

# A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO: CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENTRE ESTADOS (ICMS) E MUNICÍPIOS (ISSQN)

## ANDRÉ MENDES MOREIRA

Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela USP  
Mestre em Direito Tributário pela UFMG  
Professor de Direito Tributário dos Cursos de Graduação e Pós-Graduação da  
Faculdade de Direito Milton Campos  
Membro da ABRADT, da ABDF e da IFA  
Advogado

### 1. Intróito.

É consabido que, desde o advento da Constituição de 1988, os serviços de comunicação passaram a ser tributados pelo ICMS, de competência dos Estados, nos termos do art. 155, II da CR/88, ora ofertado à transcrição:

*“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;”*

Aos municípios foi reservada a competência para tributar todos os demais serviços (ditos “de qualquer natureza”), desde que atendessem a dois requisitos: não fossem tributados pelo ICMS (e somente os serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal o são) e estivessem previstos em lei complementar. É ver:

*“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:*

*(...)*

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

Dessarte, no âmbito da Constituição, pode-se dizer que não há qualquer possibilidade de conflito de competência: se o serviço for de comunicação, será tributado tão-somente pelo ICMS, excluindo-se qualquer outra incidência por força do disposto nos arts. 155, II, 155, §3º e 156, III da CR/88.

Entretanto, existem situações específicas que, por se encontrarem no limiar entre a hipótese de incidência de um e outro tributo, têm ensejado

a cobrança de impostos tanto pelos Estados como pelos Municípios, em clara bi-tributação das empresas de telecomunicação, atentando contra a segurança jurídica que deve imperar – especialmente – em matéria tributária.

É da análise de tais casos que cuida este artigo.

## **2. A repartição constitucional de competências tributárias. Impossibilidade de superposição contributiva.**

Como leciona SACHA CALMON<sup>1</sup>, a repartição constitucional de competências na CR/88 (que seguiu o modelo adotado desde a EC nº 18/65) foi feita com base na teoria dos tributos vinculados e não-vinculados a uma atuação estatal<sup>2</sup>.

De acordo com a citada teoria, os tributos podem ser vinculados a uma atuação estatal (caso das taxas e contribuições de melhoria) ou não-vinculados a uma atuação estatal (caso dos impostos).

As taxas somente são devidas se houver um sobreforço estatal relativamente à pessoa do contribuinte, consistente na prestação de um serviço público específico e divisível (v.g., taxa cobrada pela coleta domiciliar de lixo) ou no exercício regular do poder de polícia (caso da taxa de fiscalização de estabelecimento comercial pela vigilância sanitária). Já na contribuição de melhoria, a atuação do Estado em prol do contribuinte se dá mediante a realização de obra pública que valorize o imóvel do particular.

Os impostos, a seu turno, são devidos pela mera prática do fato gerador, independentemente de qualquer atuação do Estado em benefício do pagante. Desde que o contribuinte pratique o fato econômico descrito na norma, estará obrigado ao pagamento do tributo.

A CR/88 atribui de forma geral à União, Estados e Municípios o poder de instituir e cobrar taxas e contribuições de melhoria. Por outro lado, especifica os impostos de competência de cada um dos entes federados, segregando-os de modo a evitar a superposição contributiva<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, pp. 71-2.

<sup>2</sup> Sobre o tema, vide: ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

<sup>3</sup> Assim dispõe o artigo que inaugura o capítulo do Sistema Tributário Nacional na CR/88:

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitadas os di-

A previsão genérica para cobrança de taxas e contribuições de melhoria não traz qualquer problema relativamente ao exercício da competência tributária, visto que o ente somente pode cobrar a exação na medida de sua atuação em benefício do pagante. Já a discriminação rígida dos fatos geradores dos impostos é essencial para evitar conflitos de competência. Afinal, os impostos tornam-se devidos com a mera prática do fato gerador, independentemente de qualquer sobreforço do ente federado em relação à pessoa do contribuinte.

Nos termos da CR/88, cumpre à União instituir os impostos previstos no art. 153 (II, IE, IR, IPI, IOF, ITR e imposto sobre grandes fortunas), aos Estados o ITCD *causa mortis*, o ICMS e o IPVA (art. 155) e aos Municípios o IPTU, o ITBI e o ISSQN (art. 156). As únicas possibilidades de criação de impostos cujos fatos geradores não estejam previstos na Lei Maior são as constantes do art. 154, I e II da CR/88, que dispõe:

*“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;*

*II – na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.”*

Ou seja: a CR/88 reparte a competência tributária para instituição de impostos, em rol taxativo, entre União, Estados e Municípios. Entretanto, autoriza à União:

- (a) a instituição, mediante lei complementar, de imposto residual, desde que o mesmo seja não-cumulativo e não tenha fato gerador e/ou base de cálculo próprios dos demais impostos previstos na Constituição. Com isso, o Constituinte afasta qualquer possibilidade de invasão de competência alheia por parte do legislador federal quando da criação de eventuais impostos residuais;
- (b) a criação, por lei ordinária, de impostos extraordinários em caso de guerra externa ou sua iminência. Estes impostos poderão superpor-se àqueles de competência da própria União, dos Estados ou dos Municípios. O prazo de vigência dos mesmos, contudo, está condicionado à manutenção das causas que ensejaram sua criação.

---

reitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º. As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.”

Dessume-se, portanto, que na CR/88 existe uma autorização extraordinária para “invasão” de competência tributária alheia, em razão da previsão dos impostos de guerra federais. Essa constatação levou alguns autores a concluir que somente a União possui impostos privativos e exclusivos, visto que os tributos de guerra podem recair sobre fatos geradores de impostos estaduais ou municipais. Não obstante, entendemos que a *excepcionalidade* conferida pela CR/88 aos impostos de guerra (acertadamente denominados “extraordinários”) não desautoriza a assertiva – pelo contrário, reafirma-a – de que a sistemática adotada pelo Constituinte foi a de discriminação, de modo *privativo*, dos impostos de competência da União, dos Estados e dos Municípios. Ali-nhamo-nos, portanto, com SACHA CALMON<sup>4</sup>, para quem a CR/88 outorgou competência para instituição de impostos “de forma privativa sobre fatos específicos determinados”. À exceção dos residuais e de guerra, o rol de impostos é *numerus clausus*, impedindo a criação de novas exações sobre *fattispecie* diversa daquela atribuída pelo Constituinte ao ente federado.

De todo modo, o fato é que a rígida discriminação constitucional das competências tributárias autoriza a conclusão de que, no âmbito da CR/88, *não há que se falar em conflitos de competência impositiva*.

Assim, a denominação “conflito de competência” que usualmente se dá a situações em que mais de um ente exige imposto sobre o mesmo fato gerador não significa que haja – no plano constitucional – qualquer conflito. Quer-se apenas dizer que, em um mesmo acontecimento fático, os entes federados vislumbram – sob óticas obviamente distintas – a prática de um fato gerador cuja competência impositiva lhes é outorgada pela Constituição.

Não há conflito de competência, por exemplo, entre Municípios e União no que tange à instituição e cobrança do imposto de renda. Nenhum Município poderá tributar a renda de seus cidadãos sob a égide da CR/88, que discrimina a “renda e proventos de qualquer natureza” como fatos geradores do imposto de titularidade da União (art. 153, III).

Da mesma forma – e já adentrando no tema que nos interessa – a tributação dos serviços de comunicação é de competência exclusiva dos Estados-membros (art. 155, II da CR/88). Na esteira da autorização constitucional, a atual lei de normas gerais do ICMS (Lei Complementar nº 87/96) assim dispõe sobre a regra-matriz do ICMS-comunicação:

“Art. 2º. O imposto incide sobre:

(...)

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

---

<sup>4</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 74.

Como se deduz dos dispositivos, para que haja incidência do ICMS-comunicação é imprescindível que:

- (a) exista uma relação comunicativa (formada por cinco elementos: emissor, receptor, meio de transmissão, código e mensagem transmitida);
- (b) a comunicação seja viabilizada por um terceiro, mediante remuneração.

Caso não estejam presentes tais requisitos, não se pode falar em exigência do ICMS em análise, para o qual – e a obviedade aqui é acácia – é imprescindível a existência de comunicação.

Nessa toada, os Municípios somente podem instituir o ISSQN sobre serviços não previstos no art. 155, II (é dizer, que não sejam de comunicação) e que estejam dispostos em lei complementar. Essa é a regra posta no art. 156, III da CR/88, que se pede *venia* para novamente transcrever:

*“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 EC nº 03/93)*

Entretanto, existem algumas atividades específicas que geram dúvidas acerca de sua caracterização como serviço de comunicação ou como outro serviço de natureza diversa.

Tomem-se os exemplos da TV por assinatura e do serviço de rádio-chamada. Ambos são tributados pelos Estados, que neles vislumbram – com acerto – a prestação de serviços de comunicação, mas também o são pelos Municípios, que entendem – equivocadamente – haver a predominância de atividades que se subsumem a itens da lista de serviços alcançados pelo ISSQN.

Outrossim, os intitulados serviços de valor adicionado (serviços autônomos, que somente se utilizam da rede de telecomunicações para ser prestados, como no caso do “102 – auxílio à lista”) também são alvo de dupla imposição tributária. Os Estados insistem em cobrar o ICMS relativamente a essas atividades (sem razão, a nosso sentir, pois são atividades *a latere* da efetiva prestação de serviço de comunicação), ao passo que os Municípios exigem o ISSQN sobre os mesmos.

No caso dos SVAs, como não são atividades enquadradas no conceito constitucional e legal de serviço de comunicação (o que afasta de plano a incidência do ICMS), há – em tese – a possibilidade de cobrança do ISSQN. Contudo, deve haver autorização expressa na lista editada pela lei complementar que, nos termos do assentado pelo STF e pelo STJ, é taxativa, trazendo um rol *numerus clausus* não passível de ampliação pelo legislador municipal.

Saliente-se, todavia, que a interpretação extensiva da lista é admitida pela jurisprudência, podendo haver incidência do imposto sobre serviços que se assemelhem aos constantes da relação legal. A interpretação extensiva se dá nos casos em que a lei se refere a serviços “congêneres” àqueles previamente listados. Já o recurso à analogia é vedado, por força da “tipicidade” que vigora no direito tributário. A permissão da interpretação extensiva com a vedação da analogia é o posicionamento que vigora em nossas Cortes Superiores, tendo sido adotado, dentre outros, nos Recursos Extraordinários nºs 78.927/RJ<sup>5</sup>, 91.737/MG<sup>6</sup>, 103.909/MG<sup>7</sup> e 114.354/RJ<sup>8</sup> e nos Recursos Especiais nºs 656.918/PR<sup>9</sup>, 586.598/PR<sup>10</sup> e 121.428/RJ<sup>11</sup>.

Restando aclarada a repartição constitucional das competências impositivas, assim como a forma de interpretação da lista de serviços tributáveis, passemos adiante.

### **3. Serviços sujeitos ao ICMS.**

Sendo tributável pelo ICMS, o serviço de comunicação não enseja a incidência do ISSQN, por força da competência atribuída aos Estados para instituição do imposto estadual que, a seu turno, exclui automaticamente a possibilidade de cobrança de tributo pelos Municípios (art. 155, II c/c art. 156, III da CR/88).

Entretanto, relativamente a algumas atividades têm surgido dúvidas quanto à incidência do ICMS ou do ISSQN, pois os Estados vislumbram nas mesmas serviços de comunicação, ao passo que os Municípios entendem estar diante de atividades que atraem a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza. Os dois exemplos modelares desse conflito impositivo – no qual os Municípios laboram em equívoco – são os serviços de radiochamada e de TV por assinatura.

Confira-se.

---

<sup>5</sup> STF, Primeira Turma, Recurso Extraordinário nº 78.927/RJ, relator Ministro ALIOMAR BALEIRO, DJ 04.10.1974.

<sup>6</sup> STF, Segunda Turma, Recurso Extraordinário nº 91.737/MG, relator Ministro DÉCIO MIRANDA, DJ 27.03.1981, p. 2.535.

<sup>7</sup> STF, Segunda Turma, Recurso Extraordinário nº 103.909/MG, relator Ministro MOREIRA ALVES, DJ 24.05.1985, p. 7.984.

<sup>8</sup> STF, Segunda Turma, Recurso Extraordinário nº 114.354/RJ, relator Ministro CARLOS MADEIRA, DJ 04.12.1987, p. 27.644.

<sup>9</sup> STJ, Primeira Turma, Recurso Especial nº 656.918/PR, relator Ministro JOSÉ DELGADO, DJ 16.11.2004, p. 211.

<sup>10</sup> STJ, Segunda Turma, Recurso Especial nº 586.598/PR, relatora Ministra ELIANA CALMON, DJ 06.09.2004, p. 238.

<sup>11</sup> STJ, Segunda Turma, Recurso Especial nº 121.428/RJ, relator Ministro CASTRO MEIRA, DJ 16.08.2004, p. 156.

### 3.1. Radiochamada.

O Serviço Especial de Radiochamada destina-se a transmitir mensagens unidirecionais para receptores móveis, por meio de radiofrequência<sup>12</sup>. O interessado em enviar uma mensagem para o usuário do serviço liga para uma central, que anota o recado e o envia ao aparelho móvel (denominado *bip* ou *pager*) do receptor. Quando a mensagem chega ao *bip*, considera-se prestado o serviço de comunicação.

Os Municípios têm pretendido cobrar o ISSQN sobre a radiochamada, alegando a existência do serviço de secretaria em geral, consistente no recebimento do recado pela central e seu posterior encaminhamento (item 17.02 da lista da LC nº 116/03<sup>13</sup> e item 29 da lista da LC nº 56/87<sup>14</sup>). Vale conferir, nesse sentido, a seguinte manifestação da Procuradoria do Município de Curitiba:

*“As operadoras funcionam como uma grande central a que o público em geral se dirige, por via telefônica, a fim de que através dela – onde atuam funcionários treinados com vistas à captação de recados e ao seu repasse, de forma digitalizada, para os aparelhos receptores em poder do destinatário – se faça chegar a determinado usuário certo comunicado. São, pois, serviços característicos de secretaria, arrolados no item 29 da referida lista e sujeitos ao ISS (...).”<sup>15</sup>*

Sob a égide da LC nº 56/87, sustentavam os Municípios a possibilidade de tributação das atividades realizadas pelas empresas de radiochamada também com base no item 79 da lista (“locação de bens móveis”). De fato, é possível que essa locação efetivamente ocorra, posto que as empresas concedem ao usuário a faculdade de comprar o aparelho de radiochamada ou então de alugar o mesmo. A seguinte resposta do Município de Belo Horizonte à consulta formulada por um contribuinte adota esse entendimento:

**“ISSQN. SERVIÇOS DE RECEPÇÃO E RETRANSMISSÃO DE MENSAGENS PARTICULARES E DE LOCAÇÃO DE APARELHOS ‘BEEP’ REALIZADOS PELAS EMPRESAS DE RADIOCHAMADA. INCIDÊNCIA.**

---

<sup>12</sup> ESCOBAR, J. C. Mariense. *O Novo Direito de Telecomunicações*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999, p. 173.

<sup>13</sup> LC nº 116/03:

“17.02. Datilografia, digitação, estenografia, expediente, secretaria em geral, resposta audível, redação, edição, interpretação, revisão, tradução, apoio e infra-estrutura administrativa e congêneres.”

<sup>14</sup> LC nº 56/87:

“29. Datilografia, estenografia, expediente, secretaria em geral e congêneres.”

<sup>15</sup> Parecer da Procuradoria do Município de Curitiba aviado nos autos do Processo nº 046.351/97, *apud* ARZUA, Cláudia de Souza. *Conflitos de Competência entre ISS e ICMS*. MARINS, James (org.). *Direito Tributário Atual*. Curitiba: Juruá, 2000, pp. 437-8.

*Constitui fato gerador do ISSQN a prestação pelas empresas operadoras de radiochamada dos serviços de recepção e envio de mensagens particulares aos usuários do sistema; incide também o imposto relativamente à locação de aparelhos receptores – ‘beep’ – dessas mensagens.”<sup>16</sup>*

Com o advento da LC nº 116/03, na qual o dispositivo autorizativo da incidência de ISSQN sobre a locação de bens móveis foi vetado<sup>17</sup>, esse fundamento para cobrança do aludido imposto sobre o aluguel do aparelho de radiochamada deixou de existir. Assim, o valor da locação do equipamento não pode mais ser tributado pelo imposto municipal (e tampouco pelo ICMS, visto que não encerra serviço de comunicação, mas mera cessão do direito de uso de bem móvel – o ICMS somente incide sobre o valor da mensalidade que remunera o serviço efetivo de comunicação prestado pela central de radiochamada, consistente no encaminhamento ao usuário de mensagens de terceiros).

Não obstante o entendimento dos Municípios, a radiochamada encerra típico serviço de comunicação unidirecional. Estão presentes, na hipótese, os elementos da relação comunicativa (emissor – receptor – mensagem – código – meio), que é viabilizada por um terceiro (prestador do serviço), atraindo a incidência do ICMS, e não do ISSQN. Os valores pagos pelo usuário à empresa de radiochamada remuneram a prestação do serviço de comunicação, e não serviços de secretaria e expediente (a locação de bens móveis, como já salientado, não é serviço de comunicação, logo não pode ser incluída na base de cálculo do ICMS).

Corroborando este entendimento, o Superior Tribunal de Justiça já assentou pela subsunção do serviço em tela ao ICMS-comunicação, em decisão assim ementada:

*“ICMS. Serviço de comunicação. Radiochamada. (‘bip’). Incide o ICMS sobre a prestação de serviço de comunicação de radiochamada. Afasta-se a incidência do tributo municipal sobre serviços listados de secretaria e de aluguel de equipamento, eis que não constituem substancialmente o serviço prestado, mas instrumentos da atividade-fim de comunicação.”<sup>18</sup>*

A decisão, contudo, peca no ponto em que determina a incidência de ICMS sobre os valores pagos à empresa de radiochamada para remunerar a locação do aparelho (posto que não há serviço de comunicação nessa hipó-

---

<sup>16</sup> Resposta à consulta nº 098/96 da Secretaria Municipal da Fazenda de Belo Horizonte, *apud* ARZUA, Cláudia de Souza. *Conflitos de Competência entre ISS e ICMS*. MARINS, James (org.). *Direito Tributário Atual*. Curitiba: Juruá, 2000, p. 430.

<sup>17</sup> Item 3.01, vetado em razão da decisão prolatada pelo STF nos autos do Recurso Extraordinário nº 116.121/SP, que julgou inconstitucional a incidência do ISSQN sobre a locação de bens móveis.

<sup>18</sup> STJ, Primeira Turma, AI nº 63.963/RS, Relator Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, DJ 02.05.1995, pp. 11555-11556.

tese – se o usuário possuir equipamento próprio, não precisará pagar pela locação, mas o serviço será prestado da mesma forma).

Arrimando-se na decisão citada, a Consultoria Tributária do Estado de São Paulo também concluiu pela incidência do ICMS sobre a atividade em apreço<sup>19</sup>.

Dessarte, as pretensões municipais de cobrança do ISSQN sobre a radiochamada não se sustentam após uma análise mais detida do serviço efetivamente prestado na hipótese, cuja natureza é eminentemente de comunicação.

### 3.2. TV por assinatura.

A denominada TV por assinatura compreende duas modalidades: a TV a cabo e a Distribuição de Sinais de Televisão e de Áudio por Assinatura, via Satélite – DTH.

O serviço de TV a cabo, previsto na Lei nº 8.977/95, é serviço de telecomunicações, não aberto à correspondência pública, consistente na distribuição de sinais de vídeo e/ou áudio a assinantes, mediante transporte por meios físicos<sup>20</sup>.

Já o serviço de Distribuição de Sinais de Televisão e de Áudio por Assinatura via Satélite (DTH) é um serviço especial de telecomunicações que objetiva a distribuição de sinais de TV e/ou áudio a assinantes localizados na área de prestação do serviço, por meio de satélites<sup>21</sup>.

A diferença essencial entre a TV a cabo e a DTH é, portanto, o meio através do qual os sinais são enviados ao domicílio dos assinantes: na TV a cabo utilizam-se meios físicos (cabos de fibra ótica) e na DTH a transmissão via satélite (que é captada por antenas especiais instaladas nas residências dos assinantes).

---

<sup>19</sup> Resposta à Consulta nº 177/89:

“11. Ora, se telecomunicações ‘é nome genérico das comunicações à distância, por fio ou por ondas hertzianas’ (Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa, Caldas Aulete) podemos concluir, sem margem de dúvidas, que a consulente, ao desenvolver sua atividade (serviço de transmissão de sinais) está prestando serviço de comunicação, que é onerado, como se viu, pelo ICMS.

(...)

13. Assim, é devido o ICMS sobre o serviço de transmissão de sinais codificado pela Central do BIP (Serviço Especial de Radiochamada) executado pela consulente. A base de cálculo é o preço do serviço, nos termos do art. 24, inciso VII, da Lei nº 6.374/89.” (BENATTI, Jair. *ICMS – Consultoria Tributária*, v. I. Campinas: Bookseller, 2002, pp. 122-3).

<sup>20</sup> ESCOBAR, J. C. Mariense. *O Novo Direito de Telecomunicações*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999, p. 175.

<sup>21</sup> ESCOBAR, J. C. Mariense. *O Novo Direito de Telecomunicações*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999, p. 171.

Como os prestadores do serviço de TV por assinatura disponibilizam, para seus assinantes, a programação de diversas emissoras em “pacotes” com preços diferenciados (conforme o maior ou menor número de canais disponibilizados), tem-se sustentado que haveria prestação do serviço de agenciamento e intermediação, tributável pelo ISSQN.

Entretanto, o serviço de TV por assinatura possui todos os elementos autorizativos da incidência do ICMS-comunicação. O tomador do serviço é o próprio destinatário da mensagem, que paga uma quantia mensal para recebê-la em seu domicílio<sup>22</sup> (a mensagem é criada pelas produtoras de programas televisivos, sendo posteriormente transmitida pela empresa de TV por assinatura para o destinatário, viabilizando a relação comunicativa tributável pelo imposto estadual).

Esposando esse raciocínio, a Consultoria Tributária de São Paulo, em resposta à Consulta nº 1.356/90, de 20 de dezembro de 1994, procedeu à diferenciação entre serviço de TV por assinatura via satélite e serviço de radiodifusão (posto que este último era, à época, isento do imposto no Estado de São Paulo)<sup>23</sup> para, ao final, concluir pela incidência do ICMS sobre a TV por assinatura<sup>24</sup>.

---

<sup>22</sup> BRITO MACHADO comunga de entendimento semelhante, ao asseverar que “é razoável (...) entender-se que o imposto incide [sobre a prestação do serviço de TV por assinatura], porque se trata de comunicação onerosa, ou remunerada”. (MACHADO, Hugo de Brito. *O ICMS e a Radiodifusão*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 23. São Paulo: Dialética, ago.1997, p. 60).

<sup>23</sup> O art. 2º da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, ostentava a seguinte redação (posteriormente o dispositivo foi modificado pela Lei nº 10.619/00, que revogou a isenção até então concedida aos serviços de radiodifusão):

“Art. 2º. Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

IX – na geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada ou prestada no exterior, exceto radiodifusão (vetado);”

<sup>24</sup> Confira-se a aludida resposta à Consulta nº 1.356/90, em trecho no qual cita (e adota para si) as conclusões do Parecer SR-93, de 21.06.1989, da Consultoria Geral da República:

“Observe-se que o Código Brasileiro de Telecomunicações (Lei nº 4.117, de 27.8.62), distingue as telecomunicações, quanto aos fins a que se destinam, dentre outras modalidades, em serviço de radiodifusão, destinado a ser recebido direta e livremente pelo público em geral, compreendendo a radiodifusão sonora e televisão (art. 6º, d) e serviço especial ‘relativo a determinados serviços de interesse geral não abertos a correspondência pública e não incluídos nas definições anteriores’ (art. 6º, f).

O serviço especial TVA também se destina à transmissão de sons e imagens, mas apenas em favor de assinantes do serviço por meio de sinais especialmente codificados (...) permitida, a critério do poder concedente, a utilização parcial sem codificação especial (...).

Assim, enquanto o serviço de radiodifusão de sons e imagens destina-se a ser recebido, livremente, pelo público em geral, o serviço especial de TVA é elitista na medida em que só é acessível a quem por ele possa pagar, inclusivamente quanto ao uso e manutenção do decodificador de sinais.

Inconfundíveis, pois, o serviço de radiodifusão de sons e imagens e o serviço especial de televisão por assinatura (...).” (LARANJEIRA, Álvaro Reis e SERRANO, Nelson Aparcido Sanchez (org.). *ICM/ICMS – Respostas da Consultoria Tributária*, v. 4. São Paulo: LTr, 1997, p. 140).

Já foi sustentado, contudo, que o serviço de televisão por assinatura não seria tributável pelo ICMS pois não envolve a transmissão de mensagem de terceiro pelo prestador, mas sim o envio de mensagem própria da empresa de TV por assinatura, titular do direito de difusão da programação que adquire. Assim, concluiu-se que não haveria prestação de serviço de comunicação na hipótese, mas mera cessão de direito autoral, pois “a operadora do serviço de TV por assinatura adquire os direitos autorais da programação de terceiros, para posteriormente transmiti-la aos seus assinantes”<sup>25</sup>.

Contudo, o fato de a programação ser adquirida de terceiro não transmuda a natureza de serviço de comunicação da TV por assinatura. Isso porque, de todo modo, aquela mensagem (programa televisivo) criada pelo terceiro (que pode ser uma outra rede de televisão ou mesmo um anunciante) para ser difundida pelos canais pagos é, de fato, mensagem de terceiro (e não do prestador do serviço de TV por assinatura, que tão-somente disponibiliza o meio – mediante remuneração – para que a mesma chegue aos domicílios de seus assinantes). E mais: existem canais cuja titularidade não é adquirida pela emissora de TV por assinatura, posto que são públicos e gratuitos (como a TV Senado e a TV Justiça). Nesses casos, a assertiva de que estaria ocorrendo mera cessão de direito autoral tampouco é válida (inexiste, na hipótese, a aquisição prévia de um direito para ser posteriormente cedido)<sup>26</sup>.

Pelo que foi exposto, pode-se concluir que o serviço de TV por assinatura é tipicamente de comunicação, atraindo a incidência do ICMS e afastando, dessarte, a tributação pelo ISSQN.

#### **4. Serviços de valor adicionado: potencial tributação pelo ISSQN.**

A definição de serviço de valor adicionado consta do art. 61 da Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9.472/97), nos seguintes termos:

---

<sup>25</sup> CEZAROTI, Guilherme. *A Não-Incidência do ICMS sobre o Serviço de TV por Assinatura*. BORGES, Eduardo de Carvalho (org.). *Tributação nas Telecomunicações*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 228.

<sup>26</sup> Corroborando o entendimento pela incidência de ICMS no serviço de TV por assinatura, vale trazer à colação as seguintes ponderações:

“Logo, configurada está na prestação de serviços de ‘TV a cabo e DTH’ a relação comunicativa necessária para a incidência do ICMS, qual seja: existe um contrato oneroso entre o assinante e a operadora, sendo que esta oferece condições materiais para que ocorra a comunicação (fornecendo os serviços de instalação e manutenção dos equipamentos necessários à recepção dos sinais de vídeo e/ou áudio), mediante programação previamente estipulada.

Concluindo que os serviços de ‘TV a Cabo e DTH’ são serviços típicos de telecomunicações, reconhece-se que estes encontram-se no campo de incidência do ICMS, conforme estabelece o art. 155, inc. II, da Constituição Federal.” (NEME, Márcia de Freitas Castro e NASRALLAH, Amal Ibrahim. *A Tributação das Operações Envolvendo “TV a Cabo” e “Direct to Home”, “Internet” e “Paging” – ICMS x ISS*. Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, nº 26. São Paulo: Revista dos Tribunais, jan.-mar.1999, p. 48).

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

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

*§ 2º. É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações.”*

A seu turno, a Resolução Anatel nº 73, de 25 de novembro de 1998, que editou o Regulamento dos Serviços de Telecomunicações, assim tratou dos SVAs:

*“Art. 3º. Não constituem serviços de telecomunicações:*

*(...)*

*III – os serviços de valor adicionado, nos termos do art. 61 da Lei 9.472 de 1997.”*

Das normas transcritas pode-se extrair, inicialmente, que serviço de valor adicionado não se confunde com serviço de telecomunicações. O SVA é um serviço autônomo, para cuja prestação é necessária a utilização da rede de telecomunicações.

O serviço de valor adicionado pode ser prestado por terceiros (aos quais a LGT assegura expressamente o acesso à rede de telecomunicações para esse fim – art. 61, §2º) ou até mesmo pela própria operadora. Nessa última hipótese, contudo, a operadora não estará atuando como prestadora de serviços de telecomunicações, mas sim como prestadora de SVA.

O Supremo Tribunal Federal já assentou que os SVAs efetivamente distinguem-se dos serviços de telecomunicações. Nos autos da ADI-MC nº 1.491/DF<sup>27</sup>, o Ministro Relator CARLOS VELLOSO<sup>28</sup> asseverou que, ontologicamente, o serviço de telecomunicações não se identifica com o serviço de valor adicionado. Este último nada mais é que “um acréscimo de recursos a um

---

<sup>27</sup> Na referida ADI questionava-se a constitucionalidade de diversos dispositivos da Lei Mínima de Telecomunicações (Lei nº 9.295/96), dentre os quais o art. 10º e seu parágrafo único (que conceituava o SVA antes do advento da LGT, com redação bastante semelhante à desta última).

<sup>28</sup> STF, Pleno, ADI-MC nº 1.491/DF, Relator Ministro CARLOS VELLOSO, j. em 01.07.1998, *apud* CORAZZA, EDISON AURÉLIO. *Provimento de Acesso à Internet. Caracterização como Prestação de Serviços de Comunicação ou de Outra Natureza*. BORGES, Eduardo de Carvalho (org.). *Tributação nas Telecomunicações*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 145.

serviço de comunicações que lhe dá suporte, criando novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação e recuperação de informações”. Assim, o SVA corresponderia a uma “mera adição de valores a serviços de comunicações já existentes”.

Dessarte, pode-se concluir que o legislador andou bem ao estreitar os serviços de telecomunicações dos SVAs<sup>29</sup>. Estes, portanto, não atraem a incidência do ICMS, podendo ser tributados pelo ISSQN, desde que estejam previstos na lista de serviços editada pela lei complementar, a qual admite – nos itens que se referem a “congêneres” ou assemelhados – interpretação extensiva (vedada, contudo, a analogia).

#### **4.1. Auxílio à lista, hora certa, despertador e 0900.**

O ISSQN tem sido exigido sobre a prestação dos serviços de auxílio à lista, hora certa, despertador e 0900 com fundamento no item 17.01 da lista da LC nº 116/03, que assim dispõe:

*“17.01. Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares.”*

O dispositivo equivale aos itens 22 e 24 da antiga lista da LC nº 56/87<sup>30</sup>.

No caso do auxílio à lista (102), a cobrança do imposto é legítima. De fato, o objetivo desse serviço é prestar assessoria ao usuário da rede de telecomunicações que deseje saber o número do telefone de determinado assinante. Como a previsão do item 17.02 é genérica (assessoria e consultoria

---

<sup>29</sup> O relatório do Senador JOSÉ IGNÁCIO FERREIRA (relator da Lei Geral de Telecomunicações na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania) sobre a definição de SVA posta no art. 61 da LGT é elucidativo:

“Essas definições não incluem o tratamento ou processamento da informação como um serviço de telecomunicações. Com efeito, o tratamento da informação é considerado, pelo Projeto de Lei, como um serviço de valor adicionado. (...).

Sendo assim, os serviços de valor adicionado não são conceituados como serviços de telecomunicações, pois com eles não se confundem, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.” (Diário do Senado Federal, 10 de julho de 1997, p. 13.579, *apud* BOTELHO, Fernando Neto. *Tributação do Serviço de Provedor da Internet*. TÓRRES, Heleno Taveira (org.). Direito Tributário das Telecomunicações. São Paulo: IOB Thomson: Abetel, 2004, p. 582).

<sup>30</sup> LC nº 56/87:

“22. Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista, organização, programação, planejamento de dados, consultoria técnica, financeira ou administrativa.

(...)

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

“de qualquer natureza”), forçoso é concluir pela tributabilidade do serviço de auxílio à lista pelo ISSQN.

O mesmo raciocínio é também aplicável ao serviço que informa a hora certa, pois o mesmo fornece “dados e informações de qualquer natureza”, tal como prevê o item 17.02 da LC nº 116/03.

Contudo, o serviço despertador (chamada teleprogramada) não pode ser enquadrado no aludido item da lista da LC nº 116/03 (e tampouco em qualquer outro dispositivo da mesma). Na hipótese, não há fornecimento de informação ao usuário do serviço, tratando-se de mera facilidade disponibilizada através do uso da rede de telefonia. Como essa facilidade não é prevista na relação de serviços tributáveis, não há como sustentar-se a incidência do ISSQN nesse caso.

Já com relação ao disque-0900, pela variedade de possibilidades fáticas que este serviço pode encerrar, somente nos casos em que o serviço configurar um verdadeiro fornecimento de informações ao usuário (item 17.02 da lista da LC nº 116/03) poderá haver incidência do imposto municipal. Muitas vezes, entretanto, essa modalidade de serviço não visa à prestação de informação, assessoria ou consultoria. O disque-amizade e o disque-namoro, modalidades de 0900 utilizadas exclusivamente para conhecer outras pessoas, são exemplos claros de SVAs cujo escopo *não* é o “fornecimento de dados e informações”. Tais serviços, dessarte, são intributáveis pelo ISSQN por não encontrarem amparo na lista de serviços.

Anote-se que parte dos serviços ora analisados estava prevista no Projeto de Lei que foi posteriormente convertido na LC nº 116/03. Entretanto, os mesmos foram retirados do texto quando da conversão do projeto em lei, o que constitui mais um indicativo da não-incidência do ISSQN sobre os mesmos<sup>31</sup>.

#### **4.2. Provimento de acesso à Internet e hospedagem de sites (web hosting).**

As atividades dos provedores de acesso à Internet e dos hospedeiros de sites não se enquadram na hipótese de incidência do ICMS-comunicação.

No que tange ao provimento de acesso à Internet, o próprio STJ já assentou esse entendimento, nos autos do EREsp nº 456.650/PR, confirmando a posição doutrinária de que o provedor de acesso à Internet apenas

---

<sup>31</sup> Assim dispunha a lista de serviços tributáveis pelo ISSQN do Substitutivo da Câmara dos Deputados ao Projeto de Lei Complementar nº 1-A, de 1991, do Senado Federal (PLS Nº 161/89 – Complementar na Casa de origem):

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

agrega a um serviço de telecomunicações preexistente a possibilidade de acesso à rede mundial de computadores, cedendo um número de IP – endereço virtual – ao usuário. De fato, como acentua SOARES DE MELO<sup>32</sup>, o provedor de acesso à Internet não é contribuinte do ICMS, pois em sua atividade limita-se a fornecer meios para a comunicação com a Internet (prova disso é que sem a infra-estrutura de telecomunicações o provedor de acesso não consegue ultimar nenhuma relação comunicativa).

Raciocínio semelhante se aplica às empresas de hospedagem de *sites*, cuja função é disponibilizar, em equipamentos conectados à rede, espaço em disco para armazenamento de *sites*, possibilitando o acesso aos mesmos pelos interessados<sup>33</sup>. Como não é usual que os *sites* sejam armazenados em computadores pessoais para disponibilização na Internet, por razões de custo (o computador teria que ser mantido continuamente ligado à rede) e segurança (invasões de hackers), surgiram os provedores de hospedagem, que são, em muitos casos, também provedores de acesso à rede (como o Terra e o UOL, por exemplo). Como sua atividade, dessarte, se limita à de um arquivo virtual – inexistindo prestação de serviço de comunicação – é também indevida a exigência do ICMS sobre as receitas dos provedores de hospedagem (*web hosting*).

A não-incidência do ICMS-comunicação possibilita, em tese, a cobrança do ISSQN sobre essas atividades, desde que haja previsão na lista.

A LC nº 116/03 elenca os seguintes serviços de informática sujeitos ao tributo municipal:

- “1. *Serviços de informática e congêneres.*
- 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.”*

---

<sup>32</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Tributação na Internet*. MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Tributação na Internet*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, pp. 238-42.

<sup>33</sup> BOTTALLO, Eduardo D. e TURCZYN, Sidnei. *A Atividade de Hospedagem de Sites e seu Regime Tributário*. TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Direito Tributário das Telecomunicações*. São Paulo: IOB Thomson: Abetel, 2004, p. 499.

As atividades constantes dos itens 1.01, 1.02, 1.03 e 1.04 referem-se à prestação de serviços de desenvolvimento de sistemas, programas e processamento de dados.

O item 1.05 trata do licenciamento de programas para utilização pelo público.

Os itens 1.06 e 1.07 referem-se à prestação de serviços de assessoria e suporte técnico em informática.

Em nenhum desses, portanto, podem ser enquadradas – nem mesmo com base em interpretação extensiva do item 1.03, que se refere a processamento de dados e *congêneres* – as atividades dos provedores de acesso à Internet e dos provedores de hospedagem na rede.

Os provedores de acesso disponibilizam um meio (endereço IP) para que o usuário tenha acesso à Internet. Já os provedores de hospedagem armazenam as *web pages (sites)* para acesso por parte de terceiros. Não há, em nenhum dos dois casos, a prática de qualquer das atividades previstas nos itens 1.01 a 1.07 da LC nº 116/03.

Por fim, o item 1.08 autoriza a incidência do ISSQN sobre o planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas. Como as atividades dos provedores de acesso à Internet não envolvem tais serviços, deduz-se que as mesmas se encontram fora do campo de incidência do ISSQN. Já as atividades dos provedores de hospedagem, poderão, *eventualmente*, ser tributáveis pelo imposto municipal, à luz do item 1.08.

Em sua forma clássica, a função do provedor de hospedagem assemelha-se à de um armazém-geral, como já anotou EDUARDO BOTTALLO<sup>34</sup>, pois tão-somente armazenam as informações da *web page*. Nesse caso, não há incidência do imposto municipal sobre serviços, por ausência de previsão na lista da LC nº 116/03. Entretanto, existem variações do serviço de *web hosting* nas quais o prestador, além de hospedar a *home page*, pode desenvolvê-la, efetuar manutenção na mesma ou simplesmente atualizá-la. Nessas hipóteses, será possível a exigência do imposto (com fulcro no aludido item 1.08).

Dessarte, pode-se concluir que:

- (a) o serviço de provimento de acesso à Internet não se sujeita ao ISSQN, visto que os serviços de informática referidos na LC nº 116/03 não abrangem o acesso à rede mundial de computadores<sup>35</sup>;

---

<sup>34</sup> BOTTALLO, Eduardo D. e TURCZYN, Sidnei. *A Atividade de Hospedagem de Sites e seu Regime Tributário*. TÔRRES, Heleno Taveira (org.). Direito Tributário das Telecomunicações. São Paulo: IOB Thomson: Abetel, 2004, p. 505.

<sup>35</sup> Nesse mesmo sentido, confira-se também: MARTINS, Ives Gandra da Silva e RODRIGUES, Marilene Talarico. *O ISS e a Lei Complementar nº 116/2003 – Aspectos Relevantes*. ROCHA,

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

Ressalte-se, por fim, que na LC nº 56/87 havia apenas uma previsão genérica para incidência do ISSQN sobre serviços de processamento de dados, o que afasta a possibilidade de tributação dos provedores de acesso e de hospedagem sob a sua égide.

## **5. Conclusões.**

A Prof<sup>ª</sup>. MISABEL DERZI sempre assinala, com sua habitual propriedade, que a segurança jurídica é um dos pilares nos quais deve assentar-se nosso sistema tributário.

Consoante visto no item 2, *supra*, no altiplano da Constituição de 1988 é impossível falar-se em conflitos de competência tributária, dada a estanque divisão impositiva perpetrada pelo Constituinte originário, em prol da certeza e previsibilidade na tributação. Todavia, as forças políticas dos Estados e Municípios têm trabalhado, de forma incessante, para ampliar – ao arrepio da Constituição e das legislações de regência – o campo de incidência de seus respectivos tributos sobre serviços, penalizando principalmente as empresas de telecomunicações, que hoje figuram, em qualquer Estado da Federação, entre os maiores contribuintes do ICMS (o mesmo ocorrendo em alguns Municípios, no que tange à arrecadação do ISSQN).

Em face disso, é mister ter em mente os critérios jurídicos de repartição de competência impositiva, bem como a escorreita interpretação das normas gerais em matéria de ICMS e ISSQN, para não incorrerem em equívocos que permitiriam uma inconstitucional superposição tributária.

---

Valdir de Oliveira (org.). O ISS e a LC 116. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 199-201; MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Aspectos Teóricos e Práticos*, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 57-9.