Tal convênio foi recepcionado pelo art. 44, § 4º do RICMS do Estado de Minas Gerais.

Frente à legislação de regência, não há dúvidas de que os valores cobrados pela EMBRATEL a título de locação ou instalação de equipamentos e serviços de engenharia compõem a base de cálculo do imposto nas prestações de serviço de comunicação.

E outro não poderia ser o entendimento, primeiramente porque a EMBRATEL é uma empresa prestadora de serviço de comunicação e não uma empresa de locação ou venda de equipamentos, segundo porque todos os serviços por ela prestados somente o são em razão do serviço de comunicação, sua atividade fim, tanto que todos os serviços objeto da autuação estão relacionados a um código de produto.

No que se refere à cessão de uso de satélite, os julgadores esclarecem que, além dos argumentos já expostos, vale mencionar o artigo 38 do Anexo IX do RICMS do Estado de Minas Gerais, oriundo do Convênio n.º 126/98:

> *Art. 38 – Na cessão onerosa de meios de redes de telecomunicações a outra empresa de telecomunicação constante do Anexo Único do Convênio ICMS 126/98, de 11 de dezembro de 1998, quando a cessionária não se constitua em usuário final, ou seja, quando utilizar os meios para prestar serviços de telecomunicações a seus próprios usuários, o imposto será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final.*

Sustentam os julgadores que se não incide o imposto na cessão onerosa de meios de redes, quando a cessionária é outra empresa de telecomunicações,

contrário sensu, incide o imposto na cessão onerosa, no caso, da capacidade de satélites, visto que a cessionária não é outra empresa de telecomunicação.

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

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

A EMBRATEL alega que apenas cede a terceiros a capacidade do satélite, não transmite e não emite. Para que assim o fosse, seria necessário que os tomadores do serviço tivessem capacidade de uma verdadeira operadora de telecomunicações, o que não é o caso, mesmo porque, o Fisco não considerou, para efeitos de tributação pelo ICMS, os serviços prestados para outras operadoras de serviços de comunicação

Os julgadores alegam ainda que, apesar da EMBRATEL alegar ser inconstitucional o Convênio n° 69/98, reconheceu que a partir de sua edição, não restam dúvidas de que todos os serviços, preparatórios, adicionais ou suplementares, prestados em função do contrato de prestação de serviço de comunicação, devam ser tributados pelo imposto estadual.

Explicam, ainda, os julgadores que o Convênio 69/98 foi celebrado com o intuito de esclarecer os contribuintes e uniformizar procedimentos fiscais relativamente às prestações de serviços de comunicação, face à disposição contida no artigo 2º, inciso III da Lei Complementar 87/96. O Convênio não criou, tampouco ampliou a hipótese de incidência do ICMS.

De qualquer forma, esclarecem os julgadores que a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo estão excluídas da competência do Conselho de Contribuintes.

Com esses argumentos, o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais negou provimento ao recurso da EMBRATEL e, consequentemente, entenderam que o provimento de capacidade satelital está sujeito à incidência do ICMS.

7.3.2.3 Acórdão n.º 2.821/03/CE - Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais

Por meio do Acórdão 2.821/03/CE, emitido em 30 de maio de 2003, o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, ao tratar de outro recurso também interposto pela EMBRATEL, já havia manifestado o entendimento exarado no Acórdão n.º 16.303/05/2ª, acima comentado.

Em tal recurso, a EMBRATEL contestou a tributação de outros valores lançados por ela como isentos e não tributáveis, nos relatórios fornecidos ao Fisco, especialmente os relativos à locação de imóveis, serviço de engenharia e cessão a terceiros de capacidade espacial de satélite. Argumentou que o Fisco não se aprofundou nas características especiais dos produtos oferecidos por ela, tributando bens alheios à incidência ou que já foram tributados pelo ISS.

Explicam os julgadores que o contrato de prestação de serviço é prevalente e de natureza determinada pela prestação de serviço essencial, sendo irrelevantes, para caracterização da prestação de serviço de comunicação, os meios empregados, que podem ser os mais diversos.

A Embratel tem como atividade fim a prestação do serviço de comunicação, conforme demonstra o seu contrato social. Assim a locação de bens móveis e imóveis, a instalação de equipamentos, serviços de engenharia e a cessão a terceiros da capacidade espacial de satélite não são atividades distintas do serviço de comunicação, mas sim necessárias à consecução do mesmo.

Conforme consta do Acórdão recorrido (i.e., Acórdão n.º 15.287/03/2ª), "a motivação única dos clientes, ao celebrarem contratos de prestação de serviço com a EMBRATEL, é a de ter à sua disposição a possibilidade de se comunicar e não de usufruir de determinadas utilidades intrínsecas de algum bem" e que "o sujeito passivo não exerce atividade voltada para obras de construção civil". Acrescente-se ao mesmo, que o sujeito passivo não exerce atividade de locações de bens móveis e imóveis.

Assim, nos contratos elaborados com os clientes, as parcelas percebidas pela EMBRATEL devem ser oferecidas, integralmente, à tributação pelo ICMS, pois correspondem a valores cobrados em função da realização de prestação de serviço de comunicação e não de outra espécie qualquer.

A EMBRATEL entende que não podem ser objeto de tributação os valores referentes às cessões de provimento de capacidade espacial de satélites, pois apenas possui a permissão para explorar economicamente diversos satélites, que ocupam posições orbitais notificadas pelo Brasil, conhecidas como STSTS, procedendo tão somente a locação de um bem, sujeito à tributação municipal/ISS, já que não emite nem gera sinais de telecomunicação.

Tal argumento pode ser refutado com a transcrição do Acórdão recorrido, onde citou-se a manifestação do Fisco:

> *A cessão onerosa do "segmento da capacidade do satélite" também não é atividade distinta da comunicação. Nesta prestação de serviço de comunicação, que usa como suporte a estrutura de serviço do prestador, a prestação essencial que se busca adquirir é desenvolvida por uma estrutura específica, que visa suprir o tomador do serviço contratado/buscado.*
>
> O suporte, naturalmente utilizado para se obter essa prestação de serviço de comunicação é aquele proporcionado pela estrutura de serviços mantida pela EMBRATEL, aqui incluída a operacionalidade dos satélites, visto ser ela a concessionária responsável por tal e remunerada pelo tomador.

> Note-se que a definição emitida pela EMBRATEL para classificação como cessão a clientes da capacidade espacial de satélite, de que apenas cede a terceiros, não transmite e não emite, exigiria dos tomadores do serviço a capacidade de uma verdadeira operadora de telecomunicações, o que certamente não se encontra nos que são relacionados nos códigos e relatórios respectivos.

Alegam, ainda, os julgadores que a tributação na cessão de uso de satélite está respaldada pelo § 4º do artigo 44 do ICMS/96, que prevê:

> *"§ 4º - Na hipótese do inciso X, incluem-se também na base de cálculo do imposto, quando for o caso, os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como de serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada".* (efeitos a partir de 01.07.98).

Referida disposição legal decorre do Convênio ICMS 69/98, o qual é contestado pela EMBRATEL, sob a fundamentação de que o mesmo passou a vigorar em 30 de junho de 1998 e como o período fiscalizado refere-se a janeiro de 1997 a fevereiro de 1999, a pretendida retroatividade não encontra fundamento legal.

Contudo, este convênio foi celebrado com o intuito de esclarecer o contribuinte e uniformizar os procedimentos fiscais relativamente às prestações de serviços de comunicações, face à disposição contida no artigo 2º, inciso III da Lei Complementar nº 87/96 que determina que o ICMS incide nas 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.

Referido convênio foi firmado, obedecendo rigorosamente a CF/88 e a Lei Complementar, que foram implementados no RICMS/96, não criando nem inovando qualquer tributação. Assim, antes da alteração do § 4º do artigo 44 do RICMS/96, os

bens móveis, imóveis, instalação de equipamentos, serviço de engenharia e cessão a terceiros de capacidade espacial de satélite já eram tributados.

Com esses argumentos, também nesse caso, o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais já havia negado provimento ao recurso da EMBRATEL e, consequentemente, entenderam que o provimento de capacidade satelital estaria sujeito à incidência do ICMS.

7.3.2.4 Acórdão n.º 21.647 - Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro

Por meio do Acórdão n.º 21.647, emitido em 19 de abril de 2005, o Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, ao julgar recurso interposto pela empresa Star One S.A. ("Star One"), também emitiu o entendimento de que o provimento de capacidade satelital estaria sujeito à incidência do ICMS. Vejamos a ementa abaixo transcrita:

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

Em tal processo, a Star One foi autuada por não haver recolhido o ICMS, dentre outras atividades, sobre a cessão de meios para provimento de capacidade espacial de satélite.

Alegam os julgadores que o serviço de comunicação se perfaz com a colocação à disposição dos usuários dos meios e modos aptos à transmissão de mensagens. Se existe uma relação negocial entre o prestador e o usuário dos serviços, possibilitando a este a comunicação, ocorre o serviço de comunicação.

Referidos julgadores explicam que a comparação feita pela Star One, da cessão de uso do satélite a uma ponte não retrata a realidade, visto que é evidente que uma ponte tem a finalidade de possibilitar a comunicação de um trecho a outro, interrompida pela passagem de um rio. Porém é a ponte inerte e faz parte da estrada, além do que seu acesso é franqueado a todos e sem qualquer ônus para o usuário.

A comparação a ser feita, é da cessão de uso de capacidade do satélite, com a de uma balsa para atravessar um rio, quando inexistente uma ponte. Neste caso, sem a utilização da balsa, explorada por alguém, que cobra do usuário, para transportá-lo de um ao outro lado do rio, esta passagem seria impossível.

Da mesma forma, seria impossível a efetuação da comunicação caso inexistisse o uso do satélite que como é óbvio, não é gratuito. Exemplificando, sem o uso do satélite não seria possível a transmissão, por exemplo, de uma partida de futebol jogada no exterior, por uma estação de TV.

Acresça-se, que nos contratos firmados entre a Star One e os seus clientes, está previsto não apenas a transmissão dos sinais de áudio, vídeo e dados através do satélite, mas monitoramentos constantes do serviço, a realização de teste, avaliação periódica das características técnicas das estações terrestres que recebem os sinais e até a comunicação aos contratantes da ocorrência de interferência solares e outras interferências previsíveis, que possam prejudicar a transmissão dos sinais, caso em que, ocorrendo alguma interrupção a Star One oferece desconto nos meses em que tal se der.

No que tange ao argumento da Star One, que a atividade por ela exercida teria a natureza jurídica de uma locação de bens, o termo aluguel por ela utilizado para denominar a receita que aufere igualmente não condiz com a realidade, pois equivale a dizer que é possível prestar serviços de emissão, recepção e transmissão, através de um meio de comunicação, sem possibilitar o acesso do usuário a tal meio.

Não bastante isto, não se trata de uma simples locação de "coisa" como pretende fazer crer a Star One. O que na realidade ocorre, é a alocação de uma porta de um satélite para transmitir sinais às estações terrestres habilitadas dos usuários, monitorando de forma permanente a recepção destes sinais, avaliando suas condições de fornecimento dos equipamentos, verificando a ocorrência de interferência ou outras interrupções que possam vir a causar ao serviço.

Não há assim, como se negar, que aquilo que a Star One denomina de locação, está vinculado ao serviço de telecomunicação que é prestado aos seus clientes.

A locação propriamente dita é um negócio jurídico autônomo, pelo qual o locador entrega a coisa locada para que o locatário lhe dê a utilização que lhe é própria, sem qualquer condicionamento ou vinculação a outro tipo de negócio.

Na locação de um veículo, por exemplo, o locador o utiliza sem que haja outro negócio paralelo ou outra remuneração a ser paga, senão o preço do aluguel. Difere, conseqüentemente, da atividade da Star One, em que o negócio principal é o contrato de prestação de serviços de comunicação, sendo a parcela por ela denominada de locação, parte integrante do mesmo como acessório indispensável a prestação do serviço de comunicação.

Por fim, alegam os julgadores que quanto à alegação da Star One de não possuir autorização da ANATEL para a prestação de serviço de telecomunicação e por isto não estaria prestando tal serviço, cai por terra pela circunstância de que o provimento da capacidade de satélite não é um serviço de telecomunicação, mas

sim de comunicação.

É inequívoco, conseqüentemente, que os serviços prestados pela Star One caracterizam um serviço de comunicação e, em sendo assim, sobre eles incide o ICMS, até porque, deve ficar claro, que o ICMS não incide sobre os serviços de telecomunicações (espécie), mas sim sobre serviços de comunicação (gênero).

Com efeito, assim dispõe o art. 3º, inciso XI da Lei n.º 2.657/96 "verbis":

> *"Art. 3º - O fato gerador ocorrerá.*
> *XI – na prestação onerosa de serviços de comunicação feito por qualquer modo, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição, e a ampliação de comunicação de qualquer natureza."*

Mister é deixar claro que a Lei n.º 2.657/96 se adequa plenamente à CF/88 e à LC 87/96, uma vez que confere competência exclusiva à Lei Complementar para em relação aos impostos nela discriminados estabelecer a definição dos respectivos fatos geradores e determina a incidência do ICMS sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação por qualquer meio.

E tanto é fato concreto que o provimento de capacidade de satélite é tributado pelo ICMS, que foi editado o Convênio ICMS 102/89 para isentar do tributo os serviços de cessão de meios de capacidade especial de satélites prestados através dos satélites Mov-Sat-C e Mov-Sta-A pela EMBRATEL, já que é óbvio que não haveria necessidade de se outorgar isenção a um serviço que estivesse fora do campo de incidência do tributo.

No que tange ao argumento da Star One de que o imposto não é por ela devido, mas sim, pelo usuário final dos serviços, face ao que dispõe o artigo 49 do Regulamento sobre Direito de Exploração de Satélite para Transporte de Sinais de Telecomunicações, anexo à Resolução ANATEL n.º 220/00 e a cláusula décima do Convênio 126/90, este argumento só tem aplicação nos casos em que o tomador do

serviço é também prestador de serviços de comunicação, hipótese em que, há o diferimento do débito devido para a operação final.

Explicam os julgadores que a Star One possui clientes com os mais variados tipos de atividades, inclusive empresas prestadoras de Serviço de telecomunicação. E em sendo assim, quanto aos demais clientes, se o ICMS não for recolhido pela Star One quando da prestação de seus serviços, não ocorrerá mais nenhum débito de imposto, pelo fato de que, estes seus clientes não são prestadores de serviço de telecomunicação.

Diante de referidos argumentos, o Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro entendeu que incide o ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação de cessão de capacidade de satélite. Foi dado provimento parcial ao recurso interposto pela Star One em razão do fato de que referido Conselho de contribuintes entenderam cabível a exclusão da exigência do ICMS concernente aos serviços prestados a empresas prestadoras de serviços de telecomunicação.

8. CONCLUSÃO

A relevância do provimento de capacidade satelital, no âmbito da prestação dos serviços de telecomunicações, tem se acentuado ao longo dos últimos anos em virtude do surgimento de diversos operadores de serviços de telefonia, bem como de empresas que se especializaram em atividades intermediárias e de suporte aos prestadores de serviços de telecomunicações, incluindo o provimento de capacidade de satélite.

Nesse sentido, os satélites utilizados no setor das telecomunicações são equipamentos passivos que se posicionam em órbita e, por meio de seus *transponders*, refletem ondas magnéticas enviadas da superfície terrestre, ou seja, são aparelhos com capacidade para receber, amplificar, processar e retransmitir sinais recebidos.

A operacionalização dos satélites no âmbito da prestação de serviços de telecomunicações é realizada de forma que a empresa de telecomunicações é responsável pelo envio dos sinais a serem transmitidos a partir de uma estação terrena que se comunica com uma estação espacial, sendo que os satélites não possuem qualquer gerência sobre tais sinais por eles retransmitidos.

Desse modo, o provimento de capacidade satelital pode ser caracterizado como o emprego das utilidades fornecidas pelo satélite por parte das empresas prestadoras de serviços de telecomunicação, como infraestrutura destinada a aprimorar a prestação de seus serviços. Resta claro, portanto, que a atividade de provimento de capacidade satelital não é apta, por si só, a estabelecer qualquer relação comunicacional entre dois entes distintos e, em sendo assim, não configura uma efetiva prestação de serviço de comunicação, que, por sua vez, envolve obrigação de fazer capaz de intermediar a comunicação entre emissor e receptor.

Em outras palavras, ante a condição passiva do satélite nos contratos firmados entre as exploradoras e as empresas de telecomunicações para o provimento de capacidade satelital, tal relação não se confunde com uma prestação

de serviço de comunicação, visto que (i) não se evidencia uma atividade humana (requisito intrínseco para se configurar uma prestação de serviço) por parte do provedor de capacidade satelital, (ii) muito menos aptidão do satélite, por si só, para estabelecer uma relacional comunicacional entre emissor e receptor, estando habilitado somente para oferecer recursos de órbita e espectro radioelétrico à empresa de telecomunicações, como atividade meio e auxiliar à prestação de serviços de telecomunicação aos usuários finais.

É importante lembrar, ainda, que o artigo 3º, inciso I, da Resolução ANATEL n.º 73/98, determina expressamente que o provimento de capacidade de satélite não constitui serviço de telecomunicações. Corrobora a assertiva de que a atividade de provimento de capacidade satelital não se subsume ao conceito de prestação de serviço de telecomunicação pelo fato das exploradoras de capacidade satelital não possuírem autorização, permissão ou concessão expedida pela ANATEL para a prestação de serviços de telecomunicação, requisito indispensável para que o mesmo ocorra, conforme determina a LGT.

Nesse particular, a separação entre tais atividades também é reiterada pelas disposições da Resolução ANATEL n.º 220/00, a qual, ao regulamentar a matéria, estabelece que, via de regra, a prestadora de serviços de telecomunicações e a exploradora de capacidade satelital são pessoas jurídicas autônomas que prestam serviços diversos.

Com relação à possibilidade do provimento de capacidade satelital ser caracterizado como uma prestação de serviços (que não seja de comunicação/telecomunicação), verificamos acima que na atividade de provimento de capacidade satelital não se evidencia uma atividade humana, que é o requisito intrínseco para se configurar uma prestação de serviço, por parte do provedor de capacidade satelital. Dessa forma, é forçoso concluir que tal atividade não pode ser caracterizada como uma prestação de serviço que não seja de comunicação/telecomunicação, uma vez que lhe faltam os requisitos básicos para tanto.

Por outro lado, evidencia-se que o provimento de capacidade satelital caracteriza-se como contrato de locação, consistente em obrigação de dar bem fungível a título oneroso. A despeito disso, a atribuição da natureza de locação ao contrato de fornecimento de capacidade satelital tem sido questionada no sentido de que, além do fornecimento da capacidade satelital propriamente dito, tal atividade ensejaria a execução de diversos serviços relativos ao funcionamento, manutenção e gerenciamento do satélite, bem como outras atividades subsidiárias tendentes a garantir o pleno funcionamento do mesmo.

Ocorre que tais atividades auxiliares ao provimento de capacidade satelital, frise-se, exercidas em menor escala e de menor significância econômica, não desconfiguram a sua natureza de contrato de locação, já que se propõem tão somente a garantir o pleno uso e adequado funcionamento do satélite.

No que se refere à possibilidade do provimento de capacidade de satélite ser caracterizado como uma cessão de direito de uso, verificamos que referida atividade não representa um bem imaterial, pois o emprego do satélite está associado de forma intrínseca à existência de infraestrutura peculiar que o permite exercer as suas funções próprias de forma plena.

Desse modo, tomando como premissa que (i) o ICMS-Comunicação só pode incidir sobre o fato de uma pessoa, física ou jurídica, prestar a terceiro, sob regime de direito privado, um serviço de comunicação; (ii) que o provimento de capacidade de satélite não se constitui em serviço de comunicação/telecomunicação; e (iii) que os convênios em matéria de ICMS Comunicação não têm competência para legislar sobre referido imposto e, portanto, ampliar a base de cálculo do ICMS-Comunicação ao incluir a *"utilização de segmento espacial satelital"* e os "*serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada*, o provimento de capacidade de satélite não está sujeito ao ICMS-Comunicação.

A atividade ora analisada também não está sujeita à incidência do ISS, visto que a locação de equipamento envolve uma obrigação de dar coisa certa e o

ISS o incide sobre o fato “prestar serviços”, que se traduz em “obrigações de fazer”. Também sob a perspectiva do fato gerador de referido imposto, eventuais atividades subsidiárias ao provimento de capacidade satelital possuem a exclusiva finalidade de propiciar ao locatário plenas condições de uso e gozo do objeto contratado, de tal sorte que não descaracterizam o contrato de locação e, portanto, não se sujeitam à incidência do ISS, conforme opinião da mais abalizada doutrina suportada pelo entendimento do STF.

Não obstante nosso entendimento vastamente fundamentado, é importante lembrar que, ainda que escassas, há algumas decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes dos Estados de Minas Gerais e do Rio de Janeiro no sentido de que o provimento de capacidade satelital se caracteriza como prestação de serviço de comunicação e, portanto, haveria a incidência do ICMS sobre referida atividade. A nosso ver, tal entendimento é equivocado e, como visto, o fato da maioria de referidas decisões se basearem no Convênio ICMS n.º 69/98 reforça nossa posição.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007.

ANATEL. Satélites. **Informações Técnicas**. Disponível em: <http://www.ANATEL.gov.br/Portal/exibirPortalInternet.do#>. Acesso em 22/06/12.

ANATEL. **Relatório Anual**. Exercício de 1999. Disponível em: <http://www.ANATEL.gov.br/Portal/verificaDocumentos/documento.asp?numeroPublicacao=19796&assuntoPublicacao=Relatório%20Anual%20da%20ANATEL%20%20Exercicio%20de%201999%20(Parte%202%20%20%203,13%20Mb)&caminhoRel=null&filtro=1&documentoPath=biblioteca/publicacao/relatorio_ANATEL_1999_parte02.pdf>. Acesso em 22/06/12.

ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação. Conceito de Prestação de Serviços de Comunicação. Intributabilidade das Atividades de Veiculação de Publicidade em Painéis e Placa. Inexigibilidade de Multa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n.º 143, p. 116-134, agosto 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª edição. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BARRETO, Aires F.. ICMS e ISS: Serviços de Comunicação e de 'Valor Adicionado'. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n.º 81, p. 187-200.

BARRETO, Aires F.. **ISS na Constituição e na Lei**. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 2005.

BARROS, Washington Monteiro de. **Curso de Direito Civil – Direito das Obrigações. 1ª parte**, São Paulo: Saraiva, 2005.

BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. A Prestação de Serviços de Comunicação, a Cessão de Direitos e a Locação de Meios Físicos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n.º 75, p. 117-126, dezembro 2001.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS-Comunicação – não-incidência sobre a Prestação Onerosa de Serviços Acessórios e o Aluguel de Equipamentos, que Empresas do Setor de Telecomunicações realizam em favor de seus Clientes – Questões Conexas. **Direito das Telecomunicações e Tributação**. Misabel Abreu Machado Derzi (Coord.), São Paulo: Quartier Latin, p. 347-383, 2006.

CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 13ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. O ICMS Comunicação Locação de Espaços em Satélites - Não Incidência do Tributo. **ICMS questões atuais**. Elizaberth Nazar Carrazza (Org.), São Paulo: Quartier Latin, p. 16-52, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed., São Paulo: Saraiva, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. Não incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n.º 73, p. 97-100, outubro de 2001.

CORDOVIL, Leonor Augusta Giovine. **A Intervenção Estatal nas Telecomunicações: A Visão do Direito Econômico**. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; LOBATO, Valter. A Norma Tributária e a Lei nº 11.638/2007. **Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A**. Sérgio André Rocha (Coord.). São Paulo: Quartier Latin, p. 545-558, 2008.

Dicionário Houaiss da língua portuguesa. 1ª ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

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

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

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

LOPES, Miguel Maria de Serpa. **Curso de Direito Civil, vol. II.** 6ª edição. São Paulo: Biblioteca Jurídica Freitas Bastos, 1995.

MACHADO, Hugo de Brito**. Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. II**. São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e Prática**, São Paulo: Dialética, 9ª edição, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 4ª edição. Dialética, São Paulo: 2005.

MENDONÇA, Cristiane. **Competência Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MIRANDA, João Damasceno Borges de. A Regra-Matriz do ICMS e sua incidência sobre os Serviços de Comunicação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Dejalma de CAMPOS (Coord.), São Paulo: Revista dos Tribunais, n.º 46, p. 153-158, setembro-outubro de 2002.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado, tomo 40**. 1ª ed., São Paulo: Bookseller, 2005.

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

RAMIRES, Eduardo A. Oliveira. Regime jurídico da comercialização de capacidade de transmissão de telecomunicações. **Direito Tributário das Telecomunicações**, Heleno Taveira Tôrres (Org.), São Paulo: Thomson IOB, p. 285-303, 2004.

RODRIGUES, Marcelo de Carvalho. ICMS sobre Provimento de Capacidade de Satélite. **Tributação nas Telecomunicações**, Eduardo de Carvalho Borges (Org.), São Paulo: Quartier Latin, p. 235-262, 2005.

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

TUBINO, Rogério de Miranda. Implicações Tributárias na Aquisição de Transponders para Provimento de Capacidade de Satélite. **Tributação nas Telecomunicações**, Eduardo de Carvalho Borges (Org.), São Paulo: Quartier Latin, p. 337-362, 2005.

XAVIER, Helena. O Conceito de Comunicação e Telecomunicação na Hipótese de Incidência do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n.º 72, p. 72-87, setembro 2001.