

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS  
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO**

**LUIS CLAUDIO YUKIO VATARI**

**CONFLITO DE COMPETÊNCIA ICMS E ISSQN  
NOVOS SERVIÇOS DA ERA DIGITAL**

**SÃO PAULO  
2016**

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS  
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO**

LUIS CLAUDIO YUKIO VATARI

**CONFLITO DE COMPETÊNCIA ICMS E ISSQN  
NOVOS SERVIÇOS DA ERA DIGITAL**

Dissertação de Mestrado Profissional  
relacionado com o programa de Pós-  
graduação *Stricto Sensu* da Faculdade  
de Direito da Fundação Getúlio Vargas  
– São Paulo – Área de Concentração  
de Direito Tributário e de Negócios.

Orientador: Professor Doutor Roberto  
França De Vasconcellos

**SÃO PAULO  
2016**

Vatari, Luis Claudio Yukio.

Conflito de competência ICMS e ISSQN : novos serviços da era digital /  
Luis Claudio Yukio Vatari. - 2016.  
159 f.

Orientador: Roberto França de Vasconcellos

Dissertação (mestrado) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação  
Getulio Vargas.

1. Direito tributário - Brasil. 2. Competência tributária. 3. Imposto sobre  
circulação de mercadorias e serviços. 4. Imposto sobre serviços. 5. Internet.  
I. Vasconcellos, Roberto França de. II. Dissertação (mestrado) - Escola de  
Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas. III. Título.

CDU 34::336.2(81)

# **CONFLITO DE COMPETÊNCIA ICMS E ISSQN NOVOS SERVIÇOS DA ERA DIGITAL**

LUIS CLAUDIO YUKIO VATARI

BANCA EXAMINADORA:

---

Orientador: Prof. Dr. Roberto França de Vasconcellos

---

Examinador: Vanessa Rahal Canado

---

Examinador: Alberto Macedo

---

Examinador: Daniel Victor Bellan

**SÃO PAULO  
2016**

## RESUMO

Pretende-se com a presente dissertação analisar o conflito de competência entre as Unidades da Federação Brasileira, especificamente os Estados e as Municípios, no que tange às prestações de novos serviços e de serviços que evoluíram com a utilização de tecnologia de informação e comunicação (*Over The Top – OTT*). Assim, de maneira indireta e propositalmente limitada, examina-se a tributação de novos serviços e tecnologias, pretendendo-se, diferenciar do conflito efetivo de competências de mera subsunção das novas prestações às normas vigentes no sistema constitucional e tributário brasileiro. Em razão da delimitação do tema, tem-se a ambição de tangenciá-lo à exaustão, no entanto não se pretende que as lições e conclusões fiquem adstritas poucos casos selecionados, pelo contrário, espera-se que todas as questões e conclusões decorrentes do presente estudo possam ser transplantadas para casos similares que deverão ser mais comuns nos próximos anos. Para tanto, analisa-se a matriz constitucional do ICMS e do ISSQN, bem como a respectiva legislação complementar, passando-se pelo exame dos institutos do federalismo e competência tributária.

**Palavras-chave:** Competência Tributária – ICMS – ISSQN – *Over The Top – OTT*.

## ABSTRACT

It intends to analyze with the present thesis the conflict of tax jurisdiction between the States and Municipalities, particularly in regard to the rendering of new digital services and services that evolved with the IT (Over The Topo – OTT), therefore, indirectly and intentional limited, the taxation of the new telecommunication services will be analyzed. Because of the theme definition, it has the ambition to exhaust it to bring a solution to the conflict, however it is not intended that the lessons and conclusions remain restricted to the cases only, it is expected that the whole inference arising from this can be transferred to similar cases, which will increase in number due to the tax structure adopted in the Constitution of 1988, in this regards it will be analyze the constitutional foundation of ICMS and ISSQN and its complementary legislation, by passing throughout the examination of federalism and tax competence.

**Keywords:** Tax Jurisdiction – Value Added Tax – Tax on Service – *Over The Topo – OTT*.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

A-GPS:	<i>Assisted</i> Global Positioning System (sistema de posicionamento global assistido)
ANATEL:	Agência Nacional de Telecomunicação
ADCT:	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
CAT:	Coordenadoria da Administração Tributária
CONFAZ:	Conselho Nacional de Política Fazendária
COFINS:	Contribuição para o Finsocial
CONTRAN:	Conselho Nacional de Trânsito
CTN:	Código Tributário Nacional
DENATRAN:	Departamento Nacional de Trânsito
EUA:	Estados Unidos da América do Norte
FCC:	Federal Communications Commission
GPS:	<i>Global Positioning System</i> (sistema de posicionamento global)
GPRS:	<i>General Packet Radio Service</i> (serviços gerais de pacote por rádio)
GSM:	<i>Global System for Mobile</i> (communication) (sistema global de comunicação móvel)
ICM:	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS:	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Comunicação e Transporte Intermunicipal e Estadual
IP:	<i>Internet Protocol</i> (Protocolo de Internet)
IPI:	Imposto sobre Produtos Industrializados
ITBI:	Imposto sobre Transmissão de Bens e Direitos <i>inter-vivos</i>
ISSQN:	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IVC:	Imposto sobre Vendas e Consignações
ISP:	Internet Service Provider
LGT:	Lei Geral das Telecomunicações
LIDB:	Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro
MVPDV:	<i>Multichannel Video Programming Distribution</i> (Distribuição de Programação de Vídeo Multicanal)
NPRM:	<i>Notice of Proposed Rulemaking</i> (Proposta de Lei)
OTT:	Over The Top
PIS:	Programa de Integração Social
RF:	Radiofrequência
RICMS:	Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Comunicação e Transporte Intermunicipal e Estadual

STF:	Supremo Tribunal Federal
STJ:	Superior Tribunal de Justiça
SVA:	Serviços de Valor Agregado
TJ:	Tribunal de Justiça
TIT:	Tribunal de Imposto e Taxas de São Paulo
TIV:	Tecnologia em Informação Veicular
TRF:	Tribunal Regional Federal



## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO .....	10
2. FEDERALISMO E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	19
2.1 Federalismo .....	20
2.1.1 Histórico .....	22
2.1.2 Federação moderna – modelo norte-americano .....	26
2.1.3 Constituição de Weimar (1919).....	30
2.1.4 Federalismo no Brasil .....	32
3. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	39
3.1 Constituição Federal de 1988 .....	40
3.2 Legislação complementar .....	44
3.3 Código Tributário Nacional.....	47
3.3.1 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços Comunicação e Transporte Interestadual e Intermunicipal .....	51
3.4 Convênio ICMS n.º 66/1989 .....	60
3.5 Lei Complementar n.º 87/1996.....	64
3.6 Lei Geral das Telecomunicações – Lei n.º 9.472/1997 .....	68
3.6.1 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza .....	73
3.7 Decreto-lei n.º 406/1968 .....	78
3.8 Lei Complementar n.º 116/2003.....	82
4. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET	88
5. SERVIÇOS DE MONITORAMENTO DE RASTREAMENTO DE BENS E PESSOAS .....	102

5.1 Conceitos .....	100
5.2 Convênio ICMS n.º 139/2006.....	103
5.3 O ICMS e o serviço de monitoramento e rastreamento de bens e pessoas .....	110
5.4 O ISSQN e o serviço de monitoramento e rastreamento de bens e pessoas .....	1174
6. NETFLIX E WHATSAPP .....	131
7. WHATSAPP MESSENGER .....	134
8. NETFLIX .....	142
9. CONCLUSÃO .....	148
REFERÊNCIAS.....	157

# 1 INTRODUÇÃO

Pretende-se com a presente dissertação analisar os conflitos de competência tributária material entre Estados e Municípios (entes federados autônomos), especialmente no que tange às relações jurídicas decorrentes de “novas”<sup>1</sup> modalidades de prestação de serviços.

De fato, o presente estudo analisará serviços que tem em comum a utilização ostensiva de meios de comunicação fornecidos por terceiros, bem como os respectivos instrumentos constitucionais e infraconstitucionais de solução das eventuais divergências de ordem tributária.

Inevitável, pois, examinar a tributação dos serviços de comunicação e telecomunicação, uma vez que tais prestações encontram-se no núcleo de todos os casos analisados, ou seja, figuram como ponto principal no nascimento dos conflitos de competência tributária entre os já destacados entes federados.

Note-se que a simples leitura dos parágrafos anteriores ilustra a ambiciosa proposta do presente trabalho sobre a análise da natureza jurídica e a materialidade de diversos serviços e prestações que surgiram decorrentes diretamente da evolução tecnológica, especialmente com o uso massivo de telecomunicação.

Nesse passo, analisar-se-ão, ainda, os serviços que já existiam no ordenamento jurídico brasileiro e evoluíram, especialmente na última década, no tocante ao uso da tecnologia de telecomunicação, fazendo nascer conflitos de competência antes não existentes no ordenamento jurídico brasileiro.

Com efeito, as inovações tecnológicas no ramo da comunicação não apenas criam novas relações jurídicas, mas podem ter o condão de modificá-las,

---

<sup>1</sup> Conforme se demonstrará durante o desenvolvimento do trabalho, algumas prestações consideradas como novas são, na verdade, uma evolução de um serviço já consagrado e previsto no ordenamento jurídico brasileiro.

surgindo, assim, uma questão secundária que se pretende abordar: poderia a inserção de novas tecnologias descaracterizar uma relação anteriormente existente a ponto de deslocar a competência tributária de um ente para outro?

Com a análise desse tema, pretende-se trazer à luz essa evolução e eventual deslocamento da competência tributária material, especialmente nos casos dos serviços definidos como *Over The Top* (OTT) ou Serviço de Valor Adicionado (SVA).

Apesar de ser um capítulo introdutório, é interessante já trazer alguns critérios que serão amplamente utilizados, especialmente sobre o conceito norte-americano de OTT. Assim, para definição dos serviços OTT socorre-se à internet<sup>2</sup> que, apesar de os conceitos nunca serem precisos do ponto de vista jurídico, no presente caso será ideal para o aprofundamento do tema.

Nas transmissões, conteúdo *over-the-top* é a entrega de áudio, vídeo ou outro tipo de conteúdo e outra forma de mídia através da internet sem o envolvimento de um controlador na distribuição desse conteúdo. O provedor de internet pode ter conhecimento do conteúdo dos pacotes, mas não é responsável pelos mesmos, tampouco pode controlar as questões relacionadas aos direitos autorais de uso e distribuição do conteúdo. O modelo contrasta com a compra e aluguel de áudio e vídeo de um provedor de acesso à internet, como televisão paga, serviço de vídeo por demanda ou televisão digital como AT&T U-verse. OTT se refere ao conteúdo de terceiros – como Hulu, Netflix ou Amazon Video, que são entregues ao usuário final, com o provedor de acesso simplesmente transportando os pacotes. (Tradução livre)

Para uma análise jurídica do tema, tem-se que o OTT são:

[...] as prestações acessíveis por meio da internet e que, portanto, utilizam-se da rede mantida pelas operadoras de telecomunicação. Essas prestações excluem a mediação da operadora de telecomunicação na transação, de forma que o consumidor final contrata diretamente com o fornecedor do serviço. Os produtos e serviços que podem ser ofertados dessa maneira são dos mais variados: chamadas por voz, mensagens de texto e vídeos, por

---

<sup>2</sup> Disponível em: <[https://en.wikipedia.org/wiki/Over-the-top\\_content](https://en.wikipedia.org/wiki/Over-the-top_content)>. Acesso em: 13 jun. 2016.

exemplo, podem ser prestados por meio da internet, driblando servidores comuns.<sup>3</sup>

Conforme se pode analisar dos trabalhos de André Mendes Moreira, o conceito retirado do *website* não se distancia, em sua essência, do quanto exposto pelo jurista, mas o expande de maneira muito útil para a dissertação proposta, qual seja o conflito de competência entre entes federados.

O conceito *supra* é muito semelhante ao de Serviço de Valor Adicionado (SVA), nos termos definidos pela Anatel e pela doutrina, pois ambos tratam de definir os respectivos serviços como prestações que se utilizam de uma infraestrutura de comunicação (telecomunicação) fornecida por terceiros.

Evidencia-se, pois, que a presente dissertação não abordará questões relacionadas com os prestadores de serviços de comunicação tradicionais, tais como empresas de telefonia, telefonia móvel e outras, sendo considerados no estudo, por sua vez, os prestadores de serviços que utilizam esses serviços de telecomunicação como insumo principal (não possuem estrutura própria e contratam tais prestações de prestadores de serviços de telecomunicação “tradicionais”).

Com efeito, o conflito de competência no tocante às empresas OTT ou SVA surge quando da análise da materialidade dos novos serviços, os quais empregam novas tecnologias de comunicação ou atribuindo novas funcionalidades a estas.

Nesse cenário, tem-se o chamado conflito sobre a materialidade dos serviços prestados por empresas desse ramo. Nesse sentido, têm-se os ensinamentos do Professor Aires Barreto:<sup>4</sup>

A estremação das competências estadual e municipal, em matéria de serviços, marca-se pela materialidade (respeitando o critério de territorialidade) da atividade considerada:

---

<sup>3</sup> MOREIRA, André Mendes. *Tributação dos serviços de comunicação*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2016. p. 50.

<sup>4</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 235.

a) se tiver por cerne a.1) prestação de comunicação, o tráfego comunicativo, ou a.2) a realização de transporte intermunicipal ou interestadual será tributada pelo ICMS (desde que verificados os demais aspectos da hipótese de incidência);

b) se, diversamente, tratar-se de qualquer outro serviço que não corresponda, exata, precisa e circunscritamente comunicação ou ao de transporte transmunicipal, pode, em tese, ser tributada pelo ISS.

Por se tratar de um conflito material no que tange aos serviços (obrigação de fazer) em questão, é imprescindível discorrer sobre a evolução do conceito de serviços de comunicação no ordenamento jurídico brasileiro, especialmente após a publicação da Constituição de 1988, a edição da LGT e a criação da Anatel.

Uma vez que se trata de uma (prestação), têm-se de um lado os Estados que, em virtude da utilização ostensiva de meios de comunicação ou mesmo telecomunicação, entendem que os serviços que serão analisados no presente estudo configuram uma prestação dentro do campo de incidência do ICMS.

Por outro lado, as Municipalidades suportam que os serviços por sua natureza (obrigação de fazer), e por estarem previstos na Lei Complementar n.º 116/2003 (ainda que diante de uma interpretação extensiva), são tributados, exclusivamente, pelo ISSQN. Resume-se, assim, o conflito material de competência entre Estados e Municípios que se propõe a analisar. Será analisado, ainda, questões levantadas sobre a existência de um efetivo conflito de competência ou mero problema de enquadramento de serviços.

Nesse diapasão, o texto constitucional, ao mesmo tempo em que atribui a competência aos Estados para tributação de Serviços de Comunicação, determina que os serviços, em geral, estão dentro da competência dos Municípios (desde que expressamente listados em legislação complementar), uma espécie de competência residual mitigada.

Destaque-se que esse tipo de conflito positivo não é novidade no direito brasileiro e suas raízes remontam à própria criação do Estado Federativo com a Proclamação da República em 1889 e perpetuado pela Carta Magna de 1988.

A estrutura federativa tríplice adotada pela Carta Magna de 1988 demanda a separação das competências entre os entes integrantes da federação brasileira, inclusive no tocante às competências tributárias privativas.

É, portanto, imperativo para o presente estudo que seja traçado um breve histórico sobre o Estado Federado Brasileiro, bem como a respeito de suas características principais e evolução até os dias de hoje. Em verdade, é necessário ir além da experiência federalista brasileira e analisar a gênese do federalismo moderno que remonta à criação do EUA como um estado unitário e independente de sua metrópole.

Assim, inicia-se a dissertação com um estudo do federalismo norte-americano, bem como da confederação que precedeu à Constituição de 1789, pois o problema do conflito de competência tributária decorre exatamente do modelo de federação adotado e adaptado pelo legislador constituinte brasileiro.

Após a análise do instituto moderno de federação, ou federalismo dualista, pretende-se adotar a mesma sistemática no caso do federalismo brasileiro, com um rápido histórico desse instituto nas constituições republicanas, pois desde o advento da República em 1889 coube à Constituição Federal delimitar a competência tributária de cada ente federado, e os municípios foram elevados a um ente autônomo desde o início, apesar de ser expressamente integrante da federação brasileira a partir da Constituição de 1988.

No mesmo passo que o federalismo e o próprio Estado brasileiro evoluíram, os textos constitucionais foram atualizados para buscar dirimir a possibilidade de conflito entre União, Estados e Município (materialidade e territorialidade), bem como evitar conflitos entre entes da mesma categoria (territorialidade).

Não obstante os remédios constitucionais previstos, foi atribuída aos diplomas complementares, *stricto sensu*, a competência para “dispor sobre conflitos de competências”.<sup>5</sup>

Assim, adicionalmente ao texto constitucional, tem-se a edição de uma vasta legislação complementar, ou pelo menos com efeito de legislação complementar, por exemplo, o CTN,<sup>6</sup> o qual delimitou, ainda mais, a competência de cada ente federado com o intuito de mitigar a possibilidade de ocorrência de conflito seja em caráter material ou territorial.

Apesar dessa evolução legislativa, os conflitos de competência, especialmente no que tange às matérias tributárias, estão longe de serem extintos no ordenamento jurídico brasileiro parte em função do posicionamento dos fiscos em relação às suas respectivas receitas, parte pela evolução das relações interpessoais que surgem ou se modificam a cada dia, as quais não são acompanhadas, na mesma velocidade, pela evolução da legislação tributária, causando, pois o conflito de competência ou mesmo inadequação no tocante à classificação de cada prestação.

Com efeito, entende-se comprovada a relevância do tema, razão pela qual é necessário que ele seja muito bem delimitado para fins de análise completa dos

---

<sup>5</sup> Artigo 146, I, da Constituição Federal.

<sup>6</sup> Lei Ordinária n.º 5.172, de outubro de 1966, mas recebida com força de Lei Complementar pela Constituição Federal de 1988 – artigo 34 da ADCT, § 5.º:

“Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda n. 1, de 1969, e pelas posteriores.

[...]

§ 5.º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3.º e 4.º”.

Esse posicionamento já foi ratificado também por Aliomar Baleeiro quando da análise do Texto Constitucional de 1967: “Essa circunstância poderá suscitar dúvidas quanto à sobrevivência do CTN em bloco. Acreditamos que são insubsistentes, porque permanecem em vigor as várias leis ordinárias reguladoras de dispositivos constitucionais da Carta Política 1946, muito embora a de 1969 tenha exigido, para alguns assuntos, o processo legislativo de lei complementar” (*Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 39).



casos propostos: provimento de acesso à internet, monitoramento de bens e pessoas e aplicativos relacionados a redes sociais e disponibilização de conteúdo denominado por meio de uma rede comunicativa, os chamados serviços OTT, especificamente o WhatsApp Messenger e o Netflix.

Os mencionados casos concretos não foram escolhidos de forma aleatória, mas todos guardam estrita relação com o tema proposto, ou seja, trata-se de potencial de geração de conflitos entre os Estados e Municípios no tocante à sua natureza de uma prestação (obrigação de fazer), sendo evidente, ainda, que os serviços de comunicação figuram no núcleo de toda a discussão.

No mesmo sentido, todos os casos examinados inevitavelmente utilizam-se dos serviços de comunicação (telefonia móvel, fixa, acesso à internet, radiofrequência, etc.), *stricto sensu*, como o principal insumo, sem os quais as respectivas prestações não poderiam ocorrer.

Ainda é importante salientar que os paradigmas escolhidos obedecem uma ordem cronológica, ou seja, serão analisados na exata sequência em que se materializaram no ordenamento jurídico, sendo o caso dos provedores de acesso à internet um conflito de competências tributárias dos Estados e Municípios já apreciado pelo Poder Judiciário e, atualmente, não desperta interesse que não seja acadêmico, sendo vasta a literatura, mas com a maior parte das questões já respondida pelo Poder Judiciário.

O segundo caso analisado, prestação de serviços monitoramento e rastreamento de bens e pessoas, configura um conflito de competência tributária latente, atualmente em curso e que novamente coloca os Estados e os Municípios em uma guerra fiscal, sempre com os contribuintes na linha de fogo cruzado, mas sem atrair tanto a atenção da mídia, sendo escassa a literatura sobre o assunto, uma vez que as respectivas lides ainda se encontram em fase administrativa.

Por fim, serão examinados dois casos de prestações que têm o potencial de gerar novos conflitos de competência tributária entre os Estados e os Municípios em um médio prazo. Nesse passo, o WhatsApp e o Netflix foram escolhidos para

essa análise, primeiramente por serem semelhantes com os dois primeiros casos, com potencial enorme de gerar os mesmos conflitos, segundo pela relevância em termos de mercado e/ou usuários.

Apesar de importante, o aspecto espacial da hipótese de incidência será abordado de maneira rasa, pois a questão do local (físico) do prestador dos serviços digitais é matéria digna de uma tese em apartado, tamanha a sua complexidade, em especial no que tange aos serviços prestados remotamente, como os analisados na presente dissertação.

Apenas uma nota, a questão espacial da norma tributária de empresas de tecnologia não configura apenas uma questão de direito tributário brasileiro, mas um dos grandes problemas mundiais ante a soberania territorial de cada Estado no Globo e a falta de “materialidade territorial” da internet, levando inclusive a complexos planejamentos tributários e utilização de estruturas tributárias sofisticadas que nenhum ordenamento jurídico atual está plenamente capacitado para entender esse fenômeno e, conseqüentemente, exercer a sua eventual competência tributária.

Também não fará parte da dissertação as questões jurídicas envolvendo o Poder Judiciário e o WhatsApp no que tange às recentes suspensões do sistema, pois se trata de uma questão de natureza outra que não tributária, mas que demonstra o despreparo, não apenas do ordenamento jurídico, como dos operadores do direito.

Não obstante a limitação do escopo do trabalho, pretende-se que as ilações dele decorrentes possam ser transferidas e aplicadas em outros casos concretos que tenham como pano de fundo o conflito de competência material analisado e os serviços OTT.

## 2 FEDERALISMO E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Competência tributária nada mais é do que o poder/direito que a constituição de um determinado país atribuiu a um membro de instituir e cobrar tributos para fins de garantir a autonomia tributária, ou, nas palavras de Salvador Cândido Brandão Junior:<sup>7</sup> “o vocábulo ‘poder’ na expressão de ‘poder de tributar’ possuiu um significado de permissão; pode porque é permitido”.

Essa simples definição, porém exata, demanda um estudo mais aprofundado do conceito de Estado Federado e de competência, conforme se fará no presente capítulo, pois os conflitos analisados decorrem exatamente do choque de interesses entre os respectivos entes.

Assim, Roque Antonio Carrazza já expande o conceito:<sup>8</sup> “Portanto, competência tributária é a possibilidade jurídica de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”.

Com efeito, torna-se importante a análise do modelo federativo do Brasil, um país que se baseia em uma federação formada por três entes:<sup>9</sup> União Federal, Estados e Municípios, enfim, um Estado “tridimensional” no que tange às esferas de competência.

Não são necessários muitos silogismos para verificar o potencial para surgimento de conflitos de competências, especialmente no campo tributário, pois quanto maior o número de entes com o poder de tributar, maior o potencial de surgimento de conflitos.

---

<sup>7</sup> BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. *Federalismo e ICMS: Estados-Membros em “guerra fiscal”*. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 78. (Série Doutrina tributária, v. XIV.)

<sup>8</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 225.

<sup>9</sup> Art. 1.º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

Tem-se, pois, primordialmente que os conflitos de competência, sejam eles tributários ou não, surgem da própria dinâmica do sistema federativo, em que existe a descentralização do poder político em favor da autonomia dos membros federados.

Torna-se evidente, assim, que, antes de se abordar qualquer tema sobre conflito de competência tributária entre Estados e Municípios (objeto primeiro do presente trabalho), é imperativo traçar alguns comentários sobre o Federalismo, bem como um breve histórico sobre a sua evolução nos ordenamentos jurídicos estrangeiros e no Brasil.

O Estado federado moderno surgiu precisamente com o próprio nascimento dos EUA: “com a constituição dos Estados Unidos da América, 1787”,<sup>10</sup> ou melhor, com o processo de independência daquele país que culminou com a promulgação da Constituição norte-americana de 1789.

O exemplo norte-americano é especialmente interessante para fins de definição do Estado federado moderno não apenas pela primazia do modelo, mas pela adoção, quando da declaração de independência, do modelo de confederação, no qual o conflito de competência entre os entes confederados é virtualmente impossível, conforme adiante abordado.

A Confederação norte-americana teve uma existência curta, principalmente em função das características apresentadas por essa forma de Estado, as quais não atendiam as necessidades da então jovem nação, especialmente em termos de guerra.

Em função dessa inadequação, verificou-se uma transição relativamente rápida de uma confederação para uma federação durante a guerra de

---

<sup>10</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 255.

independência contra a Grã-Bretanha, o que culminou no federalismo moderno e suas vertentes, como é o caso brasileiro.

Assim, pretende-se no presente capítulo trazer todos os elementos históricos e legais do federalismo e, conseqüentemente, da competência tributária, bem como do fato gerador dos serviços, com o fito solucionar o conflito objeto do tema principal proposto.

Pretende-se, ainda, traçar a relação entre a competência tributária e a legislação infraconstitucional, a qual, de maneira complementar, apresenta os elementos para fins de solução da hipótese da presente dissertação.

## 2.1 Federalismo

Estado, no sentido clássico, refere-se à união de povo (associação humana), território e poder (soberania), nas lições clássicas de Direito do Estado, tendo como um expoente Hans Kelsen, conforme ensina o Professor Manuel Ferreira Filho:<sup>11</sup>

Segundo ensina a doutrina tradicional, o Estado é uma associação humana (*povo*), radicada em base especial (*território*), que vide sob o comando de uma autoridade (*poder*) não sujeita a qualquer outra (*soberania*).

Mais sutil é a lição de Kelsen (v. *Teoria pura do direito*), ao mostrar que o Estado e seus elementos – *povo, território e poder* – só podem ser caracterizados juridicamente (grifos no original).

Conforme a inferência *supra*, o conceito de Estado é muito bem sedimentado na doutrina. Nesse sentido, o Brasil é definido como um Estado Moderno, pois presentes as três características clássicas conforme destacado pelos doutrinadores citados.

---

<sup>11</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 32. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 47.

Conforme se demonstrará a seguir, os “Estados” brasileiros possuem, de certa maneira, uma população (diferente de povo), um território e até gozam de autonomia política e administrativa, mas falta-lhes um elemento principal, a soberania.

Assim, essa classificação utilizada é equivocada (talvez derivada do exemplo dos EUA, que chamaram de Estados as 13 Colônias originais (que naquele contexto de confederação eram sim caracterizados como Estados).

No entanto, a expressão Estado, conforme referida anteriormente, é utilizada de maneira a designar as 26 unidades (antigas províncias) que compõem o Estado brasileiro em toda a legislação desde da proclamação da República, especificamente no artigo 2.º da Constituição Federal de 1891:

Art. 2.º Cada uma das antigas Províncias formará um Estado e o antigo Município Neutro constituirá o Distrito Federal, continuando a ser a Capital da União, enquanto não se der execução ao disposto no artigo seguinte.

Apesar de o presente texto se tratar de um artigo acadêmico, pede-se vênica para fins de não restringir o vocábulo Estado ao conceito clássico-acadêmico, para utilizá-lo de maneira a incluir também o conceito legal e constitucional supraexposto.

### 2.1.1 Histórico

Conforme classificação doutrinária, os Estados são organizados, no que tange à forma, como Estados Unitários e os Estados Descentralizados, este último utilizado, praticamente, como sinônimo de Estado Federal.

Apesar de a doutrina não raras vezes tentar estabelecer conceitos para cada um dos institutos jurídicos *supra*, para fins da presente dissertação adota-se uma abordagem mais prática, utilizando a corrente de que os Estados Federais necessariamente são Estados Descentralizados.

Essa linha de raciocínio é acompanhada por Ferreira Filho<sup>12</sup> ao entender que os critérios usados para separar um Estado Federal de um Descentralizado são artificiais e arbitrários, resultando em uma classificação que possui algum valor acadêmico, mas que empiricamente não se sustenta.

Assim, tem-se que no Estado Unitário existe a centralização do poder político em um ente apenas (União), em detrimento dos demais entes integrantes desse Estado.

Por outro lado, os Estados Federados de forma descentralizada são aqueles que possuem o deslocamento do centro de poder, contendo, pois, diversos centros de emanção do poder político.

O ideal federal, como conceito (federalismo do latim *foedus*, que significa aliança), já existia desde os tempos mais remotos da civilização. Sobre esse aspecto, valiosos são os ensinamentos do Professor Dalmo de Abreu Dallari:<sup>13</sup>

139. Nas classificações tradicionais, os Estados são considerados unitários quando têm um poder central que é a cúpula e o núcleo do poder político. E são federais quando conjugam vários centros de poder político autônomo. Modernamente alguns autores sustentam a existência de uma terceira espécie, o Estado Regional, menos centralizado do que o unitário, mas sem chegar aos extremos de descentralização do federalismo. Essa é a posição sustentada por Juan Ferrando Badia, que aponta como Estados Regionais a Espanha e a Itália. Para a maioria dos autores que tratam do assunto o Estado Regional é apenas uma forma unitária um pouco descentralizada, pois não elimina a completa superioridade política e jurídica do poder central. Por esse motivo consideram que o Estado Federal continua sendo a opção para se fugir ao excesso de centralização.

140. O Estado Federal indica, antes de tudo, uma forma de Estado, não de governo. Entretanto, há um relacionamento muito estreito entre a adoção da organização federativa e os problemas de governo, pois quando se compõe uma federação isto quer dizer que tal forma de convivência foi considerada mais conveniente para que,

---

<sup>12</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 32. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 52.

<sup>13</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 255.

sob um governo comum, dois ou mais povos persigam objetivos comuns. Ultimamente têm surgido muitos Estados com organização federativa, o que deve significar que esse tipo de Estado é visto como capaz de corresponder às necessidades e aspirações fundamentais de nossa época. Quais seriam os motivos para o aumento de prestígio do Estado Federal? Para que se possa responder a essa indagação será necessário verificar-se como e quando surgiu o Estado Federal, quais os seus objetivos, suas características e sua evolução. Depois disso será possível compreender os motivos de sua importância no mundo contemporâneo.

141. Etimologicamente, federação (do latim *foedus*) quer dizer pacto, aliança. O Estado Federal é, portanto, uma aliança ou união de Estados. Entretanto, em qualquer época da história humana encontram-se referências a alianças entre Estados, reconhecendo-se que só algumas constituíram federações, o que demonstra, desde logo, que essa união deve apresentar algumas peculiaridades importantes que a distinguem das demais. Na realidade, conforme se verá, o Estado Federal é um fenômeno moderno, que só aparece no século XVIII, não tendo sido conhecido na Antiguidade e na Idade Média. Sem dúvida, houve muitas alianças entre Estados antes do século XVIII, mas quase sempre temporárias e limitadas a determinados objetivos, não implicando a totalidade dos interesses de todos os integrantes.

Conforme muito bem destacado pelo Professor Dalmo Dallari, o conceito de federação remonta à Idade Média, sem, no entanto, ser possível citar um exemplo empírico realmente válido antes da Independência dos EUA, ainda que em um primeiro momento tenha-se adotado o modelo de confederação como se verá adiante.

Apesar de ser possível mencionar algumas alianças entre Estados (Cantões Suíços, Cidades-Estados gregas em certas ocasiões), em função de fatores como guerras, economia, faltavam elementos básicos para a caracterização de um Estado federado, a saber: a soberania e a autonomia.

Nesse diapasão, novamente trazem-se os ensinamentos de Ferreira Filho:

[...] entende-se que *soberania* é o caráter supremo de um poder: supremo, visto que esse poder não admite qualquer outro, nem acima, nem em concorrência com ele. Já a autonomia é o poder de



autodeterminação, exercitável de modo independente, mas dentro de limites traçados por lei estatal superior (grifo no original).<sup>14</sup>

Com base na definição do ilustre jurista, apesar de interesses comuns e responsabilidades recíprocas, especialmente no que se refere à defesa do território, os Estados mantinham sua soberania e autonomia, assemelhando-se, pois, a uma confederação, e não a uma federação.

Em verdade, nos exemplos citados sequer poderiam configurar, de certa forma, como uma confederação, pois assemelhavam-se mais a uma espécie de tratado ou mesmo aliança, uma vez que, ao contrário da Confederação norte-americana, não existia um compromisso indissolúvel para a união dos Estados.

Adotando o mesmo critério e definições, tem-se que a União Europeia, que em um primeiro momento poderia ser considerada uma simples aliança comercial e política, evoluiu para a condição de confederação no seu auge.

Sob certo ponto de vista, poder-se-ia, inclusive, considerar que a União Europeia caminhava para se tornar uma federação no sentido estrito e antes da crise econômica no começo da década de 2001.

Apenas a título de curiosidade, foi o aspecto tributário um dos maiores entraves para a unificação de um Estado Europeu, uma vez que barreiras entre os Estados e a adoção de uma moeda única foram questões facilmente resolvidas, enquanto o aspecto tributário não tinha, como não tem, qualquer tipo de solução pacífica.

A questão tributária, ou melhor, a competência tributária dos Estados-membros da União Europeia, é uma das mais significativas expressões de soberania e autonomia de um Estado, sendo, portanto, essa soberania/autonomia o elemento mais difícil se abrir mão.

---

<sup>14</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 32. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 56.

No entanto, a crise econômica recente mostrou a fragilidade dos laços entre os Estados-membros, apesar das conquistas alcançadas na última década na criação do Estado Europeu. Fragilidade essa decorrente da manutenção da soberania de cada integrante.<sup>15</sup>

A exemplo do que ocorreu com a União Europeia, mas em razão de outros fatores, a Confederação norte-americana não atendeu os anseios da nova nação, sendo substituída, em um curto espaço de tempo, por um federalismo.

Assim, é unânime entre os estudiosos modernos que o Federalismo teve sua gênese quando da independência dos EUA em 1776 e, conseqüentemente, com a Constituição Federal daquele país outorgada no ano de 1787.

#### *2.1.2 Federação moderna – modelo norte-americano*

Em qualquer manual de direito constitucional que analisa o federalismo, o ponto unânime é que o federalismo clássico ou dualista surgiu com os EUA, ou, mais precisamente, surgiu com a promulgação da Constituição Norte-Americana de 1787.

Assim, coube aos EUA a primazia na estruturação do Estado federal moderno, curiosamente chamado de federalismo clássico, sistema esse que influenciou diretamente o sistema brasileiro desde da Proclamação da República até os dias atuais.

O Estado federal clássico nasceu com o processo de independência dos EUA e, conseqüentemente, com a guerra contra a Grã-Bretanha, pois as 13 colônias originais deveriam se organizar para fins de defesa de seu território.

---

<sup>15</sup> Tem-se como exemplo recente o referendo popular no qual os cidadãos britânicos, ainda que por uma maioria apertada, decidiram que o país deve deixar a União Europeia. Em uma federação, em sentido estrito, essa decisão jamais poderia ser ratificada.

Nesse sentido, apesar de o nascimento do federalismo ocorrer com a Constituição norte-americana de 1787, o amadurecimento do ideal federal é bem anterior, sendo um processo de longa data.

De fato, desde o “Boston Tea Party”<sup>16</sup> em 1773, as relações entre as colônias norte-americanas e Grã-Bretanha já se encontravam deterioradas e uma guerra era eminente, e o conflito iniciou-se em 1775 seguido pela declaração de independência em 1776.

Apesar da declaração de independência, a adoção do Estado Federal não ocorreu de imediato, e a recém-criada nação experimentou um período de adaptação, em meio a uma guerra com uma das maiores potências econômicas e bélicas da época.

As 13 colônias se organizaram sob uma confederação, e não sob uma federação como atualmente é conhecida. Assim, logo após a declaração de independência, as colônias assinaram os chamados “Articles of Confederation”, os quais, como o próprio nome diz, criavam uma confederação americana e um governo central relativamente vazio, uma vez que as colônias mantinham sua soberania e autonomia.<sup>17</sup>

Os primeiros artigos da “pré-constituição” norte-americana supratranscritos, percebe-se que foi dada especial atenção ao modelo de confederação que se adotava e, principalmente, à soberania das 13 colônias originais.

Nos termos anteriormente destacados, uma das principais características da confederação é a manutenção da autonomia e soberania dos Estados confederados, exatamente o que se buscava com os “Artigos da Confederação”.

---

<sup>16</sup> Protesto dos EUA contra a Grã-Bretanha que ocorreu em função da taxaço do chá. Os colonos invadiram navios que estavam no porto de Boston e atiraram a carga de chá ao mar como forma de protesto contra a imposição desse novo tributo.

<sup>17</sup> Disponível em: <<https://history.state.gov/milestones/1776-1783/articles>>. Acesso em: 17 fev. 2016.

A opção por essa forma de organização descentralizada e com a manutenção da independência política de cada ente deve-se ao fato de que as 13 colônias, após vários anos de subordinação à Grã-Bretanha, conseguiram a tão sonhada soberania e não estavam dispostas a perdê-la de imediato.

Analisando esse aspecto, não é difícil entender o motivo da adoção do confederalismo, em vez de uma federação em torno de uma União Federal com poder descentralizado.

Em verdade, seria de certo modo até contraditório que o primeiro ato soberano de cada uma das 13 colônias fosse abrir mão dessa mesma soberania em favor de um terceiro, ainda fosse da nova nação que ali nascia.

No tocante a essa opção, a Professora Fernanda Almeida<sup>18</sup> foi muito perspicaz citando Manoel Ferreira Filho e Del Vecchio ao analisar o ato de se adentrar em uma federação:

Como muito bem sintetiza Dalmo de Abreu Dallari (1986:17), a decisão de ingressar numa Federação é um ato de soberania que os Estados podem praticar, mas, quando isto ocorre, poder-se dizer que é a última decisão soberana do Estado.

A perda de soberania para formar um Estado federal equivale, na sugestiva comparação de Giorgio Del Vecchio (1957:76), a um “suicídio de Estados”. Bem por isso, não é difícil entender a resistência por muitos deles oposta à ideia do federalismo, cuja vitória, afinal, deve-se à admirável capacidade de persuasão e de conciliação de interesse manifestada por seus defensores da Filadélfia, convencidos da superioridade da solução que propunha.

Entretanto, a confederação, em um primeiro momento, preserva a soberania de cada uma das 13 colônias, efeito esse desejado conforme mencionado, e essa escolha, evidente, traz alguns problemas, inclusive em virtude da situação pela qual os EUA passariam nos próximos anos, a saber: Guerra da Independência contra a Inglaterra e seus aliados.

---

<sup>18</sup> ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *A competência na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

As desvantagens da confederação se mostraram claras no decorrer do conflito armado com a Grã-Bretanha, uma vez que apenas questões de diplomacia externa eram atribuídas ao governo central, e a política interna se mantinha sob a competência de cada uma das colônias, agora estados, integrantes da confederação.

Sem soberania, tampouco autonomia, a União carecia, ainda, de rendas próprias para sustentar seus próprios gastos, ou seja, a União sequer tinha competência tributária para instituir tributos, e competência era exclusiva dos Estados-membros da confederação.

Não cabe no presente estudo analisar essas questões em detalhes, pois em nada acrescentam; basta entender que esses eventos proporcionaram experiências que os *Founding Fathers* trouxeram para a nova Carta Constitucional.

Tais questões, inclusive, foram objeto de uma série de artigos publicados no Estado de Nova York, sob o pseudônimo “Publius”, que na verdade se tratava do trabalho conjunto de John Jay, Alexander Hamilton e James Madison.

Apesar de esses artigos terem sido publicados após a promulgação da Constituição em 1787, as questões levantadas e defendidas pelos autores relatavam problemas decorrentes da falta de uma União forte, bem como defendiam a nova forma de organização dos EUA.

Mais tarde, tais artigos foram reunidos em uma obra única intitulada *Federalist Papers*, na qual os três autores defendiam a unidade dos EUA sob a forma de uma federação com a centralização dos poderes na figura da União com poderes plenos para defesa da nação, mas sem interferir na autonomia de cada um dos Estados integrantes.

Assim, com a constituição que se seguiu (1787), passou-se de sistema de confederação para um regime unificado federado que buscava, além da declaração de soberania das 13 colônias originais, uma estrutura organizacional supostamente mais eficaz.

Observa-se de pronto que o sistema federativo que ali nascia tinha como intuito primeiro criar uma forma mais *perfeita* de União, com a adoção do regime federalista; nascia, assim, o que foi conhecido como Federalismo Dualista ou Clássico.

Esse sistema de repartição de competências ficou conhecido como repartição horizontal, conforme destaca Fernanda Almeida:

Nesse sentido, a lição de Manoel Gonçalves Ferreira Filho (1990: v. 1, 155), explicando que a índole da repartição horizontal, típica do federalismo dual, é “separar, radicalmente, a competência dos entes federativos, por meio da atribuição de cada um de uma ‘área’ própria, consistente em toda uma matéria (do geral ao particular ou específico), a ele privativa, a ele reservada, com exclusão absoluta da participação, no seu exercício, por parte outro ente”.<sup>19</sup>

Conforme exposto, essa sistemática ficou caracterizada pelo fato de as duas esferas serem separadas de maneira estanque, sendo as competências divididas entre a União e os entes federados, e, no caso norte-americano, os Estados possuíam competência residual.

Ficará evidente adiante o modelo aqui exposto foi adotado pela Constituição brasileira de 1891, quase *ipsis litteris*.

### 2.1.3 Constituição de Weimar (1919)

Outro exemplo adotado de estado federal que merece destaque no presente trabalho é modelo alemão, especificamente o que deriva da Constituição de Weimar de 1919 e que, apesar ser caracterizado como Estado federado, seguindo, portanto, o modelo norte-americano (dualismo), diferia em relação à questão referente à descentralização do poder e competência.

---

<sup>19</sup> ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *A competência na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 32.

Apesar de a primeira Constituição brasileira republicana datar do século XIX, interessa para o presente trabalho a experiência da Alemanha do começo do século XX, conforme se passa a discorrer.

A Constituição alemã de 11 de agosto de 1919, conhecida como Constituição de Weimar, foi editada um mês após a celebração do Tratado de Versalhes, em 28 de junho de 1919.

Portanto, alguns pontos devem ser entendidos à luz dos efeitos decorrentes da derrota na Primeira Guerra Mundial e dos anseios inerentes à primeira metade do século XX (Direitos Fundamentais de Primeira e Segunda Geração).

No entanto, diferentemente do modelo clássico de origem norte-americana, o texto constitucional em comento inovou ao estabelecer um modelo de federalismo, que ficou conhecido como Federalismo Cooperativo.

O Federalismo Cooperativo se contrapõe ao modelo clássico por permitir competência concorrente entre os entes federados. Nesse sistema, tanto um ente quanto o outro possuem competência para disciplinar sobre certas matérias.

Como ocorre com a Constituição de Weimar, no federalismo cooperativo um ente federado, normalmente a União (*Reich*), tem competência para determinar regras gerais sobre certas matérias, cabendo aos *Länder* (Estados) promover uma competência chamada de complementar, cujo intuito era regulamentar a matéria dentro de seu território nos termos do seu artigo 10,<sup>20</sup> combinado com artigo 12:

#### Artigo 10

O Reich pode, através de lei, estabelecer princípios para:

1. os direitos e obrigações de comunidades religiosas

---

<sup>20</sup> Disponível em: <[http://www.zum.de/psm/weimar/weimar\\_vve.php](http://www.zum.de/psm/weimar/weimar_vve.php)>. Acesso em: 13 maio 2016.

2. o Sistema de educação, incluindo universidades e bibliotecas científicas.

3. o direito de Beamte em todas as instituições públicas

4. leis pertinentes à terra, sua distribuição, ocupação e obrigações

5. funerais.

[...]

Artigo 12

Contanto que o Reich não faça uso de sua competência legislativa, os estados podem legislar. Isso não se aplica à áreas de competência exclusive do Reich. (Tradução livre)

Em contraponto à sistemática de distribuição horizontal de competências, o sistema de distribuição concorrente de competência foi denominado de distribuição vertical de competências entre os entes integrantes da Federação alemã.

Ao contrário do que possa transparecer, em uma primeira análise não significou um avanço sob o ponto de vista de descentralização, mas um retrocesso, pois dava ao *Reich* maiores poderes sobre os demais entes federados, aproximando-se de um Estado Centralizado.

Não cabe aqui fazer maiores esclarecimentos no que tange às críticas ao modelo adotado pela Constituição de Weimar, mas é importante destacar que a centralização permitida pelo texto constitucional foi um dos instrumentos que possibilitou a ascensão do *III Reich*.

Para o presente trabalho basta entender que a inserção dessa nova forma de Estado criou uma nova modalidade de federalismo, a qual também foi adotada no Brasil, visto que a Constituição de 1988 utilizou um modelo misto, conforme se verá no capítulo seguinte.

#### 2.1.4 Federalismo no Brasil

Apesar das diferenças históricas entre o Brasil e os EUA, não há como negar que a referência de federalismo adotado quando da proclamação da República em 1889 é baseada e influenciada pela doutrina e modelo de federalismo norte-americano de 1787.



De fato, a Constituição de “Rui Barbosa” vai além de alçar o Brasil à “República dos Estados Unidos do Brasil”,<sup>21</sup> mas traz ainda o mesmo modelo de federalismo dualista, no qual as esferas de atuação de cada integrante da federação são listadas taxativamente, não ocorrendo, pelo menos em teoria, sobreposição de competência.

Uma diferença histórica importante se deve ao fato de o Brasil, quando de sua independência, ter ficado sob um regime monárquico, ou seja, praticamente um Estado Unitário centrado na figura do Imperador. Sem mencionar que o processo de independência brasileiro se assemelha mais a uma sucessão do que propriamente a um rompimento com a metrópole.

Outro elemento histórico que ainda merece destaque no tocante às diferenças entre o federalismo norte-americano e o brasileiro reside no fato de que as 13 colônias originais abriram mão de sua soberania em favor do novo Estado que ali surgia, ou seja, as colônias, recém-emancipadas e, portanto, soberanas, tornavam-se Estados da nova nação. Ao contrário da experiência brasileira, em que as antigas províncias não possuíam qualquer soberania, mas lhes foi garantida autonomia, inclusive tributária.

Sobre essa questão Luís Roberto Barroso<sup>22</sup> faz uma pesada crítica ao modelo adotado que não diz respeito às diferenças entre os EUA e o Brasil:

A fórmula federalista adotada, inspirada no modelo norte-americano, ignorou o passado unitário e centralizador do país. Recorreu-se ao mesmo critério de repartição de competências lá adotado, como se a União tivesse, subitamente, recebendo poderes expressos, delegados pelos Estados que antes fossem independentes, numa ficção que beirava a utopia. Neste federalismo dualista, de ampla autonomia estatal e reduzida competência do poder central, deixou-se de estabelecer a integração entre as unidades federadas, bem como de assegurar o equilíbrio entre as rendas e os cargos.

---

<sup>21</sup> Art. 1.º A Nação brasileira adota como forma de Governo, sob o regime representativo, a República Federativa, proclamada a 15 de novembro de 1889, e constitui-se, por união perpétua e indissolúvel das suas antigas Províncias, em Estados Unidos do Brasil.

<sup>22</sup> BARROSO, Luís Roberto. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da Constituição brasileira*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 15.

Quanto a esses fenômenos ilustrados, tem-se que o primeiro modelo (EUA e Alemanha), de constituição do Estado federado é denominado federalismo por agregação, enquanto no caso brasileiro tem-se o oposto, federalismo por segregação, nos exatos termos referidos por Ferreira Filho.<sup>23</sup>

Aliada concernente a essa questão histórica, a Carta Maior de 1891 também a diferencia da constituição norte-americana pelo fato de elevar as municipalidades de um ente federado com os Estados, ou pelo menos de dar autonomia em relação aos demais entes.

Assim, não seria tecnicamente correto denominar o federalismo adotado no final do século XIX de federalismo dualista, uma vez que o Estado brasileiro era composto por três espécies de entes federados, um sistema tríplice ou tridimensional sem par equivalente no mundo moderno.

Com efeito, apesar de não ser mencionado expressamente no artigo 1.º da Carta Maior de 1891, aos municípios já fora garantida a sua autonomia, configurando, portanto, parte integrante da federação, como dispunha o artigo 68 da Carta Maior de 1891: “Art. 68. Os Estados organizar-se-ão de forma que fique assegurada a autonomia dos Municípios em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse”.

O entendimento de que as municipalidades foram alçadas a ente federado nunca foi unânime, e os embates sobre esse assunto são calorosos, sendo posteriormente pacificado por inúmeras decisões judiciais no começo do século XX.

Apesar de ter sua importância temporal, não cabe no presente trabalho trazer essa discussão à tona. Primeiro, pelas decisões judiciais que pacificaram o entendimento; segundo, porque o Texto Constitucional de 1988 encerrou qualquer tipo de discussão sobre o assunto ao determinar, expressamente, que as

---

<sup>23</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 32. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 54.

municipalidades fazem parte da Federação, o que gerou a possibilidade de conflitos de competências analisados na presente dissertação.

O ponto a ser destacado na primeira Carta Magna Republicana é que o sistema brasileiro de federação surgiu a partir do modelo norte-americano (modelo clássico), sem, contudo, partilhar dos mesmos laços históricos que fizeram parte do sistema daquele país, ou mesmo da Constituição de Weimar, conforme se comentará adiante.

Como acontece com modelos jurídicos importados de outros ordenamentos, a adaptação de um sistema a outra realidade nunca é perfeita, exatamente o que ocorreu no Brasil.

As diferenças socioeconômicas entre as antigas províncias, agora Estados, levaram a uma discrepância cada vez maior, pois Estados economicamente fortes como São Paulo, Minas Gerais e Rio Grande do Sul, tinham condições de suprir suas necessidades orçamentárias exercendo sua competência tributária, enquanto Estados mais pobres, mormente do Norte-Nordeste, cada vez mais demandavam o auxílio da União Federal. Foi esse fator econômico, inclusive, que deu início ao que ficou conhecido como “Política do Café com Leite”.<sup>24</sup>

Essa dependência dos Estados menos favorecidos, em relação à União Federal, culminou na Constituição de 1934, que adotou o federalismo cooperativo no lugar do federalismo clássico, em modelo semelhante à Constituição de Weimar analisada no tópico anterior.

Poder-se-iam comentar todas as Constituições Republicanas até a Constituição de 1988, passando pela “Polaca” (1937) e até pelo Ato Constitucional n.º 18 (1965). No entanto, para fins do presente estudo, essa descrição histórica não traria qualquer elemento conclusivo para a hipótese proposta.

---

<sup>24</sup> Alternância de Presidentes suportados por São Paulo (produtor de café), por Presidentes indicados por Minas Gerais (produtor de leite e derivados).

Entretanto, é importante notar uma tendência: os textos constitucionais que se seguiram cada vez mais centralizavam o poder político. Com efeito, à União Federal atribui-se maior competência, inclusive de maneira concorrente aos Estados, cabendo a edição de normas gerais, inclusive no que tange às questões tributárias.

Barroso ilustra bem essa evolução, ao comentar a Carta Maior de 1967:

Traço marcante da nova Carta foi a concentração do poder, em sentido vertical e horizontal. Rendas e competências reuniam-se na União, com o consequente esvaziamento dos Estados e Municípios, que viram minguar sua autonomia pela dependência política e financeira adredemente implantada.<sup>25</sup>

Essa tendência centralizadora tem seu expoente máximo na Constituição de 1967, que após a Revolução de 1964 chegou a ser chamado por muitos de “Federalismo de Integração”, como explica a Professora Fernanda Almeida:

O auge do processo de centralização, porém, foi atingido no sistema constitucional de 67/69, de que se diz ter estrangulado a federação.

Falou-se então, eufemisticamente, num federalismo de integração (BUZAID, 1971:40), para designar essa etapa em que a União pontificou, aquinhoadada com extenso e significativo rol de competências – as mais importantes, sem dúvida –, que lhe permitiram amplamente condicionar, planejar, dirigir e controlar a atuação dos Estados.

A autonomia destes foi seriamente mutilada. A partir mesmo de seu poder de auto-organização, extremamente restringido pela Constituição que não só tornou obrigatória a adaptação das Constituições estaduais a determinados princípios, como tornou ainda impositiva a recepção, pelo direito constitucional legislado dos Estados, de disposições da Lei Maior que a ele ficavam desde logo incorporadas, no que coubesse, e que diziam respeito a temas tão relevantes como o processo legislativo, a forma da investidura dos cargos eletivos, a elaboração do orçamento, a fiscalização financeira e orçamentária e outros mais.<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup> BARROSO, Luís Roberto. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da Constituição brasileira*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 36.

<sup>26</sup> ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *A competência na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 29.

Conforme se pode verificar das lições *supra*, em razão das características das antigas províncias e de fatores políticos internos, a jovem república brasileira passou de um Estado Federado com pouca intervenção do poder central, modelo derivado do norte-americano, a um Estado Unitário, sem pares na história moderna, que recebeu inclusive uma nomenclatura também ímpar, o Federalismo de Inclusão, praticamente uma forma de Estado centralizado.

Evidente, pois, que, após o fim do regime militar em meados da década de 1980, o clamor, não apenas popular, mas também político, foi no sentido de restabelecer um estado realmente federal, com a atribuição de competências de cada ente da federação.

A Carta Magna de 1988 adotou um sistema que, em vários aspectos, se pode considerar moderno, pois, pelo menos em tese, adota um sistema de federalismo misto, trazendo elemento da Constituição de Weimar e da Constituição dos EUA.

Essa miscigenação é bem evidente quando se analisam a questão tributária e o pacto federalista, conforme abordado no tópico seguinte. Com efeito, não se encerra a análise do federalismo brasileiro, mas apenas se desloca toda essa discussão para o centro da questão tributária proposta, ou seja, a competência tributária dos entes federados, especificamente os Estados e as Municipalidades.

Conforme destacado no presente capítulo, a Carta Maior de 1988 inovou em seu artigo primeiro ao determinar, expressamente, que os municípios faziam parte da federação, encerrando-se, assim, uma discussão que vinha desde o início da República.

No entanto, a confirmação (ou para muitos a elevação) das municipalidades como entes federados do País é o elemento de conexão entre os conceitos até o momento explorado, ou seja, o conflito de competência material entre os Estados e Municípios.

Para encerrar este tópico que tem o condão estabelecer a relação direta entre a competência tributária e a federação, são trazidos os ensinamentos do Professor Roque Antonio Carrazza<sup>27</sup>, que traça a relação direta entre esses dois institutos de maneira clara e conclusiva:

A delimitação das competências da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal é reclamo impostergável dos princípios federativos e da autonomia municipal e distrital, que nosso ordenamento jurídico consagrou. Para comprovar esta asserção basta uma superficial análise da Lei Maior, que confirmando o caráter federal do Estado Brasileiro e a posição de pujança que nele ocupam o Município e o Distrito Federal, elencou e distribuiu, cuidadosamente, e exaustivamente, as várias competências de cada uma das pessoas políticas.

Conforme destacado neste tópico, tem-se a relação de causa e consequência atribuída à forma federada proporcional, cabendo, pois, ao Texto Constitucional a delimitação da competência tributária de cada ente, nos termos anteriormente defendidos por Carrazza.

Estabelecida a relação entre o princípio federativo e a competência tributária, encerra-se o arrazoadado sobre a Federação e suas origens para adentrar na questão principal que se propôs a responder.

Feito esse resumo do sistema federalista, tem-se a conexão entre o Estado Federal brasileiro e a competência tributária que foi singelamente definida no primeiro parágrafo do presente capítulo, passando-se, pois, à análise da competência tributária, em especial no que tange à competência tributária atribuída pela Constituição Federal aos Estados e Municípios, principalmente no ponto de tangenciamento das respectivas hipóteses de incidência tributária de cada tributo.

---

<sup>27</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 563.

Dessa forma, passa-se a discorrer sobre as regras-matrizes do ICMS e do ISSQN para fins de delimitação da competência de cada um dos entes federados envolvidos no conflito-base da hipótese proposta.

### **3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA**

Nos termos destacados na introdução do presente estudo, pretende-se com este capítulo apresentar, primeiramente, os princípios constitucionais e a respectiva legislação pertinente à competência tributária dos entes federados, especificamente os Estados e os Municípios nos termos definidos no capítulo anterior.

Assim, parte-se da Constituição Federal de 1988, passando-se pela legislação federal editada para fins de definição de regras gerais e princípios tributários, culminando com a análise da legislação editada pelos entes federados.

Conforme demonstrado, a competência tributária deriva do próprio conceito de Federação e Estado Federado, sendo a repartição de competência algo intrínseco a essa forma de Estado.

Por seu turno, a Constituição Federal de 1988, ao se afastar do modelo dualista (membros) e adotar a sistemática tríplice, tridimensional, aumenta a possibilidade de surgimento de conflitos de competência tributária, pois atribuiu a cada ente federado autonomia política, administrativa e orçamentária.

Assim, é imperativo examinar a distribuição horizontal da competência tributária estabelecida pela Constituição Federal de 1988, bem como a composição vertical da competência legislativa no que concerne à matéria tributária, com o fito de destacar e evidenciar o papel e importância atribuídos à lei complementar dentro do ordenamento tributário.

#### **3.1 Constituição Federal de 1988**

Conforme proposto na introdução do presente capítulo, pretende-se discorrer apenas sobre questões relativas à competência tributária, deixando para o momento oportuno a discussão de questões relacionadas à materialidade das exações objeto deste estudo, sendo atribuído a cada caso concreto um capítulo específico.



A Constituição Federal de 1988 distribuiu as competências dos entes federados em três níveis diferentes, e essas competências podem ser classificadas como: competências privativas distribuídas verticalmente e competências concorrentes distribuídas horizontalmente nos termos definidos nos tópicos que precederam o presente.

No que tange à competência privativa, vejam-se as ressalvas feitas por Fernanda de Almeida sobre a terminologia utilizada, especialmente na definição entre competência privativa e competência exclusiva, pois, apesar de alguns autores tratarem-nas de maneira diferente, no presente estudo analisa-se como se sinônimos fossem:

Não é que não consideremos válido estabelecer uma classificação das competências assentada no critério da delegação, agrupando-se em delegáveis e não delegáveis. Trata-se de um critério aceitável como tantos outros com base nos quais é possível construir classificações doutrinárias.

O que não nos parece apropriado, no entanto, é extremar mediante o uso dos termos “privativo” e “exclusivo” as competências próprias que podem e as que não podem ser delegadas, como se “privativo” não exprimisse, tanto quanto “exclusivo”, a ideia do que é deferido a um titular como exclusão de outros.

[...]

Permitindo-nos, portanto, continuar a empregar indistintamente ambos os termos ao designar as competências próprias de cada entidade federada, acompanhado, nesse passo, doutrinadores como Manoel Gonçalves Ferreira Filho (1983:224), José Cretella Júnior (1990: v. III, 1440) e Celso Bastos (1989:262).<sup>28</sup>

Entende-se, pois, que subdivisão da competência privativa dos entes federados em “privativa” (propriamente dita) e “exclusiva” não tem lugar no presente estudo, sendo, portanto, utilizadas como sinônimos.

Feitas tais considerações, passa-se à análise do modelo adotado pela Constituição Federal de 1988, sistema que, nos termos destacados nos capítulos anteriores, traz elementos do federalismo clássico (competências exclusivas

---

<sup>28</sup> ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *A competência na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 62.

distribuídas horizontalmente) e do federalismo de cooperação (competências concorrentes distribuídas verticalmente).

Um exemplo dessa competência concorrente, de suma importância para o presente estudo, está no artigo 24, I, da Constituição Federal, que determina que cabe à União Federal e aos demais entes federados estabelecer regras gerais sobre “direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico”.

Conforme se pode depreender do Texto Constitucional, a competência legislativa para estabelecer regras gerais sobre matéria tributária é concorrente, ou seja, os entes federados possuem competência para legislar sobre esse tópico.

A interpretação do artigo 24 supra descrito deve ser feita em conjunto com o artigo 146, também da Constituição Federal, especificamente seu inciso III, o qual determina que cabe à lei complementar (federal) “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...]”.

O modelo referido adota a sistemática do federalismo cooperativo abordado no tópico dedicado à Constituição de Weimar, no qual à União Federal compete estabelecer normas sobre direito tributário, incumbindo, pois, aos demais entes federados o exercício da competência concorrente no plano local, com a edição de constituições estaduais, códigos, leis orgânicas e outras, sempre em consonância com os preceitos constitucionais e federais.

No caso dessa competência concorrente, se a União Federal não exercê-la, os Estados e Municípios poderão suprir essa falta com regras próprias, conforme disposto, inclusive, no § 3.º do artigo 24 mencionado,<sup>29</sup> muito semelhante ao artigo 12 da Constituição de Weimar transcrita no tópico anterior.

---

<sup>29</sup> § 3.º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

Em uma análise rasa, o artigo 24 pode aparentar um conflito com o quanto defendido até o presente momento no que se refere ao fato que o mencionado artigo pode levar à interpretação de que a competência tributária seja concorrente, e não privativa.

Essa aparente contradição não resiste a uma análise mais elaborada dos institutos jurídicos envolvidos, quais sejam: a competência legislativa e a competência tributária.

Assim, é importante estabelecer a distinção entre a competência legislativa e competência tributária, pois em alguns casos há a tendência de confundi-los, levando, necessariamente, a uma conclusão equivocada.

O artigo 24 mencionado claramente trata de competência legislativa concorrente no que tange à legislação tributária, e não se refere à competência tributária, *stricto sensu*.

Valiosos são os ensinamentos do Professor Schoueri<sup>30</sup> ao delimitar as diferenças entre a competência legislativa e a competência tributária:

O estudo do sistema tributário brasileiro revela que o constituinte optou por conferir a cada uma das pessoas jurídicas de direito público um campo próprio para instituir seus tributos. Chama-se competência tributária tal faculdade.

Compreende, nos termos do artigo 6.º do Código Tributário Nacional, a *competência legislativa plena*, a identificar que nenhuma das pessoas jurídicas de direito público necessita da autorização de outro ente federado para instituir seus tributos.

[...]

Alerte-se desde já que a competência legislativa nada tem a ver com a capacidade para arrecadar os tributos, já que esta sim é delegável, nos termos do 7.º, caput, e § 3.º do Código Tributário Nacional.

Já a competência tributária é indelegável e, mesmo que não seja exercida por uma pessoa jurídica de direito público, não pode outra valer-se do vácuo para instituir tributo fora de sua competência (destaques no original).

---

<sup>30</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 289.

Nos termos expostos *supra*, fica evidente que o artigo 24 da Constituição Federal de 1988 refere-se à competência legislativa, e não à competência tributária em sentido estrito, pois esta última seria indelegável.

Da análise do multicitado artigo 24 também exsurge que o conflito de competência entre os Estados e Município, no tocante aos serviços com uso intensivo de serviços de comunicação, decorre da competência tributária privativa e não da competência legislativa concorrente.

No entanto, a solução do conflito ocorre por meio de normas de competência concorrente, qual seja as legislações complementares editadas no sentido do artigo 146 da Constituição Federal, nos termos que serão abordados ao final do presente capítulo.

Delimitada e esclarecida a questão sobre a competência privativa dos entes federados, passe-se a apresentar e comentar as regras constitucionais concernentes à atribuição de competência tributária privativa, especialmente nos casos dos Estados e Municípios.

Em outras palavras, passa-se a enumerar a matriz constitucional do ISSQN e do ICMS dentro da competência tributária de cada ente federado.

### **3.2 Legislação complementar**

Da análise da competência tributária dos Estados e Municípios expressos na Constituição Federal tem-se bem definido o ponto de tangência entre as pretensões dos respectivos fiscos no tocante à tributação dos serviços.

A Carta Maior de 1988 atribuiu aos Estados e às Municipalidades a competência para impor tributação sobre prestação de serviços, e, primeiramente, essa competência é restrita a serviços de transporte (intermunicipal e interestadual) e a serviços de comunicação.

Para o leitor menos atento o Texto Constitucional analisado traria elementos suficientemente claros para sanar os conflitos de competências, sejam eles materiais ou territoriais.

De fato, no plano lógico não existe conflito de competência tributária, pois seria aceitar que a Constituição estaria em desacordo consigo mesma, ou seja, a Constituição seria inconstitucional.

As legislações infraconstitucionais podem ser consideradas inconstitucionais, assim como a imposição da autoridade administrativa (que, em um último caso, estaria seguindo o preceito de alguma legislação).

Partilha desse entendimento Leandro Paulsen<sup>31</sup> ao comentar o artigo 146 da Constituição Federal:

**Inexistência de conflitos no plano lógico.** “[...] os conflitos de competência em matéria tributária logicamente não existem e nem podem existir. A rígida divisão de competências tributárias levada a efeito pela Lei das Leis, sumariamente afastou-os [...] em verdade impropriamente denominado “conflito de competência” é provocado por: I – por uma tributária inconstitucional; II – por uma pretensão administrativa ilegal (ou inconstitucional) da pessoa tributante; e III – por insurgência do apontado sujeito passivo, que vai ao Judiciário para tentar demonstrar que: a) a lei que criou, *in abstracto*, o tributo é inconstitucional; b) o fato por ele praticado não é imponível; c) o fato por ele praticado subsumiu-se à hipótese de incidência de tributo que, nos termos da Constituição, pertence a pessoa diversa que dele o quer exigir” (CARRAZZA, Roque Antônio, *Curso de direito constitucional tributário*. 9. ed. Malheiros, 1997. p. 490) (destaques no original).

Assim, apesar de o sistema constitucional de distribuição de competência tributária ser “perfeito”, o próprio Texto Constitucional cuidou de sanar qualquer imperfeição da legislação tributária infraconstitucional ao determinar que caberia à lei complementar dirimir conflitos de competência entre entes federados:

---

<sup>31</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 79.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

Nesse sentido, têm-se os comentários feitos ao mencionado inciso I pelo eminente Hugo de Brito Machado Segundo<sup>32</sup> sobre a extensão e a função da legislação complementar no que tange ao conflito de competência tributária:

**3. Conflitos de Competência e Lei Complementar** – As áreas de penumbra situadas entre as competências impositivas federais, estaduais e municipais devem ser eliminadas por lei complementar, o que ressalta, nesse caso, sua natureza nacional (norma abrangente de todo o Estado Federal, e não só no círculo central da União). Evidentemente não seria viável deixar que os próprios entes tributantes, por meio de sua legislação interna, resolvessem tais conflitos. À Lei Complementar cabe tanto resolver conflitos entre entes federados distintos, como é o caso das prestações de serviços acompanhado de mercadorias, nas quais surge a questão de saber se é devido o II, o ICMS, ou ambos (cf. LC 116/2003, art. 1.º, § 2.º, e LC 87/96, art. 2.º, IV e V), como também conflitos entre entes federados da mesma natureza, pelo mesmo tributo, a exemplo do ICMS incidente em operações ou prestações interestaduais, hipótese na qual surge o problema de saber se é devido na origem, o destino etc. (cf., v.g., LC 87/96, art. 12): e do ISS quando relativo a serviços prestados em Municípios diversos daquele que em que o contribuinte tem estabelecimento (cf., v.g., LC 116/03, art. 3.º) (negrito no original).

Verifica-se, pois, não apenas a função da legislação complementar de definir princípios e normas gerais de direito tributário, mas também a sua necessidade para elidir qualquer conflito de competência tributária, seja material, seja espacial.

---

<sup>32</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003*. 3. ed. São Paulo Atlas, 2013. p. 11.

Portanto, mostra-se imperativo discorrer sobre os aspectos delimitadores da legislação tributária relacionada ao ICMS e ao ISQN, bem como do próprio CTN. Como se trata de uma questão de materialidade da interpretação da norma ante aos respectivos serviços prestados, é necessário analisar os aspectos limitadores do poder de tributar de cada ente federado, bem como todos os aspectos da norma de incidência tributária.

### **3.3 Código Tributário Nacional**

Conforme mencionado no capítulo anterior, o CTN precede a Constituição Federal de 1988. Nesse sentido, nos termos destacados, é importante inserir esse diploma legal no contexto histórico em que foi elaborado.

A Lei Ordinária n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, recebida com força de lei complementar pela Constituição Federal de 1988, trouxe o CTN, cujo texto básico é utilizado até os dias de hoje com algumas alterações.

Tendo em vista a data de publicação do aludido diploma ordinário, é evidente que o CTN é fruto do regime militar brasileiro, sendo esse período característico pela extrema centralização do poder político na figura da União Federal, e a legislação segue naturalmente essa tendência.

Logo em seus artigos 6.º e 7.º o CTN traz as questões inerentes à competência legislativa sobre matéria tributária e a competência tributária propriamente dita:

Art. 6.º 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.

[...]

Art. 7.º 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 § 3.º do artigo 18 da Constituição.

Conforme se pode depreender do artigo 7.º subsequente, o CTN atribuiu a característica de indelegabilidade à competência tributária, a exemplo do que ocorreu com o texto constitucional de 1988, caracterizando, assim, a competência privativa no tocante aos tributos, conforme já abordado no presente trabalho.

Valiosos são os estudos de Fernando Batlouni Mendroni:<sup>33</sup>

O campo de incidência do ICMS, na modalidade em análise, coincide com toda e qualquer prestação de serviço de comunicação. E, como sempre ocorre no caso de a Constituição usar institutos de direito privado para indicar hipóteses de incidência, aplica-se o critério apontado no Código Tributário Nacional (LGL\1966\26) para a correta demarcação do campo da tributação. Ele explica como se verifica a delimitação constitucional da competência tributária. Delimita-se pelo recurso ao próprio direito privado.

Utilizando a mesma sistemática adotada com a análise da Constituição Federal, interessa para o presente estudo o exame da legislação que suporta o conflito de competência entre os entes federados, mormente Estados e Municípios.

No caso do CTN, seria mais um histórico da legislação do que uma norma aplicável, uma vez que não existem normas específicas sobre conflitos de competências, especialmente aos Estados e Municípios.<sup>34</sup> Ademais, os artigos referentes às respectivas exações foram revogados, conforme se passa a analisar.

No que tange ao ICMS, a redação original do artigo 52 do CTN previa que: “O impôsto, de competência dos Estados, sôbre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador a saída destas de estabelecimentos comercial, industrial ou produtor”.

Já no ano de 1967 o Ato Complementar n.º 34 aumentava consideravelmente o campo de incidência do ICM determinando que essa exação

---

<sup>33</sup> MENDRONI, Fernando Batlouni. O ICMS sobre serviços de comunicação – enfoque lógico-jurídico. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 50, p. 9-39, maio-jun. 2003.

<sup>34</sup> Revogados pelo Decreto-lei n.º 406/1968.



também incidiria sobre mercadoria importada e sobre bebidas e outras mercadorias vendidas em bares e restaurantes:

Art. 52 O impôsto, de competência dos Estados, sôbre operações relativas a circulação de mercadorias tem como fato gerador:

I – a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor

II – a entrada de mercadoria estrangeira em estabelecimento da empresa que houver realizado a importação, observado o disposto nos §§ 6.º e 7.º, do art. 58

III – o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, nos restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares.

A mesma sorte teve o ISSQN, o artigo 71 do CTN, em sua redação original determinava que:

O impôsto, de competência dos Municípios, sôbre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de impôsto de competência da União ou dos Estados.

Conforme se depreende dos artigos do CTN, redação original, o conflito de competência relativo aos serviços de monitoramento não seria possível, pois o ICM somente poderia ser exigido sobre mercadorias (obrigação de dar), e não sobre prestação de serviços (obrigação de fazer).

O ISSQN, por outro lado, poderia ser exigido apenas sobre serviços, os quais não poderiam estar dentro da competência dos outros entes federados, ou seja, uma clara competência residual, no entanto limitada.

Ressalta-se que, no planejamento do presente estudo, um dos capítulos idealizados referia-se a uma longa e detalhada descrição da diferença entre obrigação de fazer e obrigação de dar, seguindo a jurisprudência pacificada do STF,<sup>35</sup> que sedimentou os entendimentos concernentes à abrangência do conceito

---

<sup>35</sup> Súmula Vinculante n.º 31.

de serviços para fins tributários (obrigação de fazer) ante a venda de mercadorias (obrigação de dar).

Contudo, como é normal em estudos tributários, quando do momento de desenvolver o tema, percebeu-se que o capítulo não teria qualquer serventia senão o de aumentar excessivamente as páginas deste trabalho, pois, na hipótese analisada, tem-se que ambos os entes entendem que se trata de uma prestação de serviços, ou seja, uma obrigação de fazer, tornando um capítulo estruturado sobre os conceitos desnecessário, pois não existe qualquer pretensão resistida, uma vez que, conforme ficará demonstrado nos capítulos que se seguirão, os próprios contribuintes entendem que se trata de uma prestação de serviços *strictu sensu*.

No entanto, para fundamentar a conclusão dessa dissertação é importante transcrever o voto do Ministro Celso Mello<sup>36</sup> em um dos Precedentes Representativos que deram origem à Súmula n.º 31 do STF, pois para a presente dissertação adota-se o conceito sustentado pelo nobre Magistrado:

**Cabe advertir**, neste ponto, que a locação de bens móveis **não se identifica nem se qualifica**, para efeitos constitucionais, **como serviço**, pois esse negócio jurídico – considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material – não envolve a prática de atos que consubstanciam um “prestare” ou um “facere”.

**Na realidade**, a locação de bens móveis configura **verdadeira obrigação de dar**, como resulta claro o art. 565 do vigente Código Civil (que reproduz idêntica disposição no art. 1.188 do Código Civil de 1916): “**Na locação de coisas**, uma das partes se obriga **a ceder** à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo da coisa não fungível, mediante certa retribuição” (grifos no original).

É relevante não se ignorar a importância das definições referentes às obrigações de *fazer* e de *dar* nos termos do ordenamento jurídico pátrio. No entanto, tem-se que tais conceitos já são uníssomos para fins tributários, pelo menos no atual cenário jurídico.

---

<sup>36</sup> Recurso Extraordinário n.º 446.003/PR.

Assim, entende-se que esses conceitos, de suma importância para o presente trabalho, não precisam maiores esclarecimentos por ora, ao contrário de outros que serão abordados, em muitos casos, pela primeira vez.

Voltando à análise do texto original do CTN, curiosamente, existia previsão da cobrança de uma espécie de ICM municipal, calculado sobre o valor do ICMS clássico devido para os Estados.

Rapidamente, a previsão sobre o ICM municipal foi revogado pelo Ato Complementar n.º 31 de 1966 em favor do sistema que destinava 20% da arrecadação do respectivo Estado aos Municípios, sistemática que perdura até os dias de hoje com poucas mudanças.

No mesmo sentido, é relevante destacar que era de competência da União Federal a tributação sobre os serviços de transporte e de comunicação nos moldes estabelecidos pelo artigo 68 do CTN:

Art. 68. O imposto, de competência da União, sobre serviços de transportes e comunicações tem como fato gerador:

I – a prestação do serviço de transporte, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores, salvo quando o trajeto se contenha inteiramente no território de um mesmo Município;

II – a prestação do serviço de comunicações, assim se entendendo a transmissão e o recebimento, por qualquer processo, de mensagens escritas, faladas ou visuais, salvo quando os pontos de transmissão e de recebimento se situem no território de um mesmo Município e a mensagem em curso não possa ser captada fora desse território.

Interessante notar que essa parte do texto do CTN não foi revogada expressamente por outro diploma legal, mas tacitamente apenas pela Constituição Federal de 1988.

O deslocamento da competência tributária no tocante aos serviços de transporte e de comunicação da União Federal em favor dos Estados, da maneira que foi feita, decorre de uma manobra política e não jurídica e parte das críticas advém dessa falta de técnica, que será mais bem abordada quando da conclusão desta dissertação.

### 3.3.1 *Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços Comunicação e Transporte Interestadual e Intermunicipal*

No tocante à competência tributária privativa dos Estados, determina a Constituição Federal em seu artigo 155:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I – transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;

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;

III – propriedade de veículos automotores.

Ao proposto no presente estudo interessa o inciso II do artigo 155, no qual a Carta Magna atribuiu aos Estados a competência privativa, portanto indelegável, de tributar as operações envolvendo mercadorias, serviços de comunicação e transporte intermunicipal e interestadual.

No entanto, percebe-se que a regra-matriz do ICMS não permite que a comunicação em si seja tributada, mas apenas as prestações de serviços de comunicação, nas palavras de André Mendes de Moreira:<sup>37</sup>

Ao permitir a cobrança de ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação, o art. 155, II, da CR/88 não autoriza a tributação da comunicação pura e simples. Tanto que faz o termo “comunicação” da expressão “prestação de serviço”.

Percebe-se da simples leitura do texto constitucional o potencial para conflitos tributários (material e territorial), sendo a mais importante para este trabalho a tributação sobre serviços (obrigação de fazer), tanto pelo ICMS como ISSQN.

---

<sup>37</sup> MOREIRA, André Mendes. *Tributação dos serviços de comunicação*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2016. p. 77.

A Constituição Federal atribuiu aos Municípios e Estados a competência para criar e exigir imposto sobre a prestação de serviços, e no caso do ICMS os serviços são restritos a serviços de comunicação e serviços de transporte intermunicipal e interestadual.

Ressalte-se que, antes da edição da Constituição Federal de 1988, esse conflito seria impossível, pois o ICMS, então chamado de ICM (criado pela Emenda Constitucional n.º 18/1965), somente poderia ser exigido, pelos Estados, sobre operações que envolvessem mercadorias (obrigação dar) *stricto sensu*.

No entanto, era possível existir conflito de competência de cunho espacial, pois previa o Texto Constitucional a competência da União Federal para instituir o Imposto Sobre Serviços de Comunicação (ISSC), bem como a possibilidade de o ISSQN incidir expressamente sobre serviços comunicação.<sup>38</sup>

Poderia ocorrer, assim, embate entre a União Federal e as Municipalidades, uma vez que a competência para tributar os serviços de comunicação,<sup>39</sup> bem como o fornecimento de energia elétrica<sup>40</sup> e de transporte, eram delimitadas por questões espaciais (como ocorre com o a tributação do serviço de transporte, no qual as prestações intramunicipais estão dentro do campo de incidência dos municípios e os de natureza intermunicipais estão a cargo dos Estados).

---

<sup>38</sup> Art. 22. Compete à União decretar impostos sobre:

[...]

VII – serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal.

<sup>39</sup> Emenda Constitucional n.º 18/1965

Art. 14. Compete à União o imposto:

I – sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores imobiliários;

II – sobre serviços de transportes e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal.

<sup>40</sup> Emenda Constitucional n.º 18/65

Art. 16. Compete à União o imposto sobre:

I – produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza;

II – produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica.

Em verdade, no que tange aos serviços de transporte e comunicação, poderia ocorrer conflito de competência territorial e não material, como se dá nos casos paradigmáticos.

Nesse sentido, entende-se que, em regra, a solução de conflito territorial é menos complexa de ser solucionada, pois depende de estabelecer o aspecto espacial do tributo, sendo este normalmente associado a limites geográficos, apesar das críticas à decisão final do STF que pacificou a jurisprudência no sentido de limitar a competência dos Municípios no que tange aos serviços de comunicação.<sup>41</sup>

Não se pretende com a afirmação *supra* diminuir a importância dos conflitos de competência territorial, mas no ordenamento jurídico atual esse tipo de conflito fica restrito a entes da mesma espécie (por exemplo, Guerra Fiscal dos Estados nas vendas eletrônicas – “solucionada”<sup>42</sup> com a recente edição da Emenda Constitucional n.º 87/2016).

Para explicar o deslocamento da competência tributária da União Federal para os Estados quando da elaboração da Constituição de 1988, deve-se entender o contexto histórico em que a Assembleia Nacional Constituinte foi instaurada.

Quando do capítulo referente ao federalismo no Brasil, ficou claro que uma das tendências das constituições republicanas e, conseqüentemente, do ordenamento jurídico brasileiro foi a centralização do poder político e econômico na figura da União Federal, o que levou ao chamado “federalismo de integração”, praticamente instituindo um regime unitário.

---

<sup>41</sup> Recurso Extraordinário n.º 83.600/SP.

<sup>42</sup> A Nova sistemática de recolhimento/participação no ICMS recolhido em vendas interestaduais para consumidores finais ainda está em fase embrionária, sendo muito cedo para cravar que a solução constitucional um tanto “salomônica” encerrou quaisquer discussões sobre as vendas de mercadorias através do comércio eletrônico.

Com o final do regime militar, a assembleia constituinte instaurada adotou uma postura tendente a descentralizar o poder político, proporcionando aos entes federados maior autonomia tributária, o que se traduz por uma maior autonomia financeira.

Essa postura fez que com a competência tributária original da União Federal para instituir tributos sobre serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal fosse passada aos Estados e Distrito Federal, conforme o artigo 155 supratranscrito.

Percebe-se, pois, que o deslocamento da competência tributária no que tange a serviços de Comunicação ocorreu por uma questão política e social, tendo a questão jurídica sido deixada em um segundo plano.

Em verdade, desde a criação do IVC pela Constituição de 1934, as exações mercantis incidiam somente sobre a venda de mercadorias ou bens, ou seja, intrinsecamente, existia sempre uma “obrigação de dar” atrelada à exigência do imposto.

O mesmo ocorreu com o ICM, que adentrou no ordenamento jurídico pela Emenda Constitucional n.º 18/1965, e exibia como fato gerador apenas operações com bens e/ou mercadorias, nos termos já explicitados.

Sob esse aspecto, os ensinamentos do Professor Alcides Jorge Costa<sup>43</sup> não poderiam ser deixados de lado no presente tópico:

No regime constitucional anterior ao da Constituição de 1988, competia à União tributar os serviços de comunicação, salvo os de natureza municipal (art. 21, VII, da EC n.º 1/69, com redação da EC n.º 27/85). A Constituição atual confere aos Estados e ao Distrito Federal a tributação das prestações de serviços de comunicação, ainda que iniciadas no Exterior.

[...]

---

<sup>43</sup> COSTA, Alcides Jorge. *Tributação nas telecomunicações*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 18.

E, federal que era, o imposto tornou-se estadual, com tudo quanto daí decorre. Esta, a primeira constatação.

A segunda, diz respeito à estrutura da Constituição. O ICM foi introduzido no sistema tributário brasileiro pela EC n.º 18/65 à Constituição de 1946. Nessa emenda, todos os dispositivos pertinentes ao imposto giravam, como não podia deixar de ser, em torno de operações com mercadorias.

Essa afirmação caberia na boca do Conselheiro Acácio, mas é feita aqui apenas para acrescentar que, nos trabalhos da Assembléia Nacional Constituinte de 1988, não se cogitou, inicialmente, de submeter à competência dos Estados impostos sobre a prestação de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal. Só em certo momento, já bastante adiantados os trabalhos é que estes impostos foram atribuídos aos Estados e ao Distrito Federal. Mas foram atribuídos em conjunto com o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, no mesmo dispositivo, e inseridos em estrutura normativa constitucional construída em torno de operações com mercadorias. Daí resultam problemas, como não poderia deixar de ser.”

No mesmo sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>44</sup> tece uma crítica à evolução do ICMS:

Desde a Emenda n.º 18/65 à Constituição de 46, após o movimento militar de 1964, quando se intentou, simultaneamente, a racionalizado do sistema tributário (Emenda n.º 18) e a codificação do Direito Tributário (CTN), que o ICM, agora ICMS, vem se apresentando como um imposto problemático, tomado de enfermidades descaracterizantes.

Evidente, pois, que a inclusão dos serviços de comunicação na competência tributária dos Estados decorre de fatores não técnicos, especialmente por determinar que o ICM seria tributo a onerar essa prestação, alargando a sua hipótese de incidência que passou a abranger, ainda que de forma restrita, prestação de serviços.

Nesse mesmo sentido, André Mendes de Moreira<sup>45</sup> explica a mudança ocorrida com a promulgação da Carta Magna de 1988:

---

<sup>44</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. rev. e atual. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 384.



Com advento da Carta Política de 1988, o imposto federal e o municipal sobre serviços de comunicação passaram para a competência dos Estados-membros, integrando o núcleo do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Dessa forma, o ICM passou a ser denominado de ICMS, com potencial de conflito muito grande com as Municipalidades, em função da definição ampla do vocábulo “comunicação”.

Apesar de mais bem abordado quando da análise da legislação infraconstitucional, mormente a Lei Complementar n.º 87/1996, apresenta-se aqui o entendimento predominante na mais abalizada doutrina a respeito da matriz constitucional do ICMS sobre comunicação nas palavras de Roque Antonio Carrazza:<sup>46</sup> “não alcança a comunicação propriamente dita, mas prestação (onerosa) de serviços de comunicação”.

No mesmo sentido, entende Clélio Chiesa<sup>47</sup> ao defender que:

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

Por ora, cabe no presente capítulo tecer uma crítica não apenas ao Texto Constitucional que expressamente determina que somente os serviços de comunicação são tributados, mas a interpretação de alguns doutrinadores que, em uma interpretação muito restrita, acaba por excluir a tributação de inúmeros serviços de comunicação, conforme será abordado na segunda metade da presente dissertação.

---

<sup>45</sup> MOREIRA, André Mendes. *Tributação dos serviços de comunicação*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2016. p. 71.

<sup>46</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 240.

<sup>47</sup> CHIESA, Clélio. *ICMS: sistema constitucional tributário – algumas inconstitucionalidades da LC 87/96*. São Paulo: LTr, 1997. p. 97.

Um segundo ponto, sob a ótica não jurídica (política), pode ser levantado no tocante ao ICMS na Constituição Federal de 1988, que deslocou a competência tributária dos serviços de comunicação para os Estados de maneira incompleta gerando ineficácia do sistema tributário brasileiro como muito bem colocada novamente por Sacha Calmon:<sup>48</sup>

Opera-se, então, a construção do maior conglomerado tributário de que se tem notícia na história do país, com a adesão de deputados “expertos” em tributação. As constituintes modernas que se seguem a rupturas inconstitucionais são *radicais*. As que se seguem a “acordos de transição” são *compromissórias*, embora em ambas existam sempre o “elemento radical” e a “componente compromissória”. Sobre a nossa Constituinte – compromissória aqui e radical acolá – convergiram pressões altíssimas de todas as partes. Dentre os grupos de pressão, há que destacar o dos Estados-Membros em matéria tributária, capitaneada pela tecnoburocracia das Secretarias de Fazenda dos Estados. E surge o ICMS, outra vez à revelia das serenas concepções dos juristas nacionais, senhores das experiências europeias e já caldeados pela vivência de 23 anos de existência do ICM. Suas proposições que não foram aceitas. Prevaleceu o querer dos Estados. A ideia era, à moda dos IVAs europeus, fazer o ICM englobar o ISS municipal ao menos nas incidências ligadas aos serviços industriais e comerciais. O ISS municipal restou mantido. Em compensação, os três impostos únicos federais sobre (a) energia elétrica, (b) combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos e (c) minerais do país passaram a integrar o fato gerador do ICM, ao argumento de que são, tais bens, “mercadorias” que “circulam”. Certo, são mercadorias, mesmo a energia elétrica equiparada a “coisa móvel” pelo Direito Penal para tipificar o delito de furto. Ocorre que são mercadorias muito especiais, com aspectos específicos que talvez não devessem se submeter à disciplina genérica do ICMS. Além de englobar os impostos únicos federais da Carta de 1967, o ICM acrescentou-se dos serviços de (a) transporte e (b) comunicações em geral, ainda que municipais, antes tributados pela União, tornando-se ICM + 2 serviços = ICMS. A rigor, o ICMS é um conglomerado de seis impostos, se computado o antigo ICM, a que se pretende dar um tratamento fiscal uniforme, a partir do princípio da não cumulatividade, ao suposto de incidência sobre um ciclo completo de negócios (plurifasia impositiva).

Conforme se pode depreender da narrativa acima, a intenção primeira dos notáveis juristas que traçaram o projeto original do texto constitucional de 1988

---

<sup>48</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. rev. e atual. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 387.

(especialmente na questão tributária), era de criar um imposto sobre consumo ou mesmo valor adicionado, nos moldes europeus.

Contudo, a criação de um tributo sobre o consumo (abrangeria tanto as operações mercantis – obrigação de dar – quanto as prestações de serviços – obrigação de fazer), em detrimento ao ISSQN e, conseqüentemente, à autonomia dos municípios, não foi bem recebido pela elite política, sendo a proposta original rechaçada em favor do sistema atual, frise-se, que tal decisão ocorreu por questões estritamente políticas.

A forte e correta crítica realizada por Sacha Calmon demonstra a falta de técnica com a qual as competências tributárias foram distribuídas pela Carta Maior de 1988, pois, no caso de um tributo sobre consumo, faria sentido o deslocamento da competência tributária dos serviços de transporte e comunicação para o respectivo ente federado.

Essa falta de técnica legislativa e tributária é o núcleo dos problemas mais latentes no tocante às novas tecnologias e à competência tributária, pois a revolução tecnologia assistida nas últimas décadas teve a comunicação, mais precisamente a telecomunicação, como o elemento catalisador para fins de surgimento de conflitos tributários.

Com efeito, no caso de um tributo sobre consumo ou mesmo valor adicionado (ICMS + ISSQN), não existiria a possibilidade lógica de um conflito de competência. Ademais, conforme se demonstrará na parte final da presente dissertação, a instituição de um tributo sobre o consumo eliminaria, em uma primeira análise, a questão sobre como tributar as novas tecnologias.

Apontada a matriz constitucional da competência tributária dos Estados, passa-se a análise do texto da Carta Maior para fins de delimitação das competências municipais.

### **3.4 Convênio ICMS n.º 66/1989**

Com o advento da Constituição de 1988, houve uma profunda mudança relativa à competência tributária dos entes federados, especialmente no que tange aos Estados com a ampliação do campo de incidência do ICMS que, nos termos destacados, passou a abranger os serviços de comunicação e de transporte intermunicipais e interestaduais.

Dessa forma, o ICM, sucessor do antigo Imposto sobre Venda e Consignação, é aperfeiçoado, uma vez mais, culminando com a inserção do “S” à sigla da exação. Mais do que a simples nomenclatura, a inclusão de serviços no campo de incidência da exação estadual contribuiu, em muito, para o surgimento de conflitos de competência entre os entes federados, especialmente entre as municipalidades e Estados, como se apresenta no estudo.

Novamente é necessário entender o período em que a promulgação da Constituição Federal de 1988 ocorreu, qual seja após o regime militar centralizador, que inclusive (de maneira jocosa ou não), criou uma nova espécie de federalismo, nos termos destacados anteriormente, chamado de federalismo de integração, no qual existia a concentração do poder político e econômico na figura da União Federal.

Com efeito, a Carta Maior de 1988, bem como as discussões da Assembleia Constituinte que a precederam, apresentou uma clara tendência de descentralização do poder central em favor dos entes federados locais, fato comprovado pelo aumento do campo de incidência do ICMS em detrimento da União Federal.

De fato, a competência original da União Federal de instituir tributos sobre serviços de comunicação e transporte foi dividida entre os Estados e Municípios, e, no tocante a esse último, os serviços intramunicipais, foi atribuída competência às municipalidades, e os serviços de transporte intermunicipais e interestaduais foram destinados aos Estados.

Além dos serviços de transportes acima destacados, aos Estados foi dada a competência para instituir tributos, especialmente o ICMS, sobre os serviços de comunicação, incluindo, portanto, os serviços de telecomunicações.

Essa transferência de competência pode ser atribuída, em grande parte, aos interesses dos entes federados em obter maior independência em relação ao governo federal, especialmente após mais de duas décadas do regime militar centralizador.

Nesse cenário, conforme anteriormente exposto, a Constituição Federal de 1988 inovou em diversos aspectos ao trazer, por exemplo, o modelo cooperativo entre os entes federados, mas mantendo características do sistema clássico, o que, em um primeiro momento, pode ser classificado como uma evolução do sistema.

Não é difícil depreender que esse novo modelo tem um potencial para gerar conflitos de competência ativa entre Estados e Municípios, não obstante o Texto Constitucional tentar delimitar ao máximo, muitas vezes de maneira até exagerada, o campo de incidência de cada tributo.

Assim, volta-se uma das premissas-conclusões do presente estudo de que as relações humanas se desenvolvem de maneira muito mais dinâmica do que as normas jurídicas podem prever, razão pela qual são inevitáveis os conflitos.

No tocante aos aspectos legais, até a promulgação da Constituição Federal de 1988, não existia qualquer legislação que dispunha sobre a incidência do ICMS, ou melhor, do ICM, sobre os serviços de comunicação e transporte, sendo o primeiro importante para o presente trabalho.

Logo, o primeiro diploma legal a tratar sobre o ICMS e a nova competência tributária dos Estados foi o Convênio ICMS n.º 66/1989, que fez as vezes de lei complementar até a edição do devido diploma legal em 1996 (Lei Complementar n.º 87/1996).

Apesar de não configurar em lei em sentido estrito, o artigo 38, § 8.º, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias permitiu aos Estados, dentro do

âmbito do Confaz, editar o Convênio ICMS n.º 66/1989 como base para cobrança do ICMS, especialmente no que tange aos serviços de comunicação e transporte.

Não cabe no presente estudo discutir o estabelecimento das questões inerentes ao fato gerador de um tributo por meio de um convênio, ainda que previsto no texto nos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias.

Entretanto, é importante destacar que o mencionado convênio foi o primeiro diploma infraconstitucional a estabelecer e delimitar o fato gerador do ICMS sobre os serviços de comunicação e, conseqüentemente, os serviços de telecomunicação.

Com efeito, dispõe o Convênio n.º 66/1989, artigo 2.º:

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

[...]

X – na geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada ou prestada no exterior.

Percebe-se que o diploma celebrado no âmbito do Confaz, no que tange aos serviços de comunicação objeto do presente trabalho, amplia a competência dos Estados para além do serviço de comunicação propriamente dito.

Ademais, ao acrescentar a expressão “qualquer natureza”, o mencionado convênio deixa aberta a interpretação do tipo tributário para que a exação possa incidir sobre qualquer serviço de comunicação, conforme se explorará na segunda metade da presente dissertação.

Em uma primeira análise, o diploma em questão, associado com o ainda vigente Decreto-lei n.º 406/1968 já comentado, especialmente quanto à lista anexa a esse decreto, seriam instrumentos suficientes para dirimir qualquer conflito de competência.

No entanto, o potencial para fins de conflitos potenciais é muito grande, uma vez que ambos os tributos, após a Constituição de 1988, preveem a possibilidade de tributação sobre serviços.

Instaurados, portanto, os critérios para o surgimento de conflitos de competências entre os entes federados, pois ambos possuem o direito de tributar serviços. Alguém poderia dizer que a tipificação das respectivas hipóteses de incidência já teria o condão de dirimir qualquer eventual conflito, e essa afirmação, em tese, seria verdadeira nos anos 1980, mas não é adequada para o século XXI.

Conforme já destacado no presente trabalho, as evoluções das relações interpessoais foram modificadas e outras foram criadas na mesma velocidade das inovações digitais, em especial no tocante ao acesso à informação baseado nos meios de comunicação.

Nesse cenário, muitos serviços anteriormente prestados de uma maneira (muitas vezes listados na legislação tributária como sujeitos ao ISSQN), passaram por profundas mudanças com a utilização extensiva de serviços de comunicação ou mesmo telecomunicação.

Lança-se assim o questionamento intermediário em relação à tese principal já antecipada na introdução da estudo, mas que será respondido ao final do trabalho em conjunto para a solução da controvérsia acerca do conflito de competência tributária: “a utilização de tecnologias ou novos meios tem o condão de desnaturar um serviço?”.

Vê-se claramente que a resposta a essa premissa está intimamente ligada ao tema proposto sobre o conflito de competência, pois as novas modalidades de serviços baseados em novas tecnologias são os grandes desafios para fins de tributação.

Contudo, tais serviços e tecnologias devem ser analisados sob a ótica de uma legislação originada na segunda metade do século XX.

Portanto, uma vez mais exsurge a relevância do tema proposto. Nesse sentido, devem-se interpretar as conclusões aqui expostas dentro do lapso temporal em que foi concebido, pois, como destacado, as inovações tecnológicas ocorrem em velocidade que a legislação e os estudos não podem acompanhar.

Para se ater ao roteiro proposto, restringe-se, por ora, à análise dos fatos geradores dos tributos para uma melhor compreensão do conflito de competência entre o ICMS e ISSQN, passando-se ao exame da Lei Complementar n.º 87/1996.

### 3.5 Lei Complementar n.º 87/1996

Não obstante o quanto disposto na Constituição Federal 1988 sobre a competência da União Federal de estabelecer regras gerais sobre os tributos e a necessidade de edição de legislação complementar, após mais de uma década, a Lei Complementar n.º 87/1996 foi editada para definir e delimitar as regras gerais sobre o ICMS.

Em termos gerais e para o presente estudo, interessa o disposto no artigo 2.º, III, do mencionado diploma complementar, pois pela primeira vez uma lei, *stricto sensu*, previa a incidência do ICMS sobre uma obrigação de fazer, ou seja, sobre uma prestação de serviços:

Art. 2.º 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.

Depreende-se claramente, nos termos determinados no artigo 155 da Constituição Federal, que a Lei Complementar n.º 87/1996 detalha o fato gerador do ICMS no tocante aos serviços de comunicação de qualquer natureza, incluídos, portanto, os serviços de telecomunicação.

Em comparação com a redação do Convênio ICMS n.º 66/1989, a Lei Complementar em seu artigo 2.º inova pouco em termos materiais, pois mantém a definição ampliada de serviços de comunicação, inclusive conservando a expressão “qualquer natureza”.



Na redação *supra*, conforme se demonstrará na análise da hipótese de incidência do ICMS, a expressão “qualquer natureza”, não constante da Constituição Federal, frise-se, de certa forma amplia a competência dos Estados no que concerne à tributação de serviços de comunicação e acaba gerando maior número de conflitos, pois praticamente em todas as relações modernas existe alguma espécie de comunicação.

Com efeito, será imprescindível a definição do conceito de comunicação para efeitos tributários, bem como se a utilização extensiva de telecomunicação tem o condão de desnaturar serviços anteriormente classificados como dentro da competência tributária dos municípios.

A comunicação (gênero), por sua vez, é conceituada, segundo Dicionário Michaelis *on-line*,<sup>49</sup> como:

co.mu.ni.ca.ção

sf (lat communicatione) 1 Ação, efeito ou meio de comunicar. 2 Aviso, informação; participação; transmissão de uma ordem ou reclamação. 3 Mec Transmissão. 4 Relação, correspondência fácil; trato, amizade. 5 Social Processo pelo qual ideias e sentimentos se transmitem de indivíduo para indivíduo, tornando possível a interação social. 6 Mil Meios para conservar as relações entre diversos exércitos ou corpos de exército que operam conjuntamente. 7 Lugar por onde se passa de um ponto para outro. 8 Figura que consiste em o orador tomar o auditório por árbitro da causa que defende, mostrando-se disposto a conformar-se com o que venha a ser decidido. 9 Figura pela qual o advogado, objetivando provar a improcedência de uma imputação, mostra que, de acordo com os argumentos do acusador, diversas pessoas e até ele próprio estariam incursos nela. C. assíncrona, Inform: transmissão de dados entre dispositivos que não é sincronizada com um relógio, mas sim efetuada quando os dados estão prontos. C. de dados seriais, Inform: V transmissão de dados seriais. C. dos santos: participação dos méritos das obras dos justos e santos; comunhão dos santos. Dar comunicação para: dar acesso a; proporcionar uma passagem para.

---

<sup>49</sup> Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=comunica%E7%E3o>>. Acesso em: 26 set. 2015.

Não obstante tal definição, é importante aprofundar o conceito de comunicação para fins de aplicação da hipótese de incidência do ICMS:

O conceito de comunicação constitui aspecto fundamental para se precisar a essência da materialidade tributária (pertinente e integrada pela prestação de serviços), apresentando o significado comum a saber: “**Comunicação**, (do latim communicatione) s.f. 1. Ato ou efeito de comunicar(-se). 2. Ato ou efeito de emitir, transmitir e receber mensagens por meio de método e/ou processos convencionados, quer através de linguagem falada ou escrita, que de outros sinais, signos ou símbolos, que de aparelhamento técnico especializado, sonoro e/ou visual [...] 11. Eng. Eletrôn. Transmissão de informação de um ponto a outro por meio de sinais sem fio, ou de ondas eletromagnéticas. 12. Teor. Inf. Transmissão de mensagens entre uma fonte e um destinatário.”<sup>50</sup>

No mesmo sentido, Edison Aurélio Corazza<sup>51</sup> conclui:

Comunicação é, portanto, no contexto em que nos encontramos, objeto da relação humana, algo que se dá apenas entre seres capazes de viver em comunidade, percebendo e aprendendo tal acontecimento. Comunicação, pressupõe, destarte, **um ato de vontade, uma intenção**, e capacidade de compreensão.

Com base nesses conceitos, parte-se para definição de serviço de comunicação, pois, conforme destacado anteriormente, o ICMS incide sobre um serviço (obrigação de fazer) e não sobre a comunicação em si: “Ou seja, cumpre distinguir entre (a) mensagens, consistentes no conteúdo transmitido através de um meio, (b) do próprio meio pelo qual sua transmissão se viabiliza”.<sup>52</sup>

E continua Marco Aurélio Greco:

Assim, critério fundamental para a identificação do que configura serviço de comunicação é reconhecer que este só diz respeito ao fornecimento dos meios para a transmissão ou recebimento de mensagens e não ao seu próprio conteúdo.

---

<sup>50</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Imposto sobre serviços de comunicação*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 66.

<sup>51</sup> CORAZZA, Edison Aurélio. *ICMS sobre prestação de serviços de comunicação*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

<sup>52</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Internet e direito*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 124.

Neste ponto, cumpre apontar uma outra distinção ligada a essa constatação. Trata-se de reconhecer que não se pode confundir o “comunicar-se” com o “prestar serviço de comunicação”. Quem transmite mensagens próprias a outrem está se comunicando com a outra pessoa, neste caso, não presta serviço a ninguém. Prestador de serviço de comunicação é aquele que fornece os respectivos meios para comunicação, assim entendidos não apenas como aqueles necessários ao transporte das mensagens, mas também aqueles que tornam possível a instauração de uma relação comunicativa, tais como interfaces, dispositivos, equipamentos etc. Em outras palavras, presta serviço de comunicação quem fornece “ambiente de comunicação”.

Apesar do posicionamento de Marco Aurélio Greco ser ligeiramente diferente em suas premissas e conclusões como se verá adiante, tem-se, assim, o entendimento dominante na doutrina de que somente presta serviço de comunicação, para fins de incidência do ICMS, aquele que coloca à disposição de terceiros infraestrutura que permite a comunicação.

Com efeito, prestador de serviço de comunicação é aquele que fornece os respectivos meios para comunicação, assim entendidos não apenas aqueles necessários ao transporte das mensagens, mas também aqueles que tornam possível a instauração de uma relação comunicativa, tais como interfaces, dispositivos, equipamentos etc. Em outras palavras, presta serviço de comunicação quem fornece “ambiente de comunicação”.

Desde já, com a devida vênia aos ilustres doutrinadores, faz-se aqui uma crítica ao entendimento clássico e sedimentando de que somente as empresas que possuem infraestrutura própria é que podem prestar serviços de comunicação ou mesmo telecomunicação, conforme se verá na segunda metade da dissertação, essa posição não é a mais adequada para o cenário atual e, possivelmente, para um futuro próximo em termos tributários.

De fato, o conceito de que o prestador de serviço de comunicação ou telecomunicação somente é aquele que provê a infraestrutura física é um tanto desfasada, pois concebida em uma época diferente da atual, na qual as ligações por voz configuravam a modalidade mais importante transmissão de mensagens, sendo que os serviços hoje vislumbrados eram apenas ideias ou projetos em fase embrionária.

No entanto, por ora restringe-se apenas à não concordância com a maior parte da doutrina sobre a necessidade de disponibilização de infraestrutura para fins de caracterização de prestação de serviço de comunicação ou mesmo telecomunicação.

Nesse diapasão, será necessário ainda esclarecer a natureza dos serviços de telecomunicação, bem como os chamados Serviços de Valor Adicionado nos termos definidos pela legislação federal, e também a evolução da jurisprudência sobre o assunto. No presente trabalho optou-se por apresentar essa conceituação em capítulo próprio, quando for analisada a LGT.

### **3.6 Lei Geral das Telecomunicações – Lei n.º 9.472/1997**

Antes de adentrar no conceito de telecomunicação (espécie do gênero comunicação), primeiro é necessário entender que o ramo tributário é um direito de superposição, ou seja, empresta definições de outros ramos do direito.

Esta definição é de suma importância, pois durante o estudo e pesquisa relacionada à presente dissertação, verificou-se que não raras as vezes os conceitos e comunicação (gênero) e telecomunicação (espécie) eram confundidos, levando a conclusões, *venia concessa*, equivocadas.

Em verdade, não são raras as vezes que em que ambos os vocábulos podem ser utilizados como sinônimos sem alterar as questões e conclusões legais envolvidas. Esse não é o caso no presente trabalho. Assim, é de grande valia a correta definição desses conceitos.

Nesse sentido, entende Marcelo de Carvalho Rodrigues.<sup>53</sup>

---

<sup>53</sup> RODRIGUES, Marcelo de Carvalho. *Direito eletrônico: a internet e os tribunais. A internet e o direito tributário*. Coordenação de Renato Opice Blum. São Paulo: Edipro, 2001. p. 580.

O Direito tributário não pode ser interpretado e visto isoladamente no direito positivo, mas sim através da sobreposição de conceitos e realidades de outros ramos de direito.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 110, não deixa dúvida acerca da utilização e busca dos conceitos a serem aplicados em Direito Tributário.

Com razão o autor ao evocar o disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional para justificar o caráter de sobreposição da norma tributária em relação aos demais ramos de direito. Em verdade, a premissa pode ser inclusive expandida, pois não cabe ao Direito Tributário distorcer conceitos já consagrados em outras ciências, como contabilidade.

Por sua vez, o mesmo dicionário define telecomunicação<sup>54</sup> (espécie), como:

te.le.co.mu.ni.ca.ção

sf (tele+comunicação) Denominação geral das comunicações a distância, compreendendo a telefonia e telegrafia (por fios ou por ondas hertzianas) e a televisão.

Para fins do presente estudo, valiosas são as conclusões de André Mendes Moreira<sup>55</sup> ao analisar os ensinamentos de outros juristas:

Barros Carvalho, a seu turno, leciona que o processo comunicacional é formado por cinco elementos (emissor – canal – mensagem – código – receptor), que são assim definidos:

1. Emissor: fonte da mensagem.
2. Canal: meio pelo os sinais são transmitidos (frequência de rádio, v.g.).
3. Mensagem: informação que é transmitida.
4. Código: conjunto de signos e regras de combinações próprias a um sistema de sinais.
5. Receptor: destinatário da informação.

[...]

---

<sup>54</sup> Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=telecomunica%E7%E3o>>. Acesso em: 26 set. 2015.

<sup>55</sup> MOREIRA, André Mendes. *Tributação dos serviços de comunicação*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2016. p. 88.

Do exposto, deduz-se que, por mais amplo que seja o conceito de comunicação (e de fato o é), tem-se sempre um núcleo imutável, que pode ser enunciado como o *processo de levar uma mensagem do emissor ao receptor* (grifos no original).

No presente capítulo interessa a definição de telecomunicação, pois, em verdade, cem por cento dos serviços analisados decorrem da utilização ostensiva dessa espécie de serviço de comunicação. Assim, passa-se a uma análise do conceito e evolução desse elemento no direito brasileiro.

Conforme lições de Marcio Iorio Aranha:<sup>56</sup>

[...] o primeiro diploma legal codificador das telecomunicações no Brasil, o Código Brasileiro de Telecomunicações (CBT, Lei 4.117/62) dispunha sobre os serviços de telecomunicações em sentido amplo como transmissão, emissão ou recepção de qualquer tipo de significado por processo eletromagnético, divisando entre a transmissão de escritos, por meio de um código de sinais – telegrafia – e a transmissão da palavra falada ou de sons – telefonia.

Com efeito, a Lei n.º 4.117/1962 determinava em seu artigo 4.º:

Art. 4.º Para os efeitos desta lei, constituem serviços de telecomunicações a transmissão, emissão ou recepção de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza, por fio, rádio, eletricidade, meios óticos ou qualquer outro processo eletromagnético. Telegrafia é o processo de telecomunicação destinado à transmissão de escritos, pelo uso de um código de sinais. Telefonia é o processo de telecomunicação destinado à transmissão da palavra falada ou de sons.

Nesse sentido, o Decreto n.º 97.057, de 10 de novembro de 1988, que alterava o Decreto n.º 52.026/1963, que regulamentava o CBT, traz uma definição sobre serviços de comunicação:

Art. 6.º Para os efeitos deste Regulamento Geral, dos Regulamentos Específicos e das Normas Complementares, os termos adiante enumerados têm os significados que se seguem:

[...]

---

<sup>56</sup> ARANHA, Marcio Iorio. *Direito das telecomunicações: histórico normativo e conceitos fundamentais*. 3. ed. São Paulo, 2015. Kindle version.

17. Comunicação: transferência unilateral ou bilateral de informação por meio de sinais convencionados.

Vê-se claramente que o conceito legal não se afasta em muito da definição semântica. Com a edição da Carta Magna de 1988 e a edição da Lei n.º 9.472/1997 – LGT, foi criada a Anatel, cuja competência é regulamentar todas as questões envolvendo os serviços de telecomunicação.

Nesse sentido, foi definido, no artigo 60, para fins legais, o que seria telecomunicação:

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

§ 1.º 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.º 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.

A definição atual de serviço de telecomunicação não difere em muito da anterior e continua muito próxima ao conceito de comunicação. Não pode o legislador tributário distorcer o conceito para fins de interpretação da norma tributária.

Apesar da vasta conceituação sobre o conceito de telecomunicação destaque-se durante as pesquisas realizadas para a presente dissertação, verificou que muitos juristas confundem telecomunicação (espécie) com comunicação (gênero), o que acaba levando a conclusões muitas vezes não aplicáveis ou pelo menos, incompletas.

Verificou-se, pois um “achatamento” entre gênero (comunicação) e espécie (telecomunicação) não obedecendo a tecnicidade e definições, especialmente quando da subsunção de um fato à norma de incidência.

Tal crítica é importante, pois conforme demonstrado nos capítulos anteriores, a regra matriz constitucional do ICMS determina que a exação incide sobre serviços de comunicação e não apenas serviços de telecomunicação<sup>57</sup>.

Ao conceito de telecomunicação foi incorporado, no ordenamento jurídico, à definição de serviço de valor adicionado, trazida pelo artigo 61 da LGT:

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

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

§ 2.º 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.

No tocante aos SVA, valiosos são os entendimentos de Marcio Iorio Aranha que entende que:

A Lei Geral de Telecomunicações (LGT, Lei 9.472/ 97), no seu art. 61, *caput*, firmou posição a respeito e definiu quais serviços distinguem-se dos serviços de telecomunicações apesar de se aproximarem muito deles. A LGT considerou como Serviço de Valor Adicionado (SVA) toda atividade que acrescenta novas utilidades a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde. Essas utilidades devem estar relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações. Apartados dos serviços de telecomunicações, os serviços de valor adicionado submetem-se apenas aos controles necessários à garantia de integridade das vias de telecomunicação e serviços correspondentes, pois seus provedores classificam-se como usuários (art. 61, § 1.º, da LGT) com os direitos e deveres inerentes a essa condição. Esses usuários de serviços de telecomunicações são, todavia, especiais. Em geral, têm potencial elevado de utilização de capacidade operacional das

---

<sup>57</sup> Destaque-se que se trata de uma crítica leve e pontual, pois quase 100% dos serviços de comunicação utilizam-se de um meio digital à distância, razão pela qual muitas vezes o gênero (comunicação) é tratado como sinônimo da espécie (telecomunicação).



redes, gerando maiores cuidados e garantias tanto para disciplina de seu acesso quanto para disciplina de seus limites. A própria LGT, no art. 61, § 2.º, garante o acesso dos provedores de serviços de valor adicionado às redes de serviços de telecomunicações.<sup>58</sup>

Interessantes são os esclarecimentos de Julio Maria de Oliveira<sup>59</sup> que traça uma excelente relação entre serviço de comunicação e serviço de valor adicionado ao tratar a respeito da classificação dos provedores de acesso à internet, assunto que será mais bem detalhado em capítulo próprio, mas que cabe bem no contexto deste:

Em face dos conceitos de comunicação adrede oferecidos e das definições adotadas pelos veículos normativos, entende-se que o provimento de acesso à Internet deve ser assim considerado como *uma prestação de serviço que utiliza necessariamente uma base de comunicação preexistente e que viabiliza o acesso aos serviços prestados na rede mundial, por meio de sistemas específicos de tratamento de informações.*

O referido provimento de acesso não pode ser enquadrado, assim, como um serviço de comunicação, pois não atende aos requisitos mínimos que, técnica e legalmente, são exigidos para tanto, ou seja, o serviço de conexão à Internet não pode executar atividades *necessárias e suficientes* para resultarem na emissão, na transmissão, ou na recepção de sinais de comunicação (destaques no original).

Tem-se, claramente, a distinção entre serviços e valor adicionado e serviços telecomunicação no âmbito de Direito Público e Regulatório. Destaque-se que o conceito de SVA é muito próximo dos chamados serviços OTT, conforme definições apresentadas ainda no capítulo introdutório do presente trabalho.

Conforme entendimento de grande parte dos doutrinadores expostos até o momento, existe o consenso de que, uma vez configurada como serviço de valor adicionado (ou seja, sem uma estrutura própria comunicação), a prestação estaria fora do campo de incidência do ICMS, em outras palavras, se o prestador do respectivo serviço não possuir os elementos essenciais (emissão/recepção e

---

<sup>58</sup> ARANHA, Marcio Iorio. *Direito das telecomunicações: histórico normativo e conceitos fundamentais*. 3. ed. São Paulo, 2015. p. 125. Kindle version.

<sup>59</sup> OLIVEIRA, Júlio Maria de. *Internet e a competência tributária*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 123.

transmissão de sinais), não poderá ser classificado como um serviço de telecomunicação, tampouco serviço de comunicação.

Nos termos já antecipados, essa conclusão sedimentada desde o final dos anos 1990, encontra-se, no mínimo, incompleta, pois concebida ante legislação elaborada para abranger questões tributárias decorrentes das relações interpessoais existentes naquela época. Assim, um serviço de valor adicionado, por sua natureza, pode ser classificado como um serviço de comunicação (apesar de não configurar um serviço de telecomunicação nos termos da LGT).

No entanto, essa questão será mais bem abordada quando da análise dos casos concretos propostos, bem como no capítulo final desta dissertação, que se pretende trazer soluções para os questionamentos até aqui levantados.

Finalizada a análise da legislação referente ao ICMS e o entendimento da mais avalizada doutrina sobre os conceitos de serviço de comunicação e telecomunicação, passa-se ao exame das questões referentes ao ISSQN.

### *3.6.1 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza*

A exemplo do que ocorreu com os Estados, a Constituição Federal de 1988 garantiu às municipalidades autonomia administrativa, bem como sua independência econômica, sendo, ainda, atribuída competência tributária para instituir e cobrar tributos.

Nesse sentido, tem-se o artigo 155 da Carta Maior:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana;

II – transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

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

Para a presente dissertação interessa o inciso III do artigo 156 supratranscrito, pois traz a matriz constitucional do ISSQN (tributação sobre serviços). Isso significa que a Constituição Federal, no artigo 156, III, atribui às Municipalidades a competência tributária e legislativa para instituir impostos sobre as prestações de serviços.

No entanto, a competência tributária das Municipalidades para tributar os prestadores de serviços não é plena, pois é limitada por duas questões de natureza constitucional.

A primeira limitação está relacionada à matriz constitucional do ICMS que determina que os serviços de comunicação e serviços de transporte interestadual e intermunicipal estão dentro da competência tributária estadual, excluindo, pois, a competência dos municípios de tributar essas prestações, conforme narrado no tópico anterior.

A segunda limitação, constante na parte final do mencionado inciso III do artigo 156 da Constituição Federal, é um aspecto muito criticado pelos doutrinadores, pois delega a um instrumento complementar federal a definição dos serviços passíveis de serem onerados pela exação municipal.

O Texto Constitucional é severamente atacado sobre essa limitação imposta às Municipalidades, uma vez que somente os serviços listados/enumerados em lei complementar podem ser inseridos no campo de incidência do ISSQN, em outras palavras, os Municípios estariam “subordinados” ao Congresso Nacional Federal para fins de determinação da base imponible do ISSQN.

Em suma, estaria a União Federal, através da edição de legislação de natureza complementar, interferindo na competência privativa dos Municípios ao delimitar quais as prestações poderiam ser tributadas ou não pelo respectivo ente federado.

Partilha dessa corrente José Eduardo Soares de Melo<sup>60</sup> que entende:

[...] na medida em que os Municípios estejam subordinados ao Congresso Nacional – no tocante à edição de lei complementar definindo (estipulando) os serviços que poderão prever em suas legislações, e promover à respectiva exigibilidade –, é evidente que a referida autonomia fica totalmente prejudicada.

Em princípio, essa limitação do poder de tributar das Municipalidades foi justificada como instrumento para controle de conflitos tributários, contudo “Não pode a lei complementar, ou a que lhe equipara, ‘criar’ limitações à competência tributária municipal, ainda que sob o rótulo eufemístico de dispor sobre conflitos”.<sup>61</sup>

Caso não fosse o condicionamento imposto pelo texto constitucional, a competência tributária dos municípios seria “residual” no que tange aos serviços (excetuando a competência dos demais entes federados), e todas as demais prestações poderiam virtualmente ser tributadas pela exação municipal.

Aires Barreto é muito enfático sobre a competência residual das municipalidades no que tange à tributação dos serviços:

[...] enunciado constitucional deixa bem evidente que a regra geral é a tributabilidade dos serviços pelos Municípios; exceção é a tributabilidade pelo Distrito Federal e pelos Estados de dois tipos de serviços (transportes e comunicações), sendo que o transporte só e quando forem transcendentais dos limites municipais. [...] Quer dizer: todo e qualquer serviço, com estrita exceção dos expressamente conferidos à competência do Distrito Federal e dos Estados (art. 155, II), é tributável pelo Município.<sup>62</sup>

Verifica-se, pois, que Aires Barreto vai além do entendimento expressado no presente trabalho ao considerar apenas um fator limitante à competência tributária dos Municípios no que tange ao ISSQN.

---

<sup>60</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *ISS: aspectos teóricos e práticos*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 54.

<sup>61</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 112.

<sup>62</sup> Idem, p. 40.

Em outras palavras, defende o nobre jurista que o “condicionamento” à legislação complementar (parte final do inciso III do artigo 156 da Constituição Federal) não é aplicável, como será discutido adiante no capítulo capital sobre o fato gerador da exação municipal.

No entanto, destaque-se que essa limitação/condição a ser estabelecida em legislação complementar é fruto da herança legislativa anterior à Constituição Federal de 1988, pois a limitação já era encontrada no ordenamento jurídico anterior.

Apesar de a assembleia constituinte buscar um distanciamento do ordenamento centralizador anterior, foi necessário conciliar o Texto Constitucional à vasta legislação tributária até então publicada.

Um exemplo disso é o próprio CTN que data de 25 de outubro de 1966, ou seja, está completando o “jubileu de ouro” no corrente ano. Outro exemplo de legislação anterior à norma constitucional de 1988 é o Decreto-lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968, que continuou válido até a edição da Lei Complementar n.º 116, em 31 de julho de 2003. Não é coincidência que esses normativos façam jus, cada um, a capítulos à parte no presente estudo.

Logicamente, por preservar a legislação tributária anterior, o Texto Constitucional de 1988 não conseguiu se libertar de toda a centralização ocorrida quando do regime militar, notoriamente centralizador, como se dá no caso do ISSQN.

### 3.7 Decreto-lei n.º 406/1968

No tocante ao ICMS, já em seu artigo 1.º, o mencionado decreto-lei<sup>63</sup> praticamente transcreve o antigo artigo 52 do CTN<sup>64</sup> com redação dada pelo Ato Complementar n.º 34/1967, não trazendo quase nenhuma novidade legislativa:

Art. 1.º O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador:

I – a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor;

II – a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento;

III – o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares.

Por outro lado, o artigo 8.º, ao tratar do ISSQN, inovava em relação ao CTN,<sup>65</sup> pois delimitava sobre quais serviços estariam sujeitos ao recolhimento da exação municipal:

Art. 8.º O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante *da lista anexa* (grifos nossos).

Apesar dessa mudança significativa, objeto de muitas críticas na época (mesmas críticas feitas ao Texto Constitucional no capítulo anterior), a delimitação

---

<sup>63</sup> Art. 1.º O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador:

I – a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor;

II – a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento;

III – o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares.

<sup>64</sup> Art. 52. O imposto, de competência dos Estados, sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador a saída destas de estabelecimentos comercial, industrial ou produtor.

<sup>65</sup> Art. 71. O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados.

do campo de incidência do ICM excluía qualquer tipo de serviço, e sobre essa obrigação de fazer somente poderia incidir o ISSQN.

Em outras palavras, sob a égide da Constituição Federal anterior à Carta Magna de 1988, materialmente não existia a possibilidade de conflito de competência entre os Municípios e os Estados no que se refere aos serviços analisados no presente trabalho.<sup>66</sup>

A uma, pelo fato de o ICM não incidir sobre qualquer tipo de serviço, apenas sobre a mercadoria, em sentido estrito. A duas, em virtude de a lista anexa ao decreto-lei em comento não trazer em seu rol taxativo qualquer serviço que pudesse ser enquadrado nos serviços digitais tidos como OTT.

Apesar da ausência de previsão de incidência do ISSQN sobre OTT e/ou SVA), existia a previsão de incidência da exação municipal sobre serviços de comunicação intramunicipal:

98. Comunicações telefônicas de um para outro aparelho dentro do mesmo município;

Mesmo as reedições da lista anexa ao mencionado decreto, nunca se referiram aos serviços objeto da presente análise, nem poderia, pois a revolução digital ocorreu apenas no final do século XX com a popularização da internet e massificação dos meios de comunicação.

Por ora, no entanto, cabe tecer alguns comentários sobre a natureza taxativa da lista anexo ao Decreto-lei n.º 406/1967. O artigo 8.º limitou a abrangência do ISSQN aos serviços expressamente listados na lista anexa ao multicitado decreto, ou seja, a listagem é taxativa e não meramente exemplificativa.

---

<sup>66</sup> Conforme anteriormente destacado, existia o conflito de competência tributária entre União Federal e Municipalidades em função do serviço de comunicação.

Contudo, essa taxatividade das listas de serviços sempre foi, e ainda o é, questionada pelos estudiosos tributários. Nesse sentido, os valiosos ensinamentos de Aires Barreto,<sup>67</sup> que defende cabalmente que a lista anexa à Lei Complementar n.º 116/2003, bem como todas as listas de serviços que a precederam, têm caráter meramente exemplificativo, sendo taxativas apenas no que se refere aos serviços em que exista o fornecimento de mercadorias:

A corrente que sustentava a taxatividade da lista de serviços contida em lei complementar se esvazia dia a dia. A tese correta a ser exposta com pioneirismo pelo especialista e procurador do Município de São Paulo Arthur Carlos Pereira Gomes, que propugna veementemente a consideração sistemática do equacionamento das competências tributárias, como pressuposto da exegese do art. 156, III, da Constituição Federal de 1988, então item II, art. 24, da Carta de 69.

Nesse estudo de notável valor, em que revela exemplar argúcia científica, escreve que a consideração das diversas normas envolvidas é necessária porque

“[...] evidenciam que a lista foi baixada simplesmente para desanuviar a zona cinzenta e não para restringir o campo do imposto sobre serviços, o que constituiria absurdo sem limite [...] Logo, a taxatividade só alcança a mencionada zona cinzenta, sem retirar do campo do imposto sobre serviços puros, serviços que constituem fato gerador de imposto federal ou estadual [...] Em face do exposto podemos afirmar que a lista federal é taxativa tão somente na parte relativa à prestação consorciada com o fornecimento de mercadorias” (Imposto Municipal sobre Serviços – Taxatividade Parcial da Lista, *Revista de Direito Público*, n. 20, p. 339).

Resumidamente, os defensores da não taxatividade das listas de serviços entendem que o Texto Constitucional, anterior e atual, estabelece a competência tributária plena e privativa para as municipalidades, não podendo, pois, o legislador infraconstitucional limitá-la.

Importante destacar que os mencionados juristas adotam a postura sobre a não taxatividade da lista de serviços em decorrência de seus próprios posicionamentos (alguns transcritos no tópico anterior) sobre a “inconstitucionalidade” da limitação imposta pelo próprio texto constitucional.

---

<sup>67</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 115.



De fato, a limitação do campo de incidência do ISSQN se assemelha muito à chamada competência concorrente vertical ventilada nos capítulos iniciais, no qual a União Federal estabelece as regras gerais, enquanto o Município exerceria a competência complementar.

Importante destacar que Aires Barreto não está sozinho no entendimento de que as listas de serviços têm meras características exemplificativas. José Eduardo Soares de Melo<sup>68</sup> também defende essa posição:

Portanto, a prodigalidade, a benevolência, ou a omissão do Congresso Nacional é que irão determinar o alcance da competência dos Municípios, o que não tem nenhuma sustentação lógica.

Na vigência da Constituição anterior já era combatida esta esdrúxula situação (*taxatividade das listas de serviços*), porque importaria o seguinte [...].

Conforme entendimentos dos nobres juristas, a questão sempre foi tema de calorosos embates, entretanto o entendimento comandado por Baleeiro<sup>69</sup> é o que prevalece até hoje nas cortes brasileiras:

Na opinião geral, a lista a que se referem o art. 24, II, da CF e o art. 8.º do Dec.-lei n.º 834/69 é taxativa: tributáveis serão só os serviços nela mencionados, embora cada item dessa lista comporte interpretação ampla e analógica. Respondendo a consulta do Dr. Whitaker Sales, em 15.08.1973, Rubens G. Sousa discordou dessa opinião nossa, afirmando que são incompatíveis a taxatividade e analogia. A analogia, no caso, tem sido admitida pelo STF (p. ex. RE n.º 75.952, Thompson, *RTJ* 68/198).

Além disso, a lista, não raro, permite a analogia, por assemelhação, incluindo nos itens as cláusulas e *congêneres* (n.º 34, 26, 20, 39 etc.), e *serviços correlatos* (n.º 36) e *operações similares* (n.º 47) etc. *Gêneros* compreendendo várias espécies.

---

<sup>68</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *ISS: aspectos teóricos e práticos*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 54.

<sup>69</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 501.

Rui Barbosa Nogueira já assinalou essa circunstância que tem alcance na interpretação.

Decerto, o art. 97 do CTN não tolera analogia para definição do fato gerador. Não se pode incluir na lista categoria que nela inexistia. Mas o que existe pode ser interpretado amplamente.

Não deixa de ser taxativa a lista se a interpretação, p. ex., incluir o solicitador ao lado do provisionado ou o parecerista ao lado do advogado (item 5), o agente de propriedade autoral científica ao lado do que agencia a propriedade literária ou artística; a sauna ao lado da ducha (item 26); análise científica a par da análise técnica (item 33); figurinistas ao lado de modistas (item 45); encadernação de manuscritos, documentos e jornais ao lado da encadernação de livros e revistas do item 60 etc.

Não apenas no campo doutrinário, Baleeiro foi um marco para fins de definição da taxatividade das listas anexas aos respectivos decretos, na sua função de Ministro do STF, principalmente quando lhe coube a relatoria da RE n.º 77.183/SP, no qual foram firmadas a natureza taxativa das listas de serviços e a constitucionalidade da limitação imposta, pelo então Decreto-lei n.º 406/1968, à competência tributária dos municípios.

Nesse sentido, até Aires Barreto admite que o entendimento expressado por Baleeiro, proferido sob a égide da Constituição de 1969, ainda é o norte para as Cortes brasileiras:

Sem embargo de nossa discordância, é forçoso reconhecer que a tese da taxatividade da lista é predominante. Além disso, é postura consagrada da jurisprudência. Nossos tribunais têm se manifestado pela taxatividade da lista.

[...]

Em virtude desse entendimento doutrinário e jurisprudencial, a lista de serviços aprovada pela Lei Complementar 116/2003 é tida por taxativa, encerrando *numerus clausus*. Dessa postura segue-se que serviços que não venham nela descritos não podem ser tributados pelos Municípios.<sup>70</sup>

Contudo, cabe destacar que no ano de 2010 a Ministra Ellen Gracie<sup>71</sup> reconheceu a repercussão geral no que tange à discussão do artigo 156, III, da

---

<sup>70</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 118.

<sup>71</sup> RE n.º 615.580/RJ.

Constituição Federal e as Listas Anexas ao Decreto-lei n.º 406/1968 e à Lei Complementar n.º 116/2003, mormente no que se refere ao caráter taxativo.

Dessa forma, em uma análise rasa, poder-se-ia concluir que o reconhecimento da repercussão geral do assunto poderia significar que o STF estaria revendo o entendimento de mais de quarenta anos.

No entanto, a leitura da decisão da Ministra Relatora traz à luz que o voto proferido não foi nesse sentido, uma vez que ela deixa entender que a matéria, já pacificada naquela Corte, deve ser objeto de repercussão geral como maneira de sanear os inúmeros processos que ainda tratam da taxatividade.

Em outras palavras, a repercussão geral levantada vai em sentido diametralmente oposto ao que deixa transparecer em um primeiro momento, pois não se pretende discutir novamente a taxatividade da lista anexa, mas ratificar o entendimento do saudoso Mestre Baleeiro.

Destaque-se que novamente tece-se crítica, dessa vez para o entendimento jurisprudencial dominante até a presente data. A limitação da competência tributária dos municípios é um entrave para a devida tributação dos novos serviços em função de sua natureza ímpar.

Por questões lógicas, as listas anexas aos diplomas complementares relacionados ao ISSQN não podem antever as novas relações econômicas e prestacionais que podem ser geradas no futuro, sendo que a legislação muitas vezes é obsoleta antes mesmo de ser publicada (como por exemplo o Projeto de Lei que deu origem à Lei Complementar nº 116/2003, teve como origem um projeto de lei de 1989).

Obviamente o problema decorre da falta de técnica legislativa e jurídica já destacada no tópico referente ao ICMS, pois a ideia primeira era de instituir um tributo de competência estadual, o qual englobaria o ISSQN, um imposto sobre consumo e/ou valor agregado, o que poderia não apenas eliminar qualquer questão

sobre o conflito de competência material analisado, bem como daria os instrumentos para as autoridades administrativas para tributar as novas prestações.

Por ora, passa-se a analisar a legislação tributária editada posteriormente à promulgação da Constituição Federal de 1988, sempre lembrando que o Decreto-lei n.º 406/1968 nunca foi completamente revogado pela legislação posterior.

### **3.8 Lei Complementar n.º 116/2003**

O Decreto-lei n.º 406/1968, pelo menos no que tange ao ISSQN, produziu efeitos plenos até a edição da Lei Complementar n.º 116/2003, ou seja, praticamente quinze anos após a promulgação da Constituição Federal de 1988.

Em seu artigo 1.º, a Lei Complementar n.º 116/2003, determina:

Art. 1.º 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.

Apesar de empregar a expressão “qualquer natureza”, a legislação complementar é restritiva ao limitar que o ISSQN somente pode incidir sobre os serviços expressamente enumerados na Lista Anexa ao mencionado diploma complementar.

A Lista Anexa tem sido atualizada desde sua criação em 1968, primeiro pelo Decreto-lei n.º 834 de 1969 e depois pela Lei Complementar n.º 56/1997. No entanto, o texto básico continuou o mesmo, sendo alterados apenas os itens constantes do rol de serviços sujeitos ao ISSQN.

No entanto, com a edição da Lei Complementar n.º 116/2003, houve uma mudança não apenas na listagem dos serviços, mas ocorreu na maneira como os serviços são organizados e agrupados.

Em vez da utilização de números sequenciais, passou-se a adotar a separação por item e subitem com o emprego apenas de números no formato XX.XX. Destaque-se que os itens foram organizados para que as prestações fossem agrupadas por natureza. Por exemplo, o capítulo 1 agrega: “Serviços de informática e congêneres”.

Outro agrupamento importante para o presente tema refere-se ao capítulo 11 da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003, que trata de “Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres”, sendo, portanto, o subitem 11.02 uma espécie de serviço de “vigilância e congêneres”.

O mesmo ocorre com o serviço de *streaming*, que é a disponibilização de conteúdo *on-line* e em tempo real (não confundir com disponibilização de programação ao vivo), que muitas vezes é enquadrado como serviços do capítulo 1 (Serviços de informática e congêneres), da lista anexa à Lei Complementar n.º 116/2003.

Sob esse aspecto, é de grande valia destacar que recentemente a Câmara de Deputadas aprovou o texto do Projeto de Lei Complementar n.º 366/2013, o qual expressamente acrescenta o rol taxativo da Lei Complementar n.º 116/2003.

Saliente-se que no atual Estado Federado que o Brasil adotou são mais de cinco mil municipalidades, o que implicaria mais de cinco mil competências e legislações a serem analisadas, uma compilação quase que impossível não apenas em função do número de leis e decretos, mas a constante mutabilidade da legislação tributária.

Assim, irremediavelmente, um trabalho que pretendesse analisar todas essas legislações estaria obsoleto antes de sua conclusão. Apesar de o presente trabalho ser ambicioso no que tange ao esgotamento do tema, tem-se que um estudo de mais de cinco mil municípios não traria qualquer conclusão ou mesmo elementos úteis à resolução da hipótese proposta.

Dessa forma, restringir-se-á à legislação federal e entendimentos em procedimentos administrativos exarados pelas capitais dos Estados, especialmente no que concerne à Municipalidade de São Paulo.

Em uma primeira análise poder-se-ia concluir que o conflito de competência seria de fácil solução, uma vez que o artigo 1.º, II, da Lei Complementar n.º 116/2003 define que os serviços listados (taxativamente nos termos supra expostos) constituem fatos geradores exclusivos do ISSQN:

§ 2.º 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.

Em outras palavras, determina o mencionado diploma complementar que, uma vez inserida na lista de serviços, essa prestação deixa a zona de incidência do ICMS, ainda que envolva a venda de mercadoria, sendo a hipótese de incidência da exação estadual prejudicada.

No entanto, a conclusão derivada apenas das premissas *supra* é incompleta, pois devem-se interpretar os diplomas complementares destacados à luz dos demais normativos do ordenamento jurídico, especialmente a Constituição Federal.

Desnecessários são maiores esclarecimentos sobre as questões de competência tributária no que se refere ao ISSQN, pois todos os argumentos despendidos no capítulo anterior (Decreto-lei n.º 406/1968) podem ser facilmente aplicados à Lei Complementar n.º 116/2003.

Cabe lançar a segunda crítica ao entendimento esposado por doutrinadores e pela própria redação da Constituição Federal, no tocante à limitação imposta pela Constituição Federal ao poder de tributar das Municipalidades e pela taxatividade dos serviços relativa à interpretação da legislação pelos tribunais superiores. Assim, acompanha-se o entendimento já exposto de Aires Barreto e José Eduardo Soares

de Melo sobre a questão da taxatividade dos serviços listados na Lei Complementar n.º 116/2003.<sup>72</sup>

Encerra-se, assim, a análise das questões estritamente relacionadas à competência tributária dos Estados e das Municipalidades no tocante ao ICMS e ISSQN, respectivamente.

No entanto, antes de adentrar no exame das questões envolvendo os fatos geradores dos tributos, são necessários alguns comentários sobre normas legais, que estariam entre a questão da competência tributária e dos respectivos fatos geradores, especialmente no que concerne à definição de telecomunicação.

---

<sup>72</sup> Apesar de muito bem fundamentada, a corrente que apoia a não taxatividade da lista anexa ainda é minoria entre os operadores do direito.

## **4 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET**

Finalizadas as questões referentes à hipótese de incidência e aos instrumentos complementares para fins de dirimir os conflitos de competência tributária, passa-se à análise dos casos concretos relacionados aos conflitos de competência entre Estados e Municípios. Passa-se então a responder uma das questões que surgiram durante o desenvolvimento do presente trabalho, qual seja, estar-se-ia perante a um conflito de competência ou problema de interpretação/subsunção dos fatos às normas?

Com efeito, foram eleitos alguns serviços para serem analisados, pois a revisão de todos os novos serviços digitais OTT seria um trabalho inglório, um verdadeiro Trabalho de Sísifo, pois, com a conclusão de cada capítulo, já uma atualização de determinado instrumento ou aplicativo.

No entanto, os casos concretos não foram selecionados de maneira aleatória, conforme destacado na introdução, sendo um caso – provedores de acesso à internet – já pacificado pelos tribunais superiores; o segundo caso, serviço de monitoramento de bens e pessoas um conflito de competência latente, e dois outros, Netflix e WhatsApp, prestações que tem potencial enorme de preencher as manchetes e tribunais administrativos em um curto e médio prazo.

Como manda o senso comum, inicia-se pela análise do conflito de competência relacionada aos serviços de provimento de acesso à internet, pois esta é a mais antiga e, pelo menos em teoria, a mais simples de ser abordada em função dos estudos já consagrados e, principalmente, pela resolução do conflito de



competência pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme sumarizado por Leandro Paulsen.<sup>73</sup>

Já decidiu o STJ que incide o ICMS sobre a tarifa de assinatura básica mensal de telefonia: “Incide ICMS sobre a cobrança de assinatura básica residencial, que se constitui em verdadeira remuneração do serviço de telefonia, já que sua previsão legal é de estabelecer valor mínimo que justifique a viabilidade econômica do serviço com a contrapartida de franquia de utilização”. Considerou também que incide na transmissão de sinais de TV a cabo 553 e via satélite. A Súmula do STJ, por sua vez, dispõe: “O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet”.

Não obstante o encerramento da discussão, o estudo do caso concreto é valioso não apenas para fins de qualificação da presente dissertação, mas para resolução de eventuais temas que extrapolam material e temporalmente o presente trabalho.

Para definir os serviços prestados, tomam-se os conceitos traçados por Ivan Luiz Sobral Campos e João Agripino Maia:<sup>74</sup>

O provedor de acesso à Internet é aquele prestador de serviços que, valendo-se de diversos equipamentos e *softwares*, oferece aos seus clientes a possibilidade de acesso à internet. O acesso ocorre com suporte de um sistema telefônico (ou de uma rede de cabo, ou por satélite etc.), que conecta os clientes ao provedor e o provedor à rede. Os equipamentos e *softwares* do provedor permitem a troca de informações entre cliente e a rede. Tal troca de informação pode dizer respeito a mensagens (*e-mails*), arquivos, programas e até mesmo as páginas de informação e entretenimento.

Em complemento à definição *supra*, tem-se a definição de internet, muito bem compilada por Gustavo Testa Corrêa:<sup>75</sup>

Vejamos o que seria a Internet para alguns autores. O Procurador-Geral do Estado da Flórida, nos Estados Unidos, conceituou a

---

<sup>73</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 615.

<sup>74</sup> CAMPOS, Ivan Luiz Sobral; MAIA, João Agripino. *O direito e a internet*. Coordenação de Valdir de Oliveira Rocha Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 124.

<sup>75</sup> CORRÊA, Gustavo Testa. *Aspectos jurídicos da Internet*. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 7.

Internet da seguinte maneira: “A Internet é uma rede mundial, não regulamentada, de sistemas de computadores, conectados por comunicações de fio de alta velocidade e compartilhando um protocolo comum que permite comunicar-se”. Esther Dyson, por sua vez, a entende como: “[...] um ambiente vivo, um lugar onde as sociedades, as comunidades e as instituições possam crescer, [...] a estrutura emerge das ações individuais em vez de originar-se de alguma autoridade ou governo central”.

Uma definição muito utilizada por sua importância e fundamentos históricos é o voto de Justice John Paul Stevens,<sup>76</sup> no caso *Reno vs. American Civil Liberties Union*, quando do julgamento pela Suprema Corte dos EUA:

#### The Internet

The Internet is an international network of interconnected computers. It is the outgrowth of what began in 1969 as a military program called “ARPANET,”<sup>3</sup> which was designed to enable computers operated by the military, defense contractors, and universities conducting defense-related research to communicate with one another by redundant channels even if some portions of the network were damaged in a war. While the ARPANET no longer exists, it provided an example for the development of a number of civilian networks that, eventually linking with each other, now enable tens of millions of people to communicate with one another and to access vast amounts of information from around the world. The Internet is “a unique and wholly new medium of worldwide human communication”.

No Brasil, tem-se a Norma n.º 004/1995, cujo objetivo era “objetivo regular o uso de meios da Rede Pública de Telecomunicações para o provimento e utilização de Serviços de Conexão à Internet”. Precisamente em seu item 3 a definição de internet:

#### Definições

Para fins desta Norma são adotadas as definições contidas no Regulamento Geral para execução da Lei n.º 4.117, aprovado pelo Decreto n.º 52.026, de 20 de maio de 1963, alterado pelo Decreto n.º 97.057, de 10 de novembro de 1988, e ainda as seguintes:

Internet: nome genérico que designa o conjunto de redes, os meios de transmissão e comutação, roteadores, equipamentos e

---

<sup>76</sup> Disponível em: <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/521/844/>>. Acesso em: 17 fev. 2016.

protocolos necessários à comunicação entre computadores, bem como o *software* e os dados contidos nestes computadores.

Assim, pode-se definir internet como uma rede de computadores interligados por meio de protocolos específicos, os quais podem compartilhar informações, mensagens e outros dados. De maneira genérica, uma rede de computadores que se “comunicam” entre si.

Com efeito, serviços de provedores de acesso à internet são empresas de tecnologia que se dedicavam a proporcionar acesso aos usuários à rede mundial de computadores mediante o fornecimento de chaves e protocolos digitais.

Assim, trata-se uma “obrigação de fazer” no sentido estrito do conceito já destacado nos capítulos anteriores, atraindo, pois, a incidência do ISSQN, uma vez que se cuida de um serviço.

Por outro lado, vê-se claramente que em todas as definições dos provedores de acesso à internet contém o vocábulo comunicação, ou seja, estariam os provedores fornecendo, pelo menos em parte, estrutura para que as mensagens sejam transmitidas.

É evidente que o caso dos provedores de acesso à internet apresentou exatamente o conflito de competência que se colocou como premissa primeira do presente estudo, bem como o núcleo de conflito, qual seja serviços de comunicação utilizados de maneira intensiva e como suporte, ou seja, não está se falando aqui de mera classificação de serviços, mas de dois entes tributantes exigindo tributos sobre uma mesma prestação.

Têm-se, de um lado, as autoridades estaduais clamando pela incidência do ICMS por se tratar de serviços de comunicação/telecomunicação; de outro, as Municipalidades, com base na Lei Complementar nº 116/2003, suportavam que os serviços em questão estariam presentes na respectiva Lista Anexa.

Nesse passo, Marco Aurélio Greco<sup>77</sup> delimitou muito bem o conflito de competência supradescrito quando afirmou:

Discute-se acirradamente se os serviços prestados pelo provedor de acesso estão sujeitos ao ICMS, a ISS ou se, eventualmente, sua atividade estaria abrangida pelo âmbito constitucional de incidência do ISS, mas faltaria descrição típica na Lista de Serviços veiculada pela Lei Complementar n.º 56/87, o que implicaria não estar alcançada pela respectiva incidência.

A pretensão dos Estados estava baseada no fato de que o provedor de acesso, pela sua própria natureza e definição, permitia que os usuários acessassem a internet, para, inclusive, se “comunicarem”.

No entanto, apesar de fornecer os protocolos e chaves digitais para possibilitar a comunicação entre usuários, os provedores de acesso utilizavam estrutura de terceiros (linhas telefônicas, cabeamento, ondas de radiofrequência).

Já defendia Marco Aurélio Greco a importância da distinção entre comunicação e serviço de comunicação:

Assim, critério fundamental para a identificação do que configura serviço de comunicação é reconhecer que este só diz respeito ao fornecimento dos meios para a transmissão ou recebimento de mensagens e não ao seu próprio conteúdo.

Neste ponto, cumpre apontar uma outra distinção ligada a essa constatação. Trata-se de reconhecer que não se pode confundir o “comunicar-se” com o “prestar serviço de comunicação”. Quem transmite mensagem próprias a outrem está se comunicando com a outra pessoa, neste caso, não presta serviço a ninguém. Prestador de serviço de comunicação é aquele que fornece os respectivos meios para comunicação, assim entendidos não apenas como aqueles necessários ao transporte das mensagens, mas também aqueles que tornam possível a instauração de uma relação comunicativa, tais como interfaces, dispositivos, equipamentos etc. Em outras palavras, presta serviço de comunicação quem fornece “ambiente de comunicação”.<sup>78</sup>

---

<sup>77</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Internet e direito*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 121.

<sup>78</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Internet e direito*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 124.

Nesse cenário, as empresas/provedores, como UOL, Terra e outras, não possuíam a estrutura completa para proporcionar o chamado ambiente de comunicação, para a conexão à internet era necessário que o assinante do respectivo ISP também possuísse um contrato com uma terceira empresa que forneceria a infraestrutura (física) para possibilitar o acesso à rede.

Os provedores de acesso à internet prestavam o serviço de acesso que pode ser resumido à atribuição das chaves e protocolo, cominando ao usuário um IP (fixo ou dinâmico) para fins de interação, acesso e comunicação à rede mundial de computadores.

Dessa forma, os ISP utilizavam-se dos serviços de telecomunicação para prestação de seus serviços, caracterizando assim o chamado serviço de valor adicionado nos termos definidos pela LGT e abordado no capítulo precedente.

Outrossim, as Municipalidades entendiam que os serviços prestados pelos provedores de acesso estavam listados no Capítulo I da lista anexa à Lei Complementar n.º 116/2003, como um serviço de processamento de dados ou similar (capítulo 1 da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003).

Note-se que tanto os Municípios quanto os Estados pretendiam aplicar interpretação extensiva da hipótese de incidência dos respectivos tributos para alcançar as receitas oriundas do serviço de provedor de acesso.

Portanto, entende-se ser de grande valia a análise, ainda que sumária, do posicionamento dos Tribunais Superiores no que tange à resolução do conflito de competência que se instaurou no final do século XX e início do século XXI.

Com efeito, o STJ se manifestou em sentido contrário às interpretações dos Estados, entendendo pela não incidência do ICMS sobre o serviço de provedor de acesso à internet:<sup>79</sup>

Embargos de divergência. Recurso especial. Tributário. Serviço prestado pelos provedores de acesso à internet. Artigos 155, II, da Constituição Federal, e 2.º, II, da LC n.º 87/96. Serviço de valor adicionado. Artigo 61 da Lei n.º 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações). Norma n.º 004/95 do Ministério das Comunicações.

Proposta de regulamento para o uso de serviços e redes de telecomunicações no acesso a serviços internet, da Anatel. Artigo 21, XI, da Constituição Federal. Não incidência de ICMS.

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

Segundo informações da Agência Nacional de Telecomunicações – Anatel, “a Internet é um conjunto de redes e computadores que se interligam em nível mundial, por meio de redes e serviços de telecomunicações, utilizando no seu processo de comunicação protocolos padronizados. Os usuários têm acesso ao ambiente Internet por meio de Provedores de Acesso a Serviços Internet. O acesso aos provedores pode se dar utilizando serviços de telecomunicações dedicados a esse fim ou fazendo uso de outros serviços de telecomunicações, como o Serviço Telefônico Fixo Comutado” (Acesso a Serviços Internet, Resultado da Consulta Pública 372 – Anatel).

A Proposta de Regulamento para o Uso de Serviços e Redes de Telecomunicações no Acesso a Serviços Internet, da Anatel, define, em seu artigo 4.º, como Provedor de Acesso a Serviços Internet – PASI, “o conjunto de atividades que permite, dentre outras utilidades, a autenticação ou reconhecimento de um usuário para acesso a Serviços Internet”. Em seu artigo 6.º determina, ainda, que “o Provimento de Acesso a Serviços Internet não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor e seus clientes como usuários dos serviços de telecomunicações que lhe dá suporte”.

---

<sup>79</sup> EREsp n.º 456.650/PR, Rel. Min. José Delgado, Rel. p/ Acórdão Min. Franciulli Netto, 1.ª Seção, j. 11.05.2005, DJ 20.03.2006, p. 181.

Por outro lado, a Lei Federal n.º 9.472/97, denominada Lei Geral de Telecomunicações – LGT, no § 1.º de seu artigo 61, dispõe que o serviço de valor adicionado “não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição”. O *caput* do mencionado artigo define o referido serviço como “a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações”. O serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet não se caracteriza como serviço de telecomunicação, porque não necessita de autorização, permissão ou concessão da União, conforme determina o artigo 21, XI, da Constituição Federal.

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

[...]

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

Segundo salientou a douta Ministra Eliana Calmon, quando do julgamento do recurso especial ora embargado, “independentemente de haver entre o usuário e o provedor ato negocial, a tipicidade fechada do Direito Tributário não permite a incidência do ICMS”.

Embargos de divergência improvidos.

Conforme a análise do julgado paradigma, depreende-se que o STJ afastou a incidência do ICMS sobre os serviços de acesso à internet, cujo principal fundamento foi a definição dos conceitos de provedor de internet e de comunicação/telecomunicação.

Não obstante a abalizada doutrina destacada no julgamento do caso transcrito, o ponto principal foi o já mencionado artigo 61 da LGT, que expressamente diferencia esse tipo de prestação dos serviços de telecomunicação.

Tamanha a relevância do tema à época, que o STJ editou Súmula n.º 334, a qual determina: “O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet”. Sedimentado, portanto, o afastamento da exação de competência

estadual sobre as receitas decorrentes dos serviços de provedores de acesso à internet.

No caso dos provedores de acesso à internet, não obstante o afastamento do ICMS, os contribuintes novamente se socorreram do Poder Judiciário para afastar também a exigência do ISSQN, exatamente o que ocorre no caso das empresas de localização de bens e pessoas.

Processual civil e tributário. Fundamentação deficiente. Súmula 284/STF. Serviço prestado pelos provedores de internet. ISS. Não incidência. Precedentes.

1. Considera-se deficiente a fundamentação de recurso especial em que não foram indicados com objetividade os dispositivos de lei federal supostamente violados. Incidência da Súmula 284/STF.
2. A atividade desempenhada pelos provedores de acesso à internet constitui serviço de valor adicionado (art. 61 da Lei 9.472/97).
3. As Turmas de Direito Público desta Corte firmaram entendimento de que o ISS não incide sobre o serviço prestado pelos provedores de acesso à internet, em razão desta atividade não estar compreendida na lista anexa ao Dec. Lei 406/68. Precedentes.
4. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, não provido (REsp 1183611/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, 2.<sup>a</sup> Turma, j. 15.06.2010, DJe 22.06.2010).

Conforme se pode depreender do exposto *supra*, o STJ se baseou no entendimento pacificado pela jurisprudência pátria no que tange à taxatividade da lista anexa à Lei Complementar n.º 116/2003, nos termos já verificados quando da análise da competência tributária dos municípios.

Apesar de o mencionado julgado citar expressamente a legislação anterior à Lei Complementar n.º 116/2003, é importante destacar que a lista anexa não sofreu qualquer modificação expressiva no que tange à tributação dos serviços de provedor de acesso à internet.

Assim, ao final das discussões judiciais, às empresas que prestam serviço de acesso à internet foi garantido o direito de não recolher qualquer uma das exações exigidas. Com efeito, no conflito de competência foi decidido contra os dois entes federados, desonerando, assim os prestadores de serviço e acesso à internet do recolhimento do ICMS e do ISSQN.



Esse resultado não foi ao acaso, conforme já tangenciado nos capítulos anteriores, a escolha do modelo federativo brasileiro tridimensional, bem como as opções da assembleia constituinte, aliado aos entendimentos doutrinários criaram um ordenamento jurídico no qual prestações podem ser excluídas da competência tributária dos entes federados.

Nesse sentido, a reação legislativa ou mesmo jurisprudencial é lenta e morosa; no caso do ISP, quando da solução definitiva da controvérsia, o tema já não era tão relevante em função da velocidade com que as questões da era digital evoluem.

Nesse novo cenário, não era mais necessária, legal ou tecnicamente, a contratação de provedor de acesso à internet para atribuição de chaves protocolos, uma vez que as próprias empresas de telecomunicação (*lato sensu*) passaram a fornecer a estrutura necessária para o usuário acessar a internet.

Portanto, a figura do provedor de acesso à internet desapareceu gradativamente, pois uma mesma empresa proporcionava o “ambiente de comunicação” para fins de transmissão de mensagens nos termos destacados por Marco Aurélio Greco nas transcrições do presente capítulo.

Entretanto, de todas as discussões jurídicas travadas algumas conclusões devem ser fixadas para o restante do estudo. As premissas listadas a seguir ilustram o corrente entendimento da jurisprudência e de grande parte da doutrina, mas não o posicionamento deste trabalho:

- (i) O ICMS não incide sobre a comunicação em si, apenas sobre os serviços de comunicação (meio de transmissão da mensagem);
- (ii) Serviços de Valor Adicionado e/ou OTT não devem ser confundidos com os meios/suporte de telecomunicações utilizados por estes;
- (iii) Serviços de Valor Adicionado e/ou OTT, por não serem serviço de telecomunicação, estão fora do campo de incidência do ICMS;
- (iv) A Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003 é taxativa, cabendo uma interpretação extensiva.

Destaque-se que as premissas acima não configuram uma verdade absoluta, especialmente para o presente trabalho, sendo, inclusive, algumas delas já criticadas no presente estudo. No entanto, configuram o atual entendimento da jurisprudência e doutrina brasileira, com base no texto constitucional de 1988 e na legislação correlata.

Conforme mencionado no início do capítulo, poder-se-iam traçar diversos paralelos a respeito dos provedores de acesso à internet e a questão tributária, especialmente pela vasta literatura.

Todavia, tal compilação de textos e entendimentos somente teriam o condão de aumentar o presente estudo sem uma contrapartida de conteúdo na mesma proporção, pois os conceitos básicos necessários para dirimir as questões sobre os demais conflitos já estão devidamente ventilados.

Assim, elegeram-se os ensinamentos de José Eduardo Soares de Melo:<sup>80</sup>

Cabe ponderar que o provedor cria novas utilidades ao acesso cibernético, consistentes no armazenamento, apresentação, movimentação e recuperação de informações possibilitando os meios de perfazimento da comunicação.

Entretanto, não se vislumbram típicos serviços de comunicação, mas atividades que permitem que os usuários se comuniquem com o mundo virtual. Os provedores nada comunicam porque não detêm os conhecimentos constantes da realidade virtual, mas apenas criam condição/ões para que ocorra a ligação entre dois pontos.

Não obstante o exposto, algumas interpretações da abalizada doutrina e jurisprudência e algumas conclusões são precipitadas ou não adequadas (pelo menos no contexto atual), especialmente no que concerne à exclusão dos serviços de valor adicionado do campo de incidência do ICMS.

Tal premissa, inclusive, foi utilizada para afastar, de maneira incorreta, frise-se, a incidência da exação estadual sobre os serviços de Voice Over Internet

---

<sup>80</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 12. ed. Versão Kindle.

Protocol comumente conhecido por sua sigla VOIP, conforme se pode depreender de julgado do Tribunal de Justiça de São Paulo (ainda pendente de manifestação dos tribunais superiores):

Apelação. Mandado de segurança. Ato judicial impugnado. Procedência do pedido mediato. Tributário. Hipótese de incidência tributária. ICMS. Prestação de serviços Voice Over Internet Protocol VoIP. Serviço de provedor de acesso à internet. Pressupostos da impetração. Reconhecimento.

Serviço prestado constitui mero valor adicionado, nos termos da Lei Geral de Telecomunicações. Possibilidade de utilização dos conceitos de direito privado para a definição dos elementos da hipótese de incidência tributária.

Realidades distintas envolvem o “serviço de comunicação” e o “serviço de valor adicionado”. Investigação sobre o universo do serviço prestado pela impetrante inibe a incidência de ICMS. Aplicação da Súmula 334 do STJ. O provedor apenas se utiliza da infraestrutura criada por um provedor de sinal de internet (Processo n.º 0031647-97.2013.8.26.0053, 9.ª Câmara de Direito Público, j. 29.10.2014).

Conforme se pode depreender da análise do julgado *supra*, os ilustres desembargadores estabelecem diretamente a relação entre a exclusão de incidência do ICMS sobre VOIP e a sua classificação como Serviço de Valor Adicionado.

Essa relação tem raízes no parecer expressado pela mais abalizada doutrina citada até o momento. Tal entendimento, do qual respeitosamente se discorda, pode ser sumarizado nos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho:<sup>81</sup>

O Serviço de Conexão à Internet, por si só, não possibilita a emissão, transmissão ou recepção de informações, deixando de enquadrar-se, por isso, no conceito de serviço comunicacional. Para ter acesso à Internet, o usuário deve conectar-se a um sistema de telefonia ou meio eletrônico, e, este sim, estaria em condições de prestar o serviço de comunicação, ficando sujeito à incidência do ICMS. O provedor, portanto, precisa de uma terceira pessoa que efetue esse serviço, servindo como canal físico, para que, desse

---

<sup>81</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Não incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet. *Revista Dialética de Direito Tributário*, p. 96.

modo, fique estabelecido o vínculo comunicacional entre usuário e a Internet. É esse canal físico (empresa de telefonia ou outro meio comunicacional) o verdadeiro prestador de serviço de comunicação, pois é ele quem efetua a transmissão, emissão e recepção de mensagens.

Verifica-se, assim, que o ilustre professor adota o entendimento clássico e majoritário de que somente presta serviço de comunicação a empresa que possui a infraestrutura e/ou meio de entregar a mensagem entre o interlocutor, o que excluiu, por definição, os SVA do campo de incidência do ICMS.

No entanto, na presente dissertação, prefere-se adotar o posicionamento de Marco Aurélio Greco,<sup>82</sup> que, a partir de uma análise profunda dos conceitos e termos técnicos da internet e dos provedores, chega à mesma conclusão do presente trabalho, na modalidade ISP, configura, por si só, um de comunicação.

Nesse sentido, é de grande valia a transcrição do tópico *in totum*:

Entendo que o serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet configura um serviço de comunicação, estando abrangido pelo âmbito de incidência do ICMS de competência estadual.

As razões que me levam a tal convicção decorrem da exposição técnica feita, e mostram que, tanto na hipótese de o conceito de serviço ser entendido a partir do tipo de atividade realizada pelo prestador como na hipótese de sê-lo em função da utilidade obtida pelo usuário, em ambos os casos a conclusão é apenas uma: trata-se de serviço de comunicação.

A primeira razão apoia-se na concepção de serviço em função do tipo de atividade exercida, ou seja, colocando a tônica no prestador de serviço. Desta ótica serviço de comunicação está ligado ao fornecimento de um meio para que alguém transmita mensagens. Ora, o provedor de acesso fornece um meio diferente, um ambiente especial (= a segunda camada) que não se confunde com o ambiente que o ambiente de telefonia proporciona (= a primeira camada). Telefonia é o meio físico apenas, Internet é o meio lógico superposto ao físico; um é de fluxo contínuo o outro é em pacotes; um se dá mediante conexão constante enquanto o outro pelo melhor caminho possível etc. Ou seja, o serviço prestado pelo provedor é de viabilizar um ambiente específico de transmissão de mensagens com características próprias para que haja a comunicação entre terceiros.

---

<sup>82</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Internet e direito*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 134.

A segunda razão apoia-se na concepção de serviço de utilidade obtida, ou seja, colocando a tônica no usuário. Desta ótica, a utilidade proporcionada pelo provimento de acesso é permitir a transmissão de mensagens, é permitir que as pessoas se comuniquem, viabilizando um sistema de comunicação cujas utilidades estão na flexibilidade das conexões, multiplicidade de caminhos, agilidade na obtenção de informações, facilidade de transmissão etc. Pode-se dizer que, se a utilidade obtida pelo usuário em relação à operadora de telefonia é obter uma conexão com certo local, a utilidade obtida pelo provimento de acesso é a conexão com todo o mundo. Portanto, também da ótica do usuário, o provimento viabiliza utilidades novas consistentes numa comunicação cercada de características peculiares.

Em suma, qualquer que seja a ótica de análise, a conclusão continua inalterada: o provedor de acesso presta serviços de comunicação.

Apesar de a concepção de Greco ser a mais apropriada, inclusive no que tange às novas tecnologias, o STJ pacificou entendimento adotando a postura de Paulo de Barros, de que um Serviço de Valor Adicionado não pode ser tributado pelo ICMS. Precedente este, inclusive, que fundamentou a decisão da 9.<sup>a</sup> Câmara de Direito Público de São Paulo no acórdão proferido nos autos do Processo n.º 0031647-97.2013.8.26.0053 supratranscrito.

Fica evidente, novamente, o que se denominou achatamento do gênero (comunicação) com a espécie (telecomunicação) pela doutrina e pela jurisprudência, gerando um dogma que um SVA ou OTT não pode ser caracterizado como um serviço de comunicação.

Contudo, a adoção desse paradigma da maneira como está ocorrendo pode gerar situação teratológica no ordenamento jurídico, conforme mais bem detalhado na conclusão do presente trabalho.

## **5 SERVIÇOS DE MONITORAMENTO DE RASTREAMENTO DE BENS E PESSOAS**

Finalizada a análise das questões referentes à competência tributária dos Estados e Municípios no tocante aos provedores de acesso à internet, passa-se ao exame do segundo caso pragmático, os serviços de monitoramento e rastreamento de pessoas e bens.

Apesar de tal conflito não alcançar as manchetes da mídia, especializada ou não, o conflito de competência dos prestadores dessa modalidade de serviço é muito interessante para o presente estudo por dois motivos principais: primeiro, por se tratar de um conflito que se desenvolveu nos últimos anos e não foi submetido, ainda, ao Poder Judiciário; e, segundo, por ser um conflito de competência que se originou em virtude da evolução das tecnologias empregadas, pois os serviços, pelo menos em sua origem, já estavam previstos na Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003.

Por se tratar de uma lide em curso, o capítulo referente a essa modalidade será mais longo, pois, não obstante possuir as mesmas características dos casos dos servidores, o questionamento ainda se encontra nos tribunais administrativos e, assim como os textos desenvolvidos antes da resolução final do conflito pelo Poder Judiciário, existem várias perspectivas que devem ser analisadas.

Primeiramente, será importante discorrer sobre a legislação específica desse setor, para somente então analisar a materialidade das normas tributárias de superposição.

Em um segundo momento, pretende-se analisar as questões envolvendo os fatos geradores por meio da descrição do funcionamento dos sistemas utilizados pelas empresas que atuam no setor, sendo que diferenças técnicas de cada sistema serão desprezadas, pois essas questões teriam lugar num trabalho ligado à engenharia, e não de direito.

Não obstante deixar algumas questões de engenharia e de tecnologia em informação em um segundo plano, pretende-se utilizar os termos técnicos mais precisos para definir os sistemas e conceituar corretamente os serviços prestados.

Mesmo procedimento utilizado pelos doutos juristas quando da produção dos textos referentes aos serviços OTT.

## 5.1 Conceitos

Nos termos postos, as regras-matrizes de ambos os tributos já foram devidamente analisadas nos capítulos anteriores, bem como as respectivas competências dos Estados e Município. Assim, entende-se desnecessária nova abordagem.

Primeiramente, é interessante trazer a definição dos vocábulos utilizados para descrever os serviços em tela, quais sejam: monitorar e rastrear:<sup>83</sup>

Monitorar. *v.t.d.* 1. Acompanhar e avaliar (dados fornecidos por aparelhagem técnica). 2. *Restr.* Controlar, mediante monitoração. [...]

Rastrear. *v.t.d.* 1. Rastejar (1 e 2).

Rastejar: *v.t.d.* 1. Seguir o rastro ou a pista de; rastrear: A polícia *rastejou* o fugitivo. 2. Investigar, inquirir, indagar, rastrear: Não tinham dados para rastejar as causas do fenômeno. [...]

Como visto até o presente momento, apesar de o *nomen iuris* de determinada prestação de serviço ou qualquer ato não determinar a hipótese de incidência dos tributos e, conseqüentemente, a competência tributária, as definições *supra* são um bom ponto de partida para fins de solução do conflito de competência.

---

<sup>83</sup> FERREIRA, Aurélio de Buarque de Holanda. *Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa*. 4. ed. Curitiba: Positivo, 2009.

Assim, mesmo não sendo sinônimos, os dois vocábulos passam a ideia de acompanhar, verificar ou checar algo ou alguém, intimamente ligado a um conceito de segurança patrimonial e pessoal.

Tal assertiva é ratificada pelo fato de os serviços de monitoramento estarem previstos no subitem 11.02 da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003: “11.02 – Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas”.

Em sua origem, os serviços de segurança na modalidade monitoramento, de fato, eram prestados quase em sua totalidade de maneira presencial, no qual uma pessoa ou grupo era encarregado do monitoramento *in loco*. Tal afirmativa pode ser comprovada com a análise sistemática da Lei Complementar n.º 116/2003, conforme adiante abordado.

Por ora, é importante destacar que as novas tecnologias de informação e comunicação alteraram a maneira como o monitoramento é realizado, passando de um serviço com uma forte participação humana para um serviço com quase nenhuma interferência de um ser pensante, baseado em redes e sistemas eletrônicos à distância.

Surge, assim, o elemento de conexão que despertou o interesse dos fiscos estaduais, a utilização de serviços de telecomunicação para monitorar ou rastrear bens ou pessoas.

Das premissas *supra* tem-se que a solução para o conflito de competência apontado reside na materialidade da prestação analisada; passa-se, assim, à análise dos serviços de monitoramento e rastreamento no que tange à sua materialidade e forma como é usualmente prestada.

Com efeito, os serviços prestados basicamente consistem na obtenção da localização geográfica de um determinado bem ou pessoa, por meio de utilização de radiofrequências das mais diversas naturezas, muitas delas, inclusive, decorrentes de serviços de telefonia móvel.



Para tanto, é instalado, principalmente em automóveis, um equipamento receptor e transmissor de certa frequência de rádio, que determina sua posição função de um ponto fixo conhecido pelo sistema (esse marco pode ser uma antena, um satélite geoestacionário, redes WIFI conhecidas, etc.).

De posse desses dados, o sistema estabelece e processa a distância do equipamento desse marco, uma vez estabelecida a distância em relação a um ponto cujas coordenadas são conhecidas, é possível determinar a localização do equipamento e, conseqüentemente, do bem ou da pessoa.

O sistema opera de maneira extremamente simples apesar da utilização de tecnologia de ponta: a partir de um marco fixo, o equipamento mede o tempo de retorno de um sinal por ele emitido ou mesmo a força desse “eco”. Realizando esse procedimento com outros dois marcos fixos estabelece-se um plano ou localização (do brocardo matemático de que 3 pontos estabelecem um plano).

Note-se que esse é o princípio do sistema conhecido por *GPS*, o qual se utiliza de satélites geoestacionários (fixos em órbita terrestre), ao redor do globo, para fins de determinação da latitude e longitude do equipamento.

A tecnologia mais comum no mercado é a que combina o *GPS* com redes de dados GRPS, no qual as antenas da rede de telefonia móvel são utilizadas para fins de triangulação dos sinais para auxiliar os sinais vindos de satélites - esse sistema é A-GPS.

Com base nas informações acima pode-se concluir que todo telefone celular moderno (mesmo telefones mais antigos já possuíam essa possibilidade de localização, mas não era ofertada ao público), é virtualmente um equipamento de monitoramento e rastreamento com todas as funcionalidades necessárias.

As semelhanças dos equipamentos especializados e com aparelhos celulares são ainda mais profundas, pois praticamente todos esses equipamentos utilizam um *microchip* telefônico (SIMCARD), para poderem funcionar dentro das redes das empresas de telefonia móvel.

Devido a tais semelhança, os Estados entendem que existem um serviço de comunicação oneroso, passível, portanto, de ser tributado pela exação estadual, nos termos garantidos pela Constituição Federal de 1988 definidos pela Lei Complementar n.º 87/1996.

Por outro lado, as Municipalidades, com base na Lei Complementar n.º 116/03, fazem uso da literalidade do quanto disposto no item 11.02 da Lista Anexa para fins cobrança do ISSQN.

Apesar de bem resumida, entende-se, *venia concessa*, que a descrição apresentada é mais que suficiente para o presente trabalho que não tem pretensão de abordar os temas complexos que envolvem a telecomunicação.

Portanto, passa-se à legislação específica inerente às prestadoras de serviço de monitoramento e rastreamento, especialmente no tocante à origem do conflito de competência.

## **5.2 Convênio ICMS n.º 139/2006**

Nos termos destacados *supra*, ao contrário do que ocorre com a legislação do ISSQN, não existia a menção expressa no que se refere à sujeição passiva dos prestadores de serviços de monitoramento e rastreamento de bens em relação ao ICMS.

Tal omissão, tecnicamente, ainda persiste, pois não existe qualquer lei, em sentido estrito, que menciona expressamente o aludido serviço como fato gerador do tributo. Em verdade, os Estados somente se atentaram para a tributação desse mercado em meados da primeira década dos anos 2000.

Assim, como no caso dos prestadores de serviços de provedores de acesso à internet, os Estados entenderam que o ato de monitorar ou mesmo rastrear bens e pessoas seria qualificado como um serviço de comunicação, configurando, pois, fato gerador da exação estadual.

O Convênio ICMS n.º 139/2006, por sua vez, foi o primeiro ato relacionado ao ICMS que menciona expressamente esses serviços e os caracteriza como serviços de comunicação para fins de incidência dessa exação.

O aludido convênio não trata sobre questões referentes a fato gerador ou mesmo traz definições sobre o alcance dos serviços, papel esse de legislação complementar, frise-se. Os Estados, no âmbito do Confaz, autorizam a remissão parcial dos débitos tributários decorrentes do não recolhimento do ICMS incidente sobre os serviços de comunicação na modalidade de rastreamento.

Em outras palavras, os Estados demonstram por meio da celebração do convênio que os serviços de monitoramento e rastreamento de bens e pessoas configuram fatos geradores do ICMS de maneira tácita, pois autorizam a remissão de débitos e a concessão de regime especial de recolhimento.

O fato foi trazido à tona não apenas pela evolução e crescimento desse setor, mas pode ser relacionado com o aumento da insegurança nos grandes centros urbanos, sendo os serviços utilizados primordialmente para localização de veículos furtados ou roubados.

Em verdade, para fins de contratação de seguros automotivos, a grande maioria das seguradoras exige a instalação e a contratação de serviços de monitoramento e rastreamento, quando não oferecem esses serviços diretamente.

Adicionalmente à anistia de valores, foi, ainda, autorizado aos Estados conceder redução de base de cálculo do ICMS com o intuito de diminuir a carga tributária das empresas do setor.

Não foi surpresa que muitos Estados, como São Paulo, reduziram a base de cálculo do tributo de 25% (alíquota do ICMS para serviços de comunicação) para um quinto dessa alíquota, qual seja: 5%, coincidentemente a alíquota máxima do ISSQN:

Artigo 47 (Rastreamento de veículo e carga). Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente na prestação de serviço de

comunicação, na modalidade de monitoramento e rastreamento de veículo e de carga, de forma que a carga tributária resulte no percentual de (Convênio ICMS-139/06): (Artigo acrescentado pelo Decreto 51.484, de 16.01.2007; DOE 17.01.2007; Efeitos a partir de 08.01.2007.)

[...]

IV – 5% (cinco por cento), a partir de 1.º de novembro de 2013. (Inciso acrescentado pelo Decreto 59.652, de 25.10.2013, DOE 26.10.2013.)

Levando-se em conta que não existe previsão expressa na legislação complementar, em sentido estrito, sobre a possibilidade de tributação dos serviços de monitoramento e rastreamento, a exigência do ICMS por parte dos fiscos estaduais decorre da interpretação de que os serviços em questão se enquadram no conceito de comunicação ou mesmo de telecomunicação.

Há várias respostas à consulta dos fiscos estaduais no tocante à subsunção dos serviços de monitoramento e rastreamento de veículos à norma tributária relativamente à incidência do ICMS.

PTA n.º 16.000202402-67

Origem: Belo Horizonte – MG

ICMS. Comunicação. Serviço de monitoramento e rastreamento de bens e pessoas. A prestação de serviço de monitoramento e rastreamento de bens e pessoas configura prestação onerosa de serviço de comunicação, sujeitando-se, portanto, à incidência do ICMS, nos termos do art. 155, inciso II, da Constituição da República/88.

Resposta à Consulta n.º 630/2000

São Paulo, 4 de outubro de 2000.

[...]

18. Porém, o que realmente importa para determinar a possibilidade de aplicação do benefício fiscal em questão é a materialidade do serviço que presta. No caso, não há transmissão unidirecional de mensagens de estação de base a clientes portadores de receptores móveis, que é o que caracteriza o serviço especial de radiochamada, tampouco há autorização para prestar este serviço. Portanto, os serviços prestados pela Consulente estão sujeitos à tributação genericamente prevista na Lei 6.374/89, devendo, portanto, inscrever-se no Cadastro de Contribuintes do ICMS e cumprir as obrigações principal e acessórias previstas no Regulamento do ICMS.

Não apenas no que tange às consultorias tributárias estaduais, mas a existência de lançamentos tributários contra empresas desse setor comprova o entendimento de que as autoridades administrativas estaduais consideram que monitorar algo ou alguém, em verdade, configura um serviço de comunicação ou mesmo de telecomunicação.

É importante destacar que, apesar de o Convênio em comento ter sido supostamente aprovado pelos 26 Estados, verifica-se que alguns deles não concordavam com o entendimento de que os serviços de monitoramento e rastreamento configuram serviços de comunicação, por exemplo, o Estado de Santa Catarina:

Consulta n.º 026/06 – Fazenda de Santa Catarina

[...]

a) os serviços que não presta se caracteriza como serviço de comunicação (a informação da localização do veículo ao seu cliente caracteriza comunicação – não prestação de serviço de comunicação – em que o emitente é a própria consulente, o destinatário é o cliente e a mensagem é a localização do veículo.

b) a consulente é consumidora final de serviços de telecomunicação (telefonia fixa, internet, transmissão satelital), pois utiliza-os como suporte para prestação de monitoramento de veículos que presta ao usuário final.

Outro fato que merece destaque em relação ao convênio abordado, refere-se ao fato de que os Estados concedem anistia parcial dos débitos nos anos ainda dentro do período decadencial. Tal benevolência, não é ao acaso, pois até a edição desse diploma apenas existia algumas soluções de consulta nesse sentido, evidenciando que os Estados começaram a prestar a atenção a um mercado em crescimento.

De fato, as considerações *supra* e a discrepância de entendimentos de entes federados da mesma espécie (Estados) comprovam a relevância do tema analisado na presente dissertação.

### 5.3 O ICMS e o serviço de monitoramento e rastreamento de bens e pessoas

Conforme exposto quando da análise da legislação referente ao ICMS, a exação de competência estadual pode também ser exigida sobre prestação de serviços, em especial serviços de comunicação e de transporte (intermunicipal e interestadual).

Nos termos demonstrados pela análise de solução de consultas, lançamentos tributários e, principalmente, pelo Convênio ICMS n.º 139/2007, as autoridades estaduais entendem que os serviços em comento configuram uma espécie de serviço de comunicação.

Tais serviços estariam, portanto, previstos no artigo 155, III, da Constituição Federal, sendo regulamentados pela Lei Complementar n.º 87/1996, configurando, assim, serviços de comunicação.

Além dos motivos arrecadatórios que não interessam para esta dissertação, os Estados, pelo menos grande parte deles, entendem que a prestação de serviços de monitoramento e rastreamento configuram uma modalidade de serviço de comunicação ou mesmo de telecomunicação.

Contudo, admitindo-se que os serviços de monitoramento e rastreamento de veículos sejam modalidades de serviços de comunicação (gênero), é inevitável a análise da LGT, em seu artigo 60:

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

§ 1.º 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.

É evidente, pois, não obstante as autoridades estaduais classifiquem os serviços de monitoramento e rastreamento de bens e pessoas, a sua paridade com os serviços de telecomunicação (assumindo que a pretensão estadual seja constitucional).

Cabe, neste tópico, definir o que seria a comunicação descrita na regra-matriz constitucional do ICMS e perpetuada pela legislação inerente a esse imposto, para então determinar o que seria prestação de serviços de comunicação, conforme explorado no respectivo capítulo.

Convém lembrar que o Texto Constitucional deixa claro que o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita (sobre a relação de interlocução remetente-destinatário), mas sobre a prestação em si, conforme descrito na matriz constitucional do tributo.

Oportunos, pois, os ensinamentos do renomado jurista Marco Aurélio Greco<sup>84</sup> ao comentar o conceito de comunicação e serviço de comunicação:

Trata-se de reconhecer que, no âmbito do conjunto de atividades que podem ser conceituadas como de “comunicação”, de um lado existem as mensagens [mensagem aqui entendida como qualquer tipo de conteúdo transmitido, palavras, números, instruções etc.], enquanto, de outro lado, existe o meio pelo qual tais mensagens transitam. Ou seja, cumpre distinguir entre (a) as mensagens, consistentes no conteúdo transmitido através de algum meio, (b) do próprio meio pelo qual sua transmissão se viabiliza. Meio, aqui, tem o sentido de aparato físico ou físico ou lógico para a transmissão de mensagens. Assim, há atividades que têm por conteúdo as mensagens em si, enquanto outras têm o meio como o seu objeto precípua. Quem tem determinada mensagem a transmitir ou receber, ou a entrega diretamente ou vai procurar se utilizar de algum meio para tanto.

Assim, critério fundamental para a identificação do que configura serviço de comunicação é reconhecer que este só diz respeito ao fornecimento dos meios para transmissão ou recebimento de mensagens, e não ao seu próprio conteúdo.

Neste ponto, cumpre apontar uma outra distinção ligada a esta constatação. Trata-se de reconhecer que não se pode confundir o “comunicar-se” com o “prestar serviço de comunicação”. Quem transmite mensagens próprias a outrem está se comunicando com a outra pessoa; neste caso, não presta serviços a ninguém. Prestador do serviço de comunicação é aquele que fornece os respectivos meios para a comunicação, assim entendidos não apenas aqueles necessários ao transporte das mensagens, mas também aqueles que tornam possível a instauração de uma relação comunicativa, tais como interfaces, dispositivos, equipamentos etc. Em outras

---

<sup>84</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Internet e direito*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 124-125.

palavras, presta serviço de comunicação quem fornece o “ambiente de comunicação”. Assim, em função da diversidade de meios, podem existir distintos tipos de serviço de comunicação.

É importante destacar que é inarredável o fato de que as empresas de monitoramento e rastreamento de bens e pessoas utilizam serviços de telecomunicação contratados na empresa de telefonia celular (pela própria natureza do serviço não poderia ser diferente, pois o monitoramento e rastreamento demanda uma tecnologia móvel).

Destaque-se, entretanto, que o verbo “utilizar” empregado faz com que essas empresas prestadoras sejam usuárias de tais serviços, e não uma prestadora. Nesse sentido, o entendimento do jurista Edison Aurélio Corazza:<sup>85</sup>

Concluindo, a tributação, pelo ICMS, incide sobre o serviço que tenha a comunicação como atividade-fim, e não como atividade-meio (execução de tarefa de natureza diversa, que dependem da comunicação para se concluírem).

Portanto, a primeira conclusão que se pode tirar do quanto exposto até o presente momento é que os serviços de telecomunicação são atividades-meio da prestação principal, pois, nos termos descritos anteriormente, essas tecnologias são utilizadas para obter dados necessários à localização do bem.

Nesse sentido, inclusive, a própria Anatel já se pronunciou sobre as empresas de Tecnologia de Informação Veicular<sup>86</sup> nos termos atribuídos pela LGT, quando da Solução Regulatória n.º 399/2010:

4. O entendimento regulatório sobre a atividade das TIVs está bem descrito nesse processo, como reproduzido na carta em epígrafe, mais especificamente no item 5.4 no Informe nº 666/2009 – PVCPR/PVCP, de 31 de agosto de 2009:

#### 5.4. SOLUÇÃO REGULATÓRIA

---

<sup>85</sup> CORAZZA, Edison Aurélio. *ICMS sobre prestação de serviços de comunicação*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 88.

<sup>86</sup> Disponível em: <[http://www.denatran.gov.br/download/resolucoes/resolucao\\_contran\\_245.pdf](http://www.denatran.gov.br/download/resolucoes/resolucao_contran_245.pdf)>. Acesso em: 26 set. 2015.



5.4.1.No modelo imaginado, o Usuário do SMP, com contrato de prestação de SMP firmado com Prestadora do Serviço, é a empresa TIV, que contratará Planos de Serviço do SMP específicos para a operacionalização do projeto de instalação de equipamento obrigatório antifurto, devendo esses Planos se ater estritamente ao objeto do projeto, não sendo permitido que a relação das TIVs com seus usuários se confunda com prestação de Serviço de Telecomunicações, como, por exemplo, a oferta de conexão por voz ou outra facilidade que possa direcionar para uma revenda de Serviços de Telecomunicações.

5.4.2.Vale lembrar que essa limitação é apenas regulatória e não tecnológica, com objetivo de impedir que haja uso indevido ou qualquer confusão entre a atividade das empresas de rastreamento com a prestação de Serviço de Telecomunicações, “revenda de tráfego” ou algum outro tipo de operação de SMP por meio de rede virtual.

5.4.3.Essa condição não se trata especificamente de uma restrição ou um cerceamento das possibilidades de atuação e contratação das TIVs, mas, pelo contrário, é uma forma de dar maior segurança jurídica à sua atividade e que, como explicado, não ocorra qualquer confusão entre a sua prestação de facilidade de monitoramento e a prestação de Serviços de Telecomunicações, o que coaduna com a definição de Serviço de Valor Adicionado presente na LGT:

[...]

5.4.4.Portanto, não há que se falar também em confusão entre a facilidade prestada pelas TIVs e outros serviços de telecomunicações com aplicações de rastreamento, como o Serviço Limitado Especializado, submodalidade rastreamento.

5.4.5.Por sua vez, a contratação da facilidade de rastreamento por parte dos proprietários de veículos se faz sem qualquer relacionamento com a prestadora de SMP, sendo esse relacionamento exclusivo com a empresa TIV, cuja escolha será livre e poderá ser alterada a qualquer momento.

[...]

5. Assim, no caso do modelo regulatório proposto, pode-se dizer que, caso não haja alteração, o mesmo é aderente à vigente Regulamentação da Anatel, com as empresas TIV atuando em sua atividade-fim, utilizando o SMP para proveito próprio como um insumo para a prestação da facilidade de rastreamento e bloqueio, não havendo, desde que seguidos os procedimentos acima descritos, como a contratação de Plano de Serviço específico para fins de rastreamento e bloqueio, confusão entre sua atividade, a prestação de Serviço de Telecomunicações, a “revenda de tráfego” ou outros tipos de exploração de SMP por meio de rede virtual.

Em suma, a posição da Anatel é no sentido de que não há que confundir a empresa de Tecnologia de Informação Veicular com a prestação do serviço de telecomunicações, visto que claramente a regulamentação da Anatel considera tais serviços como serviço de valor adicionado, nos termos do art. 61 da LGT.

Assim, pelo menos no que se trata de monitoramento e rastreamento de bens fica evidente que a atividade se caracteriza com um SVA, ou seja, não pode ser considerado um serviço de telecomunicação.

Com base na jurisprudência dominante do STJ e na doutrina (maioria) apresentada, a conclusão imediata ao silogismo desenvolvido até aqui levaria à constatação de que os serviços de monitoramento e rastreamento de bens e pessoas, por se tratar de um serviço de valor adicionado, estaria fora do alcance da hipótese de incidência do ICMS.

Contudo, conforme posicionamento anterior, o achatamento do gênero (comunicação) e a espécie (telecomunicação) não pode ser utilizada para o afastamento da hipótese de incidência do ICMS.

Portanto, a conclusão de que os serviços de monitoramento e rastreamento, por serem SVA, estão fora do campo de incidência do ICMS não é verdadeira/completa,<sup>87</sup> e a análise da materialidade dos serviços deve ir além, pois o ICMS incide sobre o serviço de comunicação e não apenas sobre os serviços de telecomunicação.

Importante destacar que a LGT expressamente determina que os SVA não podem ser confundidos com os sistemas de telecomunicação que lhe dão suporte. Com efeito, o mencionado diploma estaria excluindo os SVA dos conceitos de telecomunicação (espécie).

Contudo, ressalte-se que a regra-matriz do ICMS estipula que o tributo incide sobre os serviços de comunicação (gênero). Portanto, ainda que não se possam classificar os SVA como telecomunicação, estes podem ser caracterizados como serviços de comunicação. Tal posicionamento inclusive é partilhado por

---

<sup>87</sup> Tal definição poderia ser verdadeira quando da promulgação da Constituição Federal de 1988.

Heleno Taveira Torres,<sup>88</sup> que, apesar de manter o entendimento da corrente majoritária sobre o tema, já apresenta uma mudança de pensamento, ainda que na forma de exceção à regra:

Destarte, nos termos do artigo 155, II, da Constituição Federal e da Lei Complementar 87/96, as prestações dos SVA acima tratados – excetuados o *chat* e o serviço de MSN – não se consubstanciam em hipóteses de incidência do ICMS-comunicação. Em vista disso, cabível a segregação desses serviços na fatura dos serviços, com destaque do ICMS unicamente nos casos de serviços de comunicação.

Dessa forma, atreve-se a desafiar os conceitos de ilustres juristas e o entendimento pacificado do STJ,<sup>89</sup> pois se entende que é possível a prestação de serviços de comunicação utilizando-se estrutura de terceiros.

Nos termos já destacados, adota-se para a parte final do presente trabalho o entendimento de Greco no que tange à possibilidade de um serviço de valor adicionado configurar um serviço de comunicação tributado pelo ICMS.

Assim, ainda que os serviços de monitoramento e rastreamento de bens e pessoas configurem serviços de valor adicionado, tal constatação, por si só, não excluiria a competência tributária dos Estados no tocante ao ICMS, pois a hipótese de incidência do tributo prevê que os serviços de comunicação sejam tributados por essa exação.

Para tanto, seria necessário analisar a materialidade dos serviços de monitoramento e rastreamento. Conforme descrito, os serviços examinados têm a função de localizar os veículos, sendo esse vocábulo o mais adequado do que monitorar ou mesmo rastrear.

---

<sup>88</sup> Disponível em: <<http://www.tavareseassociados.com.br/icms-e-iss-nao-incidem-sobre-servicos-de-valor-adicionado-na-telefoniamovel/>>. Acesso em: 13 jun. 2016.

<sup>89</sup> Questionam-se os motivos que deram origem ao entendimento do STJ, não exatamente a conclusão.

Os serviços analisados no presente tópico, funcionam por meio da coleta de informações de radiofrequência, com a utilização da rede de telefonia celular, as empresas prestadoras desse serviço determinam o local geográfico do bem ou da pessoa monitorada ou mesmo rastreada.

Com efeito, as empresas de telecomunicação têm dupla função no que tange às empresas de monitoramento ou rastreamento de bens e pessoas (melhor denominação seriam empresa de localização, conforme se verificará no capítulo seguinte), pois não apenas transportam as informações de um ponto a outro, mas servem como insumo no que tange à determinação do local físico.

Conforme descrito, as antenas das redes celulares são utilizadas como marcos para determinação geográfica do bem ou pessoa, pois os equipamentos disponibilizados pelas empresas desse setor medem as distâncias entre o aparelho e a respectiva antena.

De posse dessa informação, esses dados são transferidos para uma central que processa essa distância e atribui coordenadas para aquele determinado aparelho. Por seu turno, a empresa prestadora deve possuir em seu banco de dados a localização das antenas e satélites e outras redes para então entregar a informação sobre a localização do bem para seu cliente.

Da análise da materialidade percebe-se que as empresas desse setor, em verdade não prestam um serviço de comunicação para seus clientes, apesar do uso intenso de tecnologia de telecomunicação.

Mesmo no caso de monitoramento de pessoas (famosas tornazeleiras), nenhuma mensagem estaria sendo produzida pelo indivíduo portador do dispositivo eletrônico, pois o prestador de serviços apenas coleta dados geográficos do equipamento sem qualquer participação da pessoa monitorada ou mesmo rastreada (maior parte dos casos seria localizada).

Portanto, sob qualquer ótica, os serviços de monitoramento, rastreamento ou “localização” não podem ser classificados com serviço de comunicação, afastando, pois, a incidência do ICMS.

Destaque-se que tais serviços são caracterizados pela Anatel como SVA, mas o afastamento da incidência do ICMS decorre da natureza do serviço, e não de sua classificação.

#### **5.4 O ISSQN e o serviço de monitoramento e rastreamento de bens e pessoas**

Analisada a questão referente ao ICMS, deve-se verificar a materialidade dos serviços de monitoramento e rastreamento de bens e pessoas ante a legislação do ISSQN para fins de solução do conflito instaurado *in casu*.

Nos termos expostos anteriormente, a posição das Municipalidades no tocante ao conflito de competência envolvendo os Estados na tributação dos serviços de monitoramento e rastreamento se mostra mais sólida em função do texto da Lei Complementar n.º 116/2003, mais precisamente do item 11.02 da respectiva Lista Anexa:

11 – Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres.

[...]

11.02 – Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas.

Inclusive esse é o entendimento da Municipalidade de São Paulo, o qual estipula inclusive os procedimentos conexos para fins de instalação de equipamentos e cumprimento de obrigações acessórias.<sup>90</sup>

---

<sup>90</sup><http://ww2.prefeitura.sp.gov.br/arquivos/secretarias/financas/consultas/SC011-2007.pdf> acessado em 24/06/2016

Apesar dessas constatações legais e o entendimento da autoridade administrativa municipal, passa-se à análise da materialidade da hipótese de incidência do ISSQN, especialmente quanto aos serviços em comento.

Na primeira metade do presente trabalho, foi trazida à tona a natureza taxativa da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003 e ao Decreto-lei n.º 406/1968, sendo desnecessário trazer novamente as mesmas conclusões já realizadas, conforme definiu o saudoso Mestre Aliomar Baleeiro.

Com efeito, tem-se que, não obstante os argumentos em contrário, o qual o presente trabalho partilha, a lista tem natureza taxativa, com interpretação extensiva, o que significa que somente os serviços ali relacionados podem ser tributados pela exação municipal. Assim, ainda que o *nomen iuris* de um determinado serviço não conste expressamente do rol dos serviços constantes na Lei Complementar n.º 116/2003, este pode ser tributado mediante uma análise extensiva dos serviços, ou seja, verifica-se a materialidade da prestação.

Apesar de o tema já ter sido explorado, é importante destacar que muitos doutrinadores entendem que o Texto Constitucional é contraditório ao atribuir competência tributária aos Municípios para tributar serviços de qualquer natureza, mas ao mesmo tempo limita essa competência ao determinar que os serviços tributáveis seriam descritos em lei complementar.

Não obstante essa aparente contradição apontada por diversos juristas, conforme destacado anteriormente, a jurisprudência adotou e adota o posicionamento já destacado sobre a taxatividade dos serviços listados na Lei Complementar n.º 116/2003.

Importante fazer aqui uma nota essencial não apenas para o presente capítulo, mas para a conclusão da dissertação. A questão concernente à limitação do texto constitucional e à taxatividade da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003 (e legislação anterior) tem uma relação direta em termos lógicos.

Aqueles que criticam a limitação ao poder de tributar das Municipalidades normalmente defendem o caráter não taxativo do rol dos serviços enumerados na legislação complementar. Assim, mestres como Aires Barreto e José Eduardo Soares de Melo<sup>91</sup> fazem pesadas críticas tanto ao Texto Constitucional quanto ao posicionamento atual da jurisprudência dos tribunais superiores, opinião que o presente trabalho partilha e sustenta.

Por ora, para a análise do conflito de competência proposto, o posicionamento atual sobre o tema será levado em conta, em prejuízo da opinião abalizada anteriormente. No entanto, na conclusão, pretende-se trazer nova luz sobre o tema.

Assim, para que os serviços de monitoramento e rastreamento estejam dentro do campo de incidência do ISSQN, estes devem constar na Lista Anexa do mencionado diploma legal.

Em uma primeira análise, parece ser desnecessária a utilização de um método de interpretação extensiva, pois os serviços de monitoramento de bens ou pessoas são expressos no item 11.02 da multicitada lista anexa.

No entanto, como ocorre com ICMS, cabe uma análise sistemática do tema. Primeiro ponto que merece destaque é que o vocábulo monitoramento é uma inovação trazida pela Lei Complementar n.º 116/2003, uma vez que o Decreto-lei n.º 406/1968, ou qualquer alteração posterior, cuidava desse serviço específico.

Outra inovação apresentada pela Lei Complementar n.º 116/2003 refere-se à estrutura da lista anexa. O padrão inaugurado pelo Decreto-lei n.º 406/1968, não trazia o agrupamento de serviços por gêneros, mas apenas uma listagem.

O diploma complementar atual, por sua vez, agrupa os serviços por gêneros, criando os respectivos subitens. No tocante a essa nova estrutura, surge a

---

<sup>91</sup> Já citados no presente estudo.

indagação sobre qual a lógica dessa nova divisão e se produz algum efeito tributário.

Entretanto, apesar da lógica no agrupamento dos serviços apresentada, a resposta é que essa nova estrutura em nada altera o fato gerador do ISSQN, especialmente à luz da jurisprudência pacificada no que tange à taxatividade expressa da lista.

Em outras palavras, o item não traz qualquer efeito tributário, sendo necessário os serviços a serem tributados estarem expressamente listados nos subitens para fins de sujeição passiva do serviço ao ISSQN.

Esse é o mesmo entendimento de Aires Barreto:

Destarte, a descrição e o esclarecimento do uso da linguagem empregada pelo legislador e, bem assim, da sua função ideológica, parece-nos ser bastante para autorizar a conclusão de que o item é simples indexador, não autorizando, ele mesmo, a cobrança de ISS.<sup>92</sup>

Portanto, passa-se à análise específica do item 11.02 para determinar a extensão do vocábulo “monitoramento” para fins de definição da hipótese de incidência do ISSQN.

É importante salientar que a Lei Complementar n.º 116/2003 tem sua origem legislativa no Projeto de Lei Complementar n.º 161/1989, de iniciativa do Senado Federal. Notoriamente, o processo legislativo no Brasil não é conhecido por sua agilidade, pois o projeto em comento tramitou por quase quatorze anos antes de ser aprovado em 2003.

Interessante, pois, analisar a evolução histórica do item 11.02, centro da discussão do presente capítulo. O fato de a Lei Complementar n.º 116/2003 inovar

---

<sup>92</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 123.



no tocante à forma de apresentação dos serviços não facilita esse exame, mas por meio dos demais elementos tem-se:

(i) Decreto-lei n.º 406/1968

Item: Sem correspondência

(ii) Decreto-lei n.º 834/1969

Item: 38. Guarda e estacionamento de veículos.

(iii) Lei Complementar n.º 56/1987

Itens: 56. Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie (exceto depósitos feitos em instituições financeiras autorizadas a funcionar pelo Banco Central);

57. Guarda e estacionamento de veículos automotores terrestres;

58. Vigilância ou segurança de pessoas e bens;

59. Transporte, coleta, remessa ou entrega de bens ou valores, dentro do território do município;

(iv) Lei Complementar n.º 116/2003

Itens: 11.01 – Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações.

11.02 – Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas.

11.03 – Escolta, inclusive de veículos e cargas.

11.04 – Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie.

Conforme se pode perceber, somente em 1969 que um serviço do mesmo gênero (item 11) passou a fazer parte da Lista Anexa (guarda de veículos).

Com a edição da Lei Complementar n.º 56/1987, os serviços descritos no subitem 11.02 atual (58 da Lei Complementar n.º 56/1987), passaram a constar pela primeira vez (Vigilância ou segurança de pessoas e bens).

Encerrando a análise histórica, tem-se que o vocábulo monitoramento aparece pela primeira vez apenas quando da edição da Lei Complementar n.º 116/2003, não alterando muito a antiga redação do item 58 da Lei Complementar n.º 57/1987.

As questões técnicas quanto ao efetivo serviço prestados já foram descritas à exaustão no capítulo anterior, sendo desnecessária sua repetição. Contudo, algumas informações adicionais são fundamentais para questões de materialidade da norma.

A principal questão é de ordem técnica: grande parte dos sistemas de monitoramento, para não dizer quase todos, funciona de maneira passiva, ou, contrário do que se possa imaginar, o sistema somente determinará a localização do bem monitorado se requisitado (pelo usuário/cliente do serviço).

Dessa forma, foge-se dos vocábulos monitoramento e rastreamento, pois, como informado no início do capítulo, tais palavras trazem a noção de acompanhar, checar, ou seja, algo constante e não apenas pontual. Em verdade, o vocábulo ideal para a definição da prestação analisada seria serviços de localização.

De fato, os serviços prestados pelas chamadas empresas de monitoramento e rastreamento de bens e pessoas, na modalidade veicular<sup>93</sup>, é chamada de *telematics*<sup>94</sup>.

Nesse cenário, existe a possibilidade de um bem que faz sujeito objeto do contrato de monitoramento e rastreamento nunca ter sua localização obtida, o que ocorre na maior parte dos casos (por exemplo, um usuário que contratou o serviço de monitoramento e rastreamento de veículo para fins de segurança, mas o seu veículo nunca foi furtado/roubado).

---

<sup>93</sup> A maior parte dos serviços prestados no mercado brasileiro refere-se ao monitoramento de vem, especificamente veículos automotores.

<sup>94</sup> <https://en.wikipedia.org/wiki/Telematics> acessado em 24/06/2016

O vocábulo ideal para fins de descrição do serviço prestado seria “localização”, pois trata-se de uma questão pontual para determinar a posição geográfica de um bem ou pessoa, uma vez que monitorar, conforme definições anteriormente dadas, passa a noção de continuidade, algo que é feito durante certo período.

Exatamente essa a noção de continuidade do serviço que está expressa no termo “monitoramento” no item 11.02 da Lista Anexa. Por monitoramento presencial entenda-se aquele feito por um profissional no local do bem ou da pessoa; é contínuo e não pontual, ou seja, enquanto aquele profissional estiver no local, ele estará monitorando o bem ou a pessoa.

Não obstante todos os serviços analisados (monitoramento e/ou localização), possuírem caráter voltado para segurança, o vocábulo localizar é importante para definição da questão. Notoriamente, as empresas analisadas prestam serviços de localização de bens ou pessoas, ou seja, o objeto-fim da prestação é determinar as coordenadas geográficas de um bem ou pessoa.

Essa atividade difere em muito dos demais vocábulos utilizados para definir os serviços constantes do subitem 11.02, pois algo somente pode ser vigiado ou segurado se sua localização é conhecida. De fato, é absolutamente impossível vigiar, monitorar ou segurar algo cujo paradeiro não é determinado.

Ainda que se utilize a interpretação extensiva dos serviços descritos na legislação complementar, esbarra-se na singularidade dos serviços prestados, razão pela qual entende-se pelo afastamento do ISSQN sobre esses serviços.

Tal ponto adicional reside na lógica de que a Lei Complementar n.º 116/2003 determina a sujeição passiva da hipótese de incidência do tributo em seu artigo 3.º:

Art. 3.º 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 nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

[...]

XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa.

A Lei Complementar n.º 116/2003 adota como critério para definição da sujeição ativa do ISSQN o local do estabelecimento que prestou o respectivo serviço. Assim, o ISSQN é devido à Municipalidade no qual se encontra o estabelecimento prestador, apesar de algumas críticas a essa opção do legislador complementar, conforme defende Francisco Ramos Mangieri:<sup>95</sup>

Da mesma forma que o art. 12 do Decreto-lei n.º 406/1968, o art. 3.º da LC n.º 116/2003, ao excepcionar o princípio constitucional da territorialidade da tributação (explicitado pelo art. 102 do CTN), acaba desvirtuando a função da lei complementar e ofendendo a Constituição da República. Não se trata absolutamente de dirimir um conflito de competência, como sugere a doutrina. O elemento espacial do fato impositivo do ISS vem descrito na própria Constituição, não cabendo à lei complementar alterá-lo.

[...]

Atualmente, até mesmo em razão da reviravolta jurisprudencial em torno da matéria, acreditamos na constitucionalidade da regra do estabelecimento prestador. O STF, aliás, já se manifestou dizendo que o tema é de lei infraconstitucional.

No entanto, existem algumas exceções a essa regra, na qual o legislador optou por deslocar o aspecto espacial da norma para atribuir a sujeição ativa à Municipalidade em que o serviço seja prestado. Conforme destacado, os serviços constantes do item 11.02 fazem parte dessa exceção.

Ocorre que o legislador não adotou essa postura a esmo, e existe justificativa para estabelecer esse tipo de exceção. O motivo para tanto é facilmente entendido quando analisados todos os serviços que se submetem a essa modalidade diferenciada de recolhimento do ISSQN.

---

<sup>95</sup> MANGIERI, Francisco Ramos. *ISS: teoria – prática. Questões polêmicas*. 4. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Edipro, 2012. p. 2012.

O ponto comum em todos os demais incisos<sup>96</sup> é que os serviços ali listados somente podem ser prestados no local do bem, independentemente da localização do estabelecimento prestador.

- 
- <sup>96</sup> I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1.º do art. 1.º desta Lei Complementar;
- II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;
- III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;
- IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;
- V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;
- VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;
- VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;
- VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;
- IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;
- X – (Vetado.);
- XI – (Vetado.);
- XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;
- XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;
- XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;
- XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;
- XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;
- XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;
- XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;
- XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;
- XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;
- XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;
- XXII – do porto, aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

A título de exemplo, o inciso IV trata de demolição (subitem 7.04 da lista anexa), - logicamente somente se pode demolir um bem imóvel no local onde este se encontra, não podendo sê-lo feito de maneira remota.

O mesmo ocorre com os serviços de varrição; uma via somente pode ser varrida no local (municipalidade) em que se encontra. Em verdade, todos os serviços dentro da exceção da regra espacial da hipótese de incidência do ISSQN possuem essa característica de deslocamento de mão de obra para o local onde o serviço será executado.

Por outro lado, os serviços de programação (subitem 1.02), que seguem a regra geral do ISSQN no que tange ao aspecto espacial, podem ser prestados por qualquer empresa em qualquer lugar do mundo, não sendo necessária sua presença física ou virtual no local de prestação.

Importante destacar que não se adentrará na discussão acalorada sobre a constitucionalidade da Lei Complementar n.º 116/2003 no que tange ao aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN, pois essa discussão seria suficiente para um trabalho independente.

Adota-se no presente trabalho o conceito atualmente aceito pela jurisprudência e pela legislação em comento, de que o ISSQN é devido em favor da Municipalidade em que se encontra o estabelecimento prestador do respectivo serviço, sendo exceções os casos de deslocamento da sujeição passiva, por exemplo, os serviços de monitoramento e rastreamento de bens e pessoas.

Ademais, a lógica legal adotada vai contra o entendimento de que o vocábulo monitoramento abrange os serviços prestados pelas empresas de localização de bens e pessoas, pois surge um problema no âmbito da própria hipótese de incidência: onde seria recolhido o ISSQN no caso de um bem móvel (carro, avião e outros), que diariamente trafegue por várias Municipalidades?

Não existe resposta viável, pois o ordenamento legal determina que o contribuinte que preste serviços enquadrados no subitem 11.02 recolha a exação ao

município em que esteja localizado o bem monitorado ou domicílio no caso de pessoa física monitorada. Ou seja, ao editar a legislação em comento, notoriamente as atividades de monitoramento, ou melhor, localização, não faziam parte do respectivo rol.

Portanto, exsurge nítida a inadequação não apenas dos termos utilizados, mas também do procedimento de recolhimento no que tange ao ISSQN e aos serviços de monitoramento, ou melhor, serviços de localização, os quais não constam na Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003.

Salienta-se, inclusive, o Projeto de Lei Complementar n.º 386/2012 que alteraria a redação do subitem 11.02:

11.02 – Vigilância, segurança ou monitoramento de bens, pessoas e semoventes, inclusive quando realizados por meio de telefonia móvel, transmissão por satélites, rádios ou outros meios (destacados os serviços de telecomunicação prestados por empresa regulamentada pela Agência Nacional de Telecomunicações–Anatel, que ficam sujeitos ao ICMS).

Destaque-se que o texto *supra* não fazia parte do projeto de lei original, sendo incluído pela Câmara dos Deputados<sup>97</sup> com o intuito de encerrar o conflito de competência tributária abordada no presente trabalho, evidenciando, ainda, a relevância do tema proposto.

Contudo, a alteração não teria o condão de encerrar por vez os questionamentos, pois, conforme ressaltado no presente trabalho, o vocábulo empregado na legislação não guarda relação com os serviços prestados pelas empresas desse setor.

Nesse ínterim, subsistiria, ainda, o problema da definição quanto ao aspecto espacial do ISSQN nos termos supradestacados (para atingir o quanto

---

<sup>97</sup> Substitutivo da Câmara dos Deputados ao Projeto de Lei Complementar n.º 366-B de 2013, do Senado Federal (PLS n.º 386/2012 na Casa de origem).

esperado dever-se-ia criar um novo subitem 11.05 que traria os vocábulos mais precisos, como localização ou até mesmo rastreamento).

Assim, a comparação com o exemplo dos provedores de internet mostra-se perfeita para o presente caso, pois os serviços prestados não são sujeitos ao recolhimento do ICMS tampouco ao ISSQN, conforme já pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça.

Logo, da mesma maneira com que ocorreu com os provedores de acesso à internet, o conflito de competência tributário no tocante às empresas de monitoramento e rastreamento de bens e pessoas deverá ter o mesmo desfecho, qual seja: a inadequação das normas tributárias e constitucionais para alcançar a tributação do respectivo serviço, mesmo com o remendo legislativo atualmente em trâmite perante o Congresso Nacional.

Vale-se novamente das críticas já traçadas sobre o texto constitucional sobre a limitação imposta às municipalidades no que tange ao quanto disposto na parte final do inciso III, do artigo 156. Com efeito, somente os serviços listados em diploma infraconstitucional complementar podem ser tributados pelo ISSQN.

Ademais, ainda que a Lei Complementar n.º 116/2003 fosse alterada para permitir a incidência do ISSQN sobre os serviços de localização de bens e pessoas como pretendido pelo citado projeto de lei complementar, a evolução tecnológica já traz novos desafios que igualmente podem tornar a legislação ultrapassada antes mesmo de sua edição.

As inovações tecnológicas no ramo da informática e telecomunicação permitem que as empresas que prestam os serviços de monitoramento e rastreamento, a melhor denominação seria serviços de localização, - ofereçam a simples localização do veículo.

Em verdade, em uma busca em qualquer portfólio das maiores empresas pode-se constatar que a necessidade de localização veicular está ficando em um



segundo plano, servindo apenas para o suporte de outros serviços, não relacionados com segurança patrimonial.

Apenas a título de exemplo e curiosidade, a questão relacionada à segurança sequer é apresentada no comercial de uma montadora de veículos,<sup>98</sup> no entanto o sistema básico de monitoramento e rastreamento de veículo é a base para o oferecimento dos demais serviços.

Por exemplo, uma das funcionalidades inerentes ao veículo monitorado refere-se à detecção de colisão que, no caso de acidente, o veículo automaticamente informa a uma central o ocorrido, que pode inclusive acionar serviços de emergência.

Alguns sistemas permitem, ainda, no caso de alguma emergência que a central da prestadora de serviços destranque as portas e ligue o carro sem a necessidade de chave ou interferência local do usuário.

Apesar de possuir um viés com o eventual serviço de localização, os serviços referidos já são realidades e não poderiam ser enquadrados no capítulo 11 da atual Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003.

Com efeito, as empresas do setor não deverão ser tributadas, seja pelos Estados (ICMS), seja pelas Municipalidades (ISSQN), em função, primeiro, da inadequação da legislação (mesmo do projeto de lei) e do formato de federação tríplice adotado pela Constituição Federal de 1988.

Conforme descrito anteriormente, a ideia primeira da assembleia constituinte (pelo menos de seus idealizadores), quanto à tributação da venda de

---

<sup>98</sup> Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=uURLJvIPbJA>>; <<https://www.youtube.com/watch?v=va-r0U5Uj-g>>. Acesso em: 26 fev. 2016.

mercadoria e prestação de serviços, era o de concentrar ambos os tributos, ICMS e ISSQN, em uma exação sobre o consumo.

A adoção de um tributo sobre consumo, com características mistas (mercadoria e serviços), não apenas afastaria o conflito de competência, como também poderia evitar situações como os ISP e os prestadores de serviços de monitoramento e rastreamento ou mesmo localização, que ficam à margem da tributação.

Um tributo sobre consumo ou valor adicionado, nos termos europeus ou mesmo norte-americano, seria cobrado tanto sobre serviços quanto sobre a venda mercadorias, ficando obsoleta, para fins tributários, a diferenciação entre a obrigação de dar e fazer utilizada no presente trabalho.

Ademais, de maneira genérica todos as novas tecnologias e respectivas prestações estariam abrangidas dentro da hipótese de incidência do imposto sobre o consumo, mesmo as que não existem ainda, sem a necessidade de edição ou modificação da legislação.

Com base nesse raciocínio, passa-se a análise de novas prestações que ainda não foram alcançadas, em um primeiro momento, por qualquer um dos tributos aqui analisados, mas que possuem os elementos para configurar um novo conflito entre os Estados e Municípios.

## 6 NETFLIX E WHATSAPP

Foram analisados até o presente capítulo conflitos de competência referentes ao uso maciço de tecnologia de comunicação e informação. Escolheu-se a lógica temporal para ordenar a apresentação dos temas, sendo já examinado o caso dos provedores de acesso à internet (passado), no qual o conflito foi devidamente verificado pelo STJ. Tal conflito trazia aos operadores do direito tributário uma nova relação jurídica que nasceu em função da revolução digital ocorrida no final do século XX.

Destaque-se que os conflitos até o momento estudados configuram em sua essência conflitos de competência e não apenas um problema de classificação dos respectivos serviços, pois presentes os elementos de conflito, quais sejam a pretensão tributária de ambos os entes sobre uma mesma prestação.

Em um segundo momento, foi analisado à exaustão o conflito de competência entre os Estados e Municípios sobre serviços de monitoramento de bens e pessoas que atualmente está em pauta (presente), que, diferentemente do caso dos provedores de acesso à internet, não decorre do surgimento de uma nova tecnologia, mas do aprimoramento de uma prestação anterior que já estava inserida na competência tributária das Municipalidades. Sendo investigada, ainda, a possibilidade de mudança da natureza de um serviço em função das funcionalidades acrescidas, em outras palavras, foi examinada a questão de que a utilização massiva de uma tecnologia pode alterar a essência primeira da norma de incidência tributária.

Apesar de não ser usual em uma dissertação de mestrado, para completar a lógica da apresentação dos casos passa-se à análise de duas prestações/prestadores que têm grande potencial de trazer novas questões de conflito de competência tributária no médio prazo, ou seja, passa-se ao estudo de futuros casos de conflito de competência.

Conforme informado anteriormente, não se pretende abordar todas as novas formas de relação pessoais que podem derivar de novas tecnologias,

aplicativos ou redes sociais. Também não se tem a intenção de tratar de temas relacionados às agências regulatórias, as quais atualmente ocupam uma parte considerável de noticiários.

Primeiramente, é importante destacar que a escolha desses dois aplicativos (WhatsApp e Netflix), dentre uma lista muito grande de novas prestações baseadas no uso maciço de serviço de telecomunicação, não foi aleatória, e os critérios utilizados foram: o potencial para gerar conflito de competência entre os Estados e Municípios; o fato de o Netflix ser em verdade uma evolução de uma prestação anterior; e o WhatsApp ser uma nova tecnologia (ou aplicativo).

Assim, espera-se chegar a uma assertiva conclusiva sobre a questão de conflito de competência no tocante às novas tecnologias que utilizam o serviço de comunicação como os dois prestadores selecionados para análise.

No entanto, antes de adentrar na análise das prestações em si, é necessário verificar o texto do Projeto de Lei Complementar n.º 366/2013, aprovado pela Câmara dos Deputados e atualmente pendente de aprovação pelo Senado Federal.

Apesar de ser uma “lei em tese”, a sua análise é de grande valia para o presente processo, em especial o disposto em seu artigo 3.º:

Art. 3.º A lista de serviços anexa à Lei Complementar n.º 116, de 2003, passa avigorar com as seguintes alterações:

“1 – [...]

1.03 – Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos, sistemas de informação, entre outros formatos, ou congêneres.

1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo *tablets*, *smartphones* e congêneres.

[...]

1.09 – Disponibilização de aplicativos em página eletrônica.

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

[...]

Conforme se pode depreender da análise do excerto *supra*, o legislador pretende atualizar os conceitos para ampliar o campo de incidência do ISSQN com a inclusão de nomenclatura e a criação de novos subitens na lista anexa à Lei Complementar n.º 116/2003.

Em uma primeira análise, a legislação estaria se antecipando a um eventual conflito de competência, já atribuindo às municipalidades a competência para tributar tanto o Netflix (expressamente) quanto o WhatsApp (tacitamente).

Novamente, trata-se de um remendo legal que, por mais bem-intencionado legalmente (resolução de conflito de competência), somente estabelece um novo estopim para mais discussões perante os tribunais administrativos e judiciais, pois a simples figuração na Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003 não é embasamento suficiente para fins de aplicação da hipótese de incidência tributária.

Com efeito, além da questão infraconstitucional, é necessário analisar a regra-matriz do ISSQN e também do ICMS, sendo certo que a legislação ordinária e complementar deve se ater aos permissivos da Carta Maior.

Portanto, seria inconstitucional uma lei que incluísse no rol da Lista Complementar n.º 116/2003 o serviço de telefonia celular como sujeito ao ISSQN, contrariando a Constituição Federal.

Dessa forma, passa-se à análise dos serviços destacados, todos considerados serviços *Over The Top* nos termos já discutidos no presente estudo, especialmente no que tange à materialidade.

## 7 WHATSAPP MESSENGER

Importante lembrar que não se pretende discutir questões inerentes às agências regulatórias, não obstante serem utilizado vários conceitos decorrentes da atuação dessas entidades.

Ademais, nos termos narrados, a questão de conflito de competência tributária entre os Estados e Municípios encontra-se apenas sob a ótica teórica, uma vez que o Projeto de Lei Complementar n.º 366/2013 não foi aprovado pelo Senado Federal (apesar de já ter sido aprovado pela Câmara dos Deputados).

No caso do WhatsApp, merece destaque a redação proposta do novo item 1.10: “1.10 – Disponibilização de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto em páginas eletrônicas, exceto no caso de jornais, livros e periódicos”.

Trazendo novamente as lições de Baleeiro, os serviços passíveis de serem tributados pelo ISSQN são aqueles presentes na lista anexa ao respectivo diploma legal, sendo sedimentado na jurisprudência o caráter taxativo desse rol, taxatividade esta já criticada na presente dissertação.

Apesar dessa taxatividade ser questionada, é uníssono o entendimento jurisprudencial de que a lista anexa à Lei Complementar n.º 116/2003 deve ter uma interpretação extensiva, o que significa que a subsunção do fato à norma tributária do *nomen iuris* constante na lista e/ou da prestação em si é irrelevante, importando, pois, a materialidade.

Não se vai discutir aqui novamente a questão sobre esses conceitos, pois foram devidamente analisados nos primeiros capítulos deste trabalho, sendo desnecessário ainda definir conceitos já explorados.

No entanto, deve-se definir, de modo técnico, o que é o WhatsApp Messenger, trabalho muito árduo para o profissional de direito. Portanto, deve-se se socorrer de definições muitas vezes não técnicas e de compilações de informações.

Primeiramente, tomam-se as definições de documentos da própria empresa para não apenas definir a prestação, mas também estabelecer suas origens:<sup>99</sup>

WhatsApp Inc., a California corporation (“WhatsApp”), the owner and operator of [www.whatsapp.com](http://www.whatsapp.com) (the “WhatsApp Site”), the WhatsApp software, including WhatsApp Messenger (collectively, including all content provided by WhatsApp through WhatsApp Messenger and the WhatsApp Site, the “WhatsApp Service”, or the “Service”), and you (“you” or “You”), a user of the Service. By using the service, you acknowledge and agree to these terms of service, and WhatsApp’s privacy policy, which can be found at <http://www.whatsapp.com/legal/#Privacy>, and which are incorporated herein by reference. If you choose to not agree with any of these terms, you may not use the Service.

Portanto, verifica-se que a empresa é proprietária do *software* e de um *website* (domínio) e está localizada nos EUA, Estado da Califórnia, como é comum para empresas de tecnologia. Note-se que o WhatsApp Messenger não se resume a um aplicativo em celular, mas pode ser utilizado por meio de uma página eletrônica (*world wide web*) para usuários cadastrados.

No tocante ao aplicativo e à prestação em si, novamente busca-se a definição da própria empresa:<sup>100</sup>

WhatsApp Messenger is a cross-platform mobile messaging app which allows you to exchange messages without having to pay for SMS. WhatsApp Messenger is available for iPhone, BlackBerry, Android, Windows Phone and Nokia and yes, those phones can all message each other! *Because WhatsApp Messenger uses the same internet data plan that you use for email and web browsing, there is no cost to message and stay in touch with your friends.*

In addition to basic messaging WhatsApp users can create groups, send each other unlimited images, video and audio media messages (grifos nossos).

Apesar de não aprofundar na questão técnica, a definição é abrangente e ilustra as funcionalidades do aplicativo e da página eletrônica. Em suma, a própria empresa se define como uma prestadora de serviço que permite a troca de

---

<sup>99</sup> Disponível em: <<https://www.whatsapp.com/legal/>>. Acesso em: 26 set. 2015.

<sup>100</sup> Disponível em: <<https://www.whatsapp.com/>>. Acesso em: 26 set. 2015.

imagens, vídeos, áudio e mensagens entre os seus usuários, tanto no aplicativo baseado em dispositivos móveis quanto na página eletrônica da empresa.

Primeiramente, é importante destacar que a própria empresa determina que é uma prestadora de serviços no sentido estritamente legal do termo, sendo, portanto, passível de ser considerado sujeito passivo do ISSQN, ou seja, a empresa assume uma “obrigação de fazer” nos termos indicados no presente.

No tocante à materialidade da prestação, não são necessários maiores silogismos para determinar a subsunção das prestações de serviços do WhatsApp Messenger ao disposto na sugestão de redação ao item 1.10 supradestacado.

Assim, no caso de aprovação do texto do Projeto de Lei Complementar n.º 366/2013, as Municípios poderiam exigir o ISSQN sobre as receitas decorrentes sobre os serviços prestados.

No entanto, nos termos postos no início do presente tópico, a simples listagem do serviço na legislação complementar é uma questão formal, apesar de figurar condição *sine qua non* para o surgimento da obrigação tributária.

Nesse passo, é fundamental ir além da definição transcrita para fins de delimitação da materialidade dos serviços. Conforme exhaustivamente exposto, a presente dissertação gira em torno da análise de conflitos de competência tributária entre Estados e Municípios.

Com efeito, as competências tributárias desses dois entes federados se tangenciam apenas no que diz respeito aos serviços de comunicação e transporte, e apenas o primeiro interessa nesta análise.

Logo, é necessário identificar se o WhatsApp Messenger configura um serviço em sentido estrito (oneroso para fins de determinação da base de cálculo e *quantum debeatur*).



Esta parte da análise é menos complicada, pois, não obstante a própria empresa se colocar como uma prestadora de serviço, a prestação configura uma obrigação de fazer nos termos já pacificados pelos tribunais superiores.

Nesse sentido, José Eduardo Soares de Melo<sup>101</sup> conceitua muito bem a obrigação de fazer ante o quanto decidido pelo STF:

Essa espécie de obrigação (*fazer*) não possui definição e característica próprias, configurando-se de modo negativo a outra espécie de obrigação (*dar*), que “consiste na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, para a constituição de um direito real (venda, doação etc.), a concessão de uso (empréstimo, locação) ou a restituição ao dono. Já as *de fazer*, conquanto se definam em geral de modo negativo, são as prestações que não compreendem entre as de dar, têm, na verdade por objeto um ou mais atos, ou fatos do devedor, como trabalhos materiais ou intelectuais” (Clóvis Bevilacqua, *Código Civil Comentado*, v IV, comentários ao artigo 863.

E continua Soares de Melo:

- a) a prestação de serviços consiste numa obrigação tendo por objeto um fazer; a obrigação mercantil consubstanciada um dar;
- b) o fato de a prestação de serviços requerer um emprego de materiais, e/ou equipamentos, não descaracteriza a obrigação de fazer; esta obrigação é unidade incindível, não decomponível em serviço (puro) e materiais e equipamentos;
- c) as obrigações de fazer cujo conteúdo é a prestação de serviços, portanto, são tributáveis exclusivamente pelo ISS, e não poder ser pelo ICM (RDT 19-20/61).<sup>102</sup>

Com feito, o WhatsApp, por meio de protocolos e chaves eletrônicas, se compromete a entregar informações (mensagens, voz, mídia e outros), para um determinado usuário ou usuários, e a remuneração por essa obrigação ocorre mediante um pagamento de valor fixo, anual.

---

<sup>101</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Imposto sobre serviços de comunicação*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 62.

<sup>102</sup> Idem, p. 62.

Alguém poderia dizer que o WhatsApp se assemelharia a uma licença de uso de programas de computador. No entanto, não parece ser o caso, pois, se assim o fosse, desnecessário seria a inserção do item 1.10 na Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003.

Ademais, ao contrário do que acontece com programas de computador, existe uma infraestrutura que o WhatsApp Messenger deve manter para que a funcionalidade de seu aplicativo se mantenha ativo, isso sem mencionar questões de criptografia e segurança de dados incorporados ao aplicativo.

Curiosamente, se o WhatsApp for classificado como licença de uso de programa de computador, um novo conflito de competência surgiria, pois notoriamente o aplicativo seria considerado padrão, ou de “prateleira”, ou seja, o licenciamento seria equiparado a uma venda mercantil sujeita, portanto, ao ICMS, e não ao ISSQN, conforme já consagrado pelo STF:

Ementa: Tributário. Estado de São Paulo. ICMS. Programas de computador (*software*). Comercialização. No julgamento do RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar *standard* de programa de computador, também chamado “de prateleira”, e o licenciamento ou cessão do direito de uso de *software*. A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do *corpus mechanicum* da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS. Recurso conhecido e provido (RE 199464, Rel. Min. Ilmar Galvão, 1.ª Turma, j. 02.03.1999, DJ 30.04.1999, p. 23, Ement. 01948-02/307).

Dessa forma, ainda que descaracterizado como licenciamento de *software*, os Estados e Municípios ainda teriam interesses conflitantes, pois o argumento formal é de que o posicionamento do STF foi sacramentado ante a legislação anterior.

Adicionalmente a essa questão, existe a repercussão geral no que tange à tributação dos programas de computador perante o STF (Recurso Extraordinário n.º 688.223).

Voltando ao conflito em tela, analisada a questão da caracterização como serviço, a qual se adota como mais adequada, pelo menos para desenvolvimento do presente estudo, deve se passar à materialidade da prestação.

Apesar dos aspectos puramente envolvendo a tecnologia de informação, é interessante notar que o funcionamento do WhatsApp é extremamente simples, tanto que existem vários outros aplicativos que conseguem realizar as mesmas tarefas muitas vezes de forma até mais eficaz, mas não rivalizam em termos de popularidade ou mesmo número de usuários no mundo ocidental.

De forma muito simplificada, os protocolos e códigos permitem que os usuários troquem informação e dados entre si, ou seja, o aplicativo possibilita que se estabeleça uma relação de *comunicação* entre os usuários. Não cabe aqui novamente transcrever os nobres autores já citados sobre o conceito de comunicação, uma vez que este foi explorado na primeira metade da presente dissertação.

Decorrencia imediata da conclusão *supra* é o fato de que automaticamente o Projeto de Lei Complementar n.º 366/2013, especialmente no que tange à inclusão do item 1.10 descrito, seria “inconstitucional”,<sup>103</sup> pois estaria tributando serviço de comunicação.

Destarte, apesar de sua natureza de comunicação, a corrente majoritária entende que o WhatsApp Messenger, por faltar a infraestrutura-base de comunicação, não poderia ser considerado um serviço de comunicação.

De fato, não obstante a característica comunicativa patente, no atual ordenamento jurídico o serviço será classificado como serviço de valor agregado, nos exatos termos do artigo 61 da LGT já transcrita, excluindo, de pronto, a característica da sua classificação como serviço de telecomunicação.

---

<sup>103</sup> Não existe declaração de inconstitucionalidade de lei em tese.

Com efeito, serviço de valor adicionado é aquele que acrescenta a um serviço de telecomunicação uma nova função ou utilidade, e não se confunde com o sistema que lhe dá suporte. Exatamente o caso dos provedores de acesso à internet, que proporcionavam o acesso *world wide web* por meio de um suporte fornecido por terceiros.

Em outras palavras, assim como os provedores de acesso à internet, o WhatsApp Messenger é um serviço de valor adicionado, que proporciona serviço de comunicação oneroso<sup>104</sup>.

Diante desse cenário, verifica-se que o WhatsApp Messenger, a exemplo do que ocorre com o caso dos provedores de acesso à internet e com as empresas de monitoramento e rastreamento de bens e pessoas, poderá não configurar fato gerador de qualquer um dos tributos aqui tratados, ante a legislação e posicionamento doutrinário e jurisprudencial.

Tal exclusão deve-se ao entendimento anteriormente comentado de que somente os prestadores que possuem infraestrutura própria de comunicação podem prestar tais serviços. Entendimento este duramente criticado ao longo da presente dissertação, pois o posicionamento atual da doutrina e jurisprudência, com base no texto constitucional e infraconstitucional, deixa à margem do sistema tributário diversos novos serviços.

Note-se que até o presente momento todos os casos examinados de competência tributária levaram a uma mesma conclusão: os entes federados envolvidos, no final, não estavam legitimados a tributar as operações OTT ou de serviço de valor adicionado.

Cristalizando-se assim a crítica que se faz sobre o da doutrina e da jurisprudência, pois mantida essa postura, basicamente todos os aplicativos de

---

<sup>104</sup> Em verdade poucos usuários pagaram pelo serviço, usualmente os primeiros antes da aquisição do aplicativo pelo FACEBOOK, mas existem planos para a cobrança de uma anualidade.

comunicação que se utilizam da rede de dados não serão considerados como serviço de comunicação.

Conforme sustentado anteriormente, a estrutura legislativa que se desenvolveu após a Constituição Federal de 1988 permite que serviços que deveriam ser tributados fiquem à margem do poder de tributar de cada ente.

Tal posicionamento pode ser desejável para o contribuinte/empresário, no entanto, demonstra que o sistema tributário não é eficiente, pois deixa de lado receitas que poderiam ser tributadas ao mesmo tempo que cria conflito de competência.

Situação essa que poderia ser menos conflituosa caso a proposta de um tributo sobre consumo fosse adotado nos moldes descritos no tópico anterior. Ou seja, em uma realidade paralela na qual as decisões do legislador constituinte fossem técnicas e não políticas, a presente dissertação não teria serventia.

## 8 NETFLIX

Se o WhatsApp Messenger pode ser considerado uma nova relação interpessoal decorrente de novas tecnologias, como no caso dos provedores de acesso à internet, o Netflix é a evolução de uma prestação antiga, assim como ocorreu com os serviços de monitoramento de bens e pessoas.

Novamente interessa o item 1.10<sup>105</sup> do Projeto de Lei Complementar n.º 366/2013, o qual possibilitaria a tributação dos serviços conhecidos como *streaming*. Inclusive o projeto de lei em comento foi apelidado de Lei do Netflix.

No entanto, antes da análise jurídico-tributária e da materialidade dos serviços, por se tratar de uma evolução, é de grande valia um estudo da empresa Netflix e suas origens no mercado dos EUA.

Ao contrário do que uma maioria de usuários brasileiros acredita, o Netflix não iniciou suas atividades com o *streaming* de vídeo e conteúdo; em verdade, a companhia começou como uma concorrente da famosa cadeia Blockbuster, que fechou suas lojas recentemente.

Com efeito, a empresa iniciou suas atividades como uma locadora de discos de conteúdo multimídia (DVD, Blu-Ray, e outros). A diferença principal em relação às suas concorrentes tradicionais era o fato de a empresa não dispor de lojas locais; os clientes faziam seus pedidos em uma página da internet e os respectivos discos digitais eram entregues pelo correio norte-americano.

Com os discos/mídias havia um envelope de retorno com as taxas postais recolhidas, e o usuário podia e ainda pode ficar o tempo que quiser com eles, mas somente poderia requer nova mídia após a devolução dos que estavam em seu poder.

---

<sup>105</sup> “1.10 – Disponibilização de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto em p.s eletrônicas, exceto no caso de jornais, livros e periódicos.”

Importante destacar que esse tipo de entrega de conteúdo ainda existe no mercado original,<sup>106</sup> e os valores cobrados não são baseados por locação, mas em uma assinatura mensal. Muito similar com o que ocorre com o serviço de *streaming*.

Obviamente, o histórico da empresa foi resumido de maneira sintetizada, mas as questões principais foram expostas: que o Netflix iniciou suas atividades como uma locadora de discos digitais; coloquialmente foi chamado de locadora de vídeo, oferecendo a comodidade de o usuário requisitar a programação desejada por internet; as mídias são entregues pelo sistema postal.

Com a popularização da chamada internet de alta velocidade, a empresa adotou um novo procedimento de entrega; em vez de enviar a mídia com conteúdo digital por correio, os filmes eram entregues de maneira *on-line* por meio do *streaming* de conteúdo.

Nesse cenário, tem-se que a “única” diferença entre o serviço prestado no final do século XX e o atual é a maneira como o conteúdo é entregue. Com efeito, o serviço de *streaming* nada mais é que um aluguel de conteúdo; uma vez que a assinatura não é renovada, toda a programação não fica mais disponível.

Veja-se que as relações estabelecidas pelo Netflix com os seus assinantes são praticamente as mesmas, não importando, pois, se se trata de cliente do *streaming* ou de entregas físicas.

Em ambos os casos, o assinante paga uma contribuição mensal para ter acesso a um repertório de filmes, desenhos e outros tipos de vídeos e conteúdo. O assinante em nenhum momento adquire a propriedade de qualquer bem ou mesmo assina contrato de licença de uso da mídia física ou mesmo disponibilizada pela internet.

---

<sup>106</sup> Disponível em: <<http://dvd.netflix.com/>>. Acesso em: 13 jun. 2016.

Importante destacar que sequer o formato do conteúdo é modificado, e, tanto na modalidade de *streaming* quanto no tipo entrega física, os vídeos estão em formato digital e praticamente o conteúdo idêntico é entregue.<sup>107</sup>

Nesse sentido, importante trazer ao presente estudo a Súmula Vinculante n.º 31 do Supremo Tribunal Federal:

#### Súmula Vinculante 31

É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.

Interessantes, ainda, os precedentes representativos que deram origem à mencionada súmula, pois o enunciado súmula faz referência a bens móveis (o que somente abrangeria o aluguel de um DVD físico):

Ementa: 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 116121, Relator para o acórdão Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 11.10.2000, *DJ* 25.05.2001).

Ementa: Imposto sobre serviços (ISS). Locação de veículo automotor. Inadmissibilidade, em tal hipótese, da incidência desse tributo municipal. Distinção necessária entre locação de bens móveis (obrigação de dar ou de entregar) e prestação de serviços (obrigação de fazer). Impossibilidade de a legislação tributária municipal alterar a definição e o alcance de conceitos de Direito Privado (CTN, art. 110). Inconstitucionalidade do item 79 da antiga lista de serviços anexa ao Decreto-lei n.º 406/68. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Recurso improvido. Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo

---

<sup>107</sup> Essa assertiva não é verdadeira do ponto de vista da tecnologia da informação, pois para fins de diminuir o tamanho dos arquivos digitais os vídeos são comprimidos para demandar menos capacidade de rede e descomprimidos quando chegam ao seu destino.



municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis. Precedentes (STF). Doutrina (RE 446003 AgR, Rel. Min. Celso de Mello, 2.<sup>a</sup> Turma, j. 30.05.2006, DJ 04.08.2006).

Nesse sentido, importante destacar que se entende que o streaming de conteúdo e vídeo se trata de aluguel de um bem incorpóreo ou intangível, em nada se distanciando da modalidade de entrega de discos físicos. Para se chegar a essa conclusão, devem-se analisar os fundamentos que levaram à edição da Súmula.

Basicamente, os ministros do Supremo Tribunal Federal interpretaram a hipótese de incidência do ISSQN ante as definições de direito sobre a natureza de serviços já destacados no presente trabalho.

A prestação de serviços é juridicamente uma obrigação de fazer e não uma obrigação de dar ou mesmo fornecer e, *venia concessa*, ao assinar um serviço de *streaming* como o Netflix, a empresa assume o compromisso de entregar o conteúdo ao usuário.

Ainda que se questione a obrigação de dar/fornecer, veja-se que o Netflix não assume qualquer “obrigação de fazer” perante o usuário. O fato é que as atividades não podem ser inseridas no rol da Lei Complementar n.º 116/2003, pois não se trata de uma prestação de serviço *strictu sensu*, ou seja, não configura uma obrigação de fazer, mas sim uma obrigação de dar/fornecer.

Adotando-se a mesma sistemática dos capítulos precedentes, passa-se à análise do segundo componente de virtual conflito de competência tributária: eventual pretensão pelos Estados.

Em um primeiro momento, poder-se-iam equiparar os serviços prestados pelo Netflix com uma empresa de comunicação na modalidade de TV por assinatura, nos termos do artigo 2.º da Lei Complementar n.º 87/1996:

Art. 2.º 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.

Importante destacar que as empresas que se dedicam a fornecer programação fechada de televisão já tentaram discutir a incidência do ICMS sobre suas receitas, sem, contudo, qualquer sucesso perante os Tribunais Superiores, especialmente o STJ.<sup>108</sup>

Entretanto, a equiparação dos serviços prestados pelo Netflix às empresas de TV por assinatura não parece ser juridicamente sustentável pelos mesmos motivos dos casos até o momento analisados. Com efeito, o Netflix está inserido no conceito de serviço de valor adicionado, ou mesmo OTT.

Portanto, como provedores, monitoradores e WhatsApp Messenger, o Netflix depende de uma conexão à internet para seu funcionamento, ou seja, é imperativa a existência de um serviço de telecomunicação, à qual se vai agregar uma nova funcionalidade.

Com base no entendimento dominante da doutrina e jurisprudência já criticado, por ser um serviço de valor adicionado, o Netflix não poderia estar incluído no campo de incidência do ICMS, posicionamento este amplamente atacado na presente dissertação.

Verifica-se, pois, uma clara tendência no que tange às novas tecnologias e serviços dela decorrentes de não se enquadrar em qualquer hipótese de incidência, e essa constatação não configura um simples acaso, conforme se passará a discorrer no capítulo final da presente dissertação.

---

<sup>108</sup> Processo civil. Tributário. ICMS. Serviço de TV a cabo. Incidência. Arts. 2.º da Lei 8.977/95 e 2.º da LC 87/96. Precedentes.

1. Incide ICMS sobre o serviço de TV a cabo, tendo em vista a interpretação literal do art. 2.º da LC 87/96. 2. Precedentes de ambas as Turmas desta Corte. 3. Recurso especial não provido (REsp 1132695/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, 2.ª Turma, j. 02.03.2010, DJe 10.03.2010).

Contudo, essa premissa deve ser analisada de forma conservadora, pois muitas vezes não se trata de uma evolução dos serviços, mas do surgimento de uma prestação totalmente nova, sendo o WhatsApp Messenger um bom exemplo desse fenômeno, uma vez que muitos acreditam que se trata de uma evolução natural do sistema de telefonia, quando, em verdade, cuida-se de uma relação inteiramente nova.

Entende-se, ainda, que as questões sobre o conflito de competências entre Estados e Municípios ficaram bem latentes com a tendência de aumentar ainda mais com o desenvolvimento de novas tecnologias.

## 9 CONCLUSÃO

Nos termos propostos, o presente trabalho tinha a ambição de analisar conflitos de competência entre Estados e Municípios concernentes aos novos serviços que dependem de uma estrutura de comunicação e/ou telecomunicação fornecida por terceiros, os chamados SVA ou mesmo OTT, na literatura estrangeira.

De maneira intermediária, também foi abordada a questão referente à mudança da natureza dos serviços através da utilização da tecnologia e se essa mudança poderia levar o deslocamento da competência tributária de um ente para outro. Nesse ponto, conclui-se que a utilização de serviços de comunicação tem sim o condão de mudar as relações jurídicas.

Consequentemente, as novas tecnologias geram relações interpessoais não previstas na legislação pátria ou as modificam, sendo que tais inovações surgem em uma velocidade muito maior do que a legislação tributária pode acompanhar ou mesmo antever, especialmente no caso brasileiro, no qual as Casas Legislativas não são conhecidas por sua agilidade.

Os conflitos de competência tributária envolvendo os serviços tendem a ser mais frequentes, especialmente pela inadequação das normas tributárias, decorrente em parte da evolução conturbada do Estado brasileiro e, consequentemente, do ideal federativo brasileiro.

Conforme exposto na primeira metade da presente dissertação, a Constituição Federal de 1988 atribuiu expressamente autonomia administrativa, política e legislativa à União Federal, Estados e Municípios, criando assim um federalismo sem par no mundo, no qual existem três esferas de competência.

Com a elevação do número de entes federados, aumentam-se de forma exponencial as possibilidades de ocorrência de conflitos entre as esferas, especialmente no tocante às prestações de serviços.

Nesse ponto, se fez uma crítica expressa ao Texto Constitucional que “retalhou” a competência tributária no que tange à tributação dos serviços e a distribuiu entre os entes federados.

Conforme destacado por Sacha Calmon Navarro Coelho na presente dissertação, a intenção primeira dos legisladores era implantar o sistema de tributação sobre o consumo, a exemplo do que ocorre com os EUA e, principalmente, na Europa. Ideia esta que, frise-se, teria o potencial de eliminar todos os problemas levantados quanto aos serviços da nova era digital, seja na questão referente aos conflitos de competência, seja no que tange à tributação de cada prestação.

Nesse sentido, não se contestam apenas as legislações infraconstitucionais, mas a própria atribuição constitucional no que se refere à distribuição de competências. Nessa seara, destaque-se que no projeto de dissertação inicial foi previsto um capítulo específico para analisar o direito estrangeiro para verificar a solução das demais jurisdições sobre serviços OTT.

No entanto, essa ideia foi abandonada quando foram analisados os sistemas federativos de outros países, no qual as municipalidades não aparecem como unidades da federação, não gozando da autonomia tributária e principalmente legislativa, sem a possibilidade de conflitos de competência como examinado neste trabalho.

Algo verificado nessas jurisdições foi ainda a simplificação da cobrança dos tributos nos casos de operações mercantis ou de prestações de serviços, sendo o ISSQN e ICMS substituídos por um único tributo (como era pretendido no ordenamento jurídico brasileiro).

Fica evidente, pois, que o ordenamento jurídico (lei + operadores) não está preparado para alcançar todas as relações jurídicas que surgem de maneira dinâmica, deixando os respectivos serviços à margem da tributação. Essa constatação não apenas é verdadeira para os novos serviços, como também é

válida para as prestações que incorporam novas funcionalidades nos termos exposto na presente dissertação.

Ao deixar algumas alguns eventos econômicos à margem da tributação (devido a sua inadequação), o sistema tributário brasileiro mostra-se ineficaz e obsoleto, prejudicando toda a sociedade.

A não tributação das relações interpessoais somente tende a beneficiar alguns poucos em detrimento aos demais integrantes da sociedade, pois cabe ao direito tributário buscar a tributação “justa” das operações, sendo que o sistema atual, combinado com a interpretação clássica não permite que essa “justiça” ocorra.

Destaque-se que não é de hoje que essa deficiência é patente, sendo a Súmula Vinculante nº 31<sup>109</sup> o maior exemplo de ineficácia do sistema tributário atual. Ao deixar de tributar as operações comerciais (aluguel de bens móveis), fica evidente que o sistema tributário beneficia um ramo em detrimento aos demais.

Frise-se que a não tributação de locação de bens móveis decorre da interpretação não apenas do texto constitucional, mas da respectiva legislação infraconstitucional. A súmula vinculante destacada pautou-se no fato de um contrato de locação não configurar uma obrigação de fazer e tampouco uma obrigação de dar, fugindo, assim, da competência tributário dos Estados (ICMS) e das Municipalidades (ISSQN).

No caso acima, o ordenamento jurídico criou uma figura que pode ser definida como uma prestação teratológica do ponto de vista tributário, uma vez que não se submete a uma tributação específica.

---

<sup>109</sup>É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

No mesmo sentido, os ISP ou provedores de acesso ficaram à margem da tributação, sendo que esse tratamento tributário, nos termos demonstrados, deverá ser o mesmo para as demais prestações analisadas na presente dissertação. Assim, os serviços de monitoramento (localização), WhatsApp e Netflix ficaram à margem da tributação (sem adentrar ao problema do aspecto espacial, sobre o qual o sistema tributário também se mostra inadequado).

Em uma dissertação de mestrado acadêmico, a exposição do tema com os respectivos problemas já se mostra suficiente para fins de qualificação do trabalho. No entanto, esses apontamentos, pura e simplesmente, não é o que se procura com um mestrado profissional. Com efeito, é necessário de ir além da exposição do problema prático e trazer algumas soluções, ainda que a implementação seja utópica.

Apesar de as questões expostas na introdução do presente estudo terem sido respondidas, especialmente no que concerne ao conflito de competência apresentado, não se pode furtar de tecer algumas críticas ao sistema tributário brasileiro e a colcha de retalhos legislativa que se formou após a promulgação da Carta Magna de 1988.

O principal ponto é relacionado com a falta de técnica legal do Texto Constitucional que tendeu a um anseio político para deixar de lado as questões técnicas, pois a criação de um imposto sobre o consumo no lugar do ICMS e ISSQN naturalmente eliminaria qualquer possibilidade de conflito de competência entre Estados e Municípios.

No mesmo sentido, a adoção de uma redação política, em vez de jurídica, não permite a devida tributação de novas tecnologias, conforme demonstrado pelos casos analisados, pois houve um engessamento do tipo tributário quando se analisam a competência tributária e o texto constitucional ante o posicionamento da jurisprudência e da doutrina majoritária.

Todavia, não obstante repouse na legislação parte do problema, é importante destacar que os próprios operadores do direito, ao apreciarem os casos

analisados, fecharam as portas para uma interpretação aberta das hipóteses de incidência. Não cabe discutir aqui questões referentes à tipicidade do direito tributário e os mecanismos para controlar a competência tributária (assunto esse digno de uma tese de doutorado).

Um bom exemplo dessa interpretação fechada é a jurisprudência pacificada de que os serviços de valor adicionado, por não se confundirem com serviços de telecomunicação nos termos da LGT, estariam fora do campo de incidência do ICMS.

Tal entendimento jurisprudencial decorre dos silogismos jurídicos tecidos pelos mais ilustres doutrinadores e quase pode ser resumido nas palavras de André Mendes Moreira:<sup>110</sup>

Já na primeira edição, destacamos que a decisão que melhor se coaduna com a natureza dos serviços de provedores de acesso é a que pugna pela não incidência do ICMS sobre eles (EREsp n.º 456.650/PR e Súmula STJ n.º 334). Isso porque, como visto na exposição fática da questão, o provedor de acesso não é titular do endereço IP (possuindo apenas o seu direito de uso) tampouco da infraestrutura de telecomunicação que permite a comunicação pela Internet.

[...]

Adicionalmente, o provedor de acesso pode oferecer outras facilidades aos usuários (como disponibilização de conta de *e-mail*), mas nenhuma terá o caráter de serviço de comunicação.

Essa premissa permite que serviços como Netflix e WhatsApp Messenger fiquem à margem da competência tributária do respectivo ente federado. Destaque-se novamente que, apesar das críticas aos ilustres doutrinadores e seus posicionamento, tem-se claro que grande parte das interpretações decorre não apenas do modelo de federalismo adotado, mas da redação da Constituição Federal de 1988.

---

<sup>110</sup> MOREIRA, André Mendes. *Tributação dos serviços de comunicação*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2016. p. 255.



Falar em reforma tributária seria um clichê no meio acadêmico e uma situação que não traria qualquer real contribuição, mas, diante desse cenário, é evidente que mudanças profundas são necessárias para adequar-se não a norma, pelo mesmo do entendimento da doutrina ou jurisprudência.

Tal reforma, em verdade, seria um passo para trás em termos históricos, pois o que se sugere é uma unificação dos tributos aqui tratados (englobando, ainda o IPI, PIS e COFINS de competência federal), mas que prepararia o ordenamento jurídico tributário brasileiro para o futuro, em especial para fins de tributação das operações que ainda deverão ser criadas.

Essa solução radical, contudo, seria de difícil implantação em função da já citada morosidade do sistema legislativo brasileiro e, principalmente, pela falta de interesse político dos entes federados, pois, como exposto nos capítulos iniciais da presente dissertação, a competência tributária é uma expressão de autonomia não apenas econômica, mas também política.

Note-se que esse interesse político não se restringe às questões de federalismo ou mesmo de autonomia (com raras exceções os Municípios dependem quase que exclusivamente dos valores repassados), mas também encontram alicerces em elementos eleitorais.

Assim, apesar de ideal, a proposta de alteração de texto constitucional figura com algo ineficaz de imediato. Dessa forma, mas fácil do que mudar a constituição seria a mudança do entendimento de juristas e magistrados, conforme se passa a discorrer.

Alternativamente à reforma tributária-constitucional, defende-se necessária a mudança de alguns paradigmas sobre os conceitos de serviços de comunicação e telecomunicação, sob a pena de perpetuar a questão referente ao conflito de competência e, principalmente, sobre a tributação de novas tecnologias.

Os dois principais paradigmas a serem revisados são: (i) taxatividade da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003 (e eventuais diplomas futuros) no que

tange ao ISSQN; e (ii) revisão do posicionamento sobre o conceito de serviços de comunicação para fins de incidência do ICMS.

Entende-se que a posição dos juristas que sedimentaram tais conceitos no direito brasileiro não foi formada ao acaso e que decorre de uma análise muito mais abalizada do que a apresentada na presente dissertação.

Contudo, o fato é que parte dessa análise não é a mais adequada para as questões atuais de direito tributário, especialmente no que tange as relações comerciais decorrentes das novas tecnologias.

Destaque-se que parte da doutrina já vem contestando alguns posicionamentos, como, por exemplo, Aires Barreto e Soares de Melo, no que tange à taxatividade da lista de serviços.

A manutenção do entendimento de que somente os serviços expressamente enumerados (ainda que caiba interpretação extensiva), leva a conclusão de que alguns serviços não poderão ser tributados (ISP), ou mesmo deixarão de ser alcançados pelo ISSQN (monitoramento ou localização de bens e pessoas).

Assim, prega-se que o ISSQN tenha competência residual em relação aos serviços. Em outras palavras, se não estiver abrangido dentro da competência de outro ente federado, a prestação poderia ser tributada pela exação municipal, assim novas prestações não ficariam à margem da tributação como ocorre atualmente.

No que tange à definição do serviço de comunicação, Marco Aurélio Greco desempenhou papel fundamental em ser um “opositor” no que tange à definição clássica. O Autor vai além do conceito de “possuir infraestrutura” para definir a materialidade do serviço de comunicação.

Com efeito, não apenas aquele que possuiu uma infraestrutura de comunicação presta tais serviços, mas prestadores como Skype, WhatsApp e outros notoriamente prestam serviços de telecomunicação utilizando-se de redes fornecidas por terceiros.

Em outras palavras, o simples fato de um serviço ser classificado com SVA ou mesmo OTT não muda a materialidade da prestação, qual seja a sua natureza comunicativa.

Nesse sentido, a jurisprudência já mostra tendências de modificação no tocante aos serviços de valor adicionado<sup>111</sup>.

Não obstante a possível mudança de posicionamento dos tribunais no que tange aos serviços de valor adicionado, não se pode esquecer que as interpretações e opiniões dos juristas decorrem da interpretação da legislação, sendo esta a primeira a ser criticada no que concerne à inadequação do sistema tributário atual, em especial para tributação das novas tecnologias.

Importante, ainda, salientar que a mudança dos paradigmas não soluciona todos os problemas levantados, especialmente no que tange ao conflito de competência entre Estados e Municípios. Contudo, essa mudança traz elementos e ferramentas mais definidas para fins de tributação dos serviços analisados.

Dessa forma, é evidente que a melhor alternativa para a solução do conflito de competência seria a reforma tributária, pois, de uma maneira bem simples, elimina a possibilidade de competência concorrente (apenas um ente poderia tributar e repassar os respectivos valores).

Note-se que a sistemática de repasse já existe (PIS/COFINS e ICMS), ou seja, já existe o sistema que permite a distribuição da receita tributários entre os entes federados, sendo a maior dificuldade a questão de autonomia desses entes e, principalmente, a questão política/eleitoral atrelada.

Diante desse cenário pouco provável, fica evidente que cabe aos operadores do direito mudar alguns paradigmas sobre os serviços de comunicação, bem como, sobre a legislação complementar.

---

<sup>111</sup> Processo n.º 0056105-18.2012.8.26.0053, Apelação, ISS – Imposto sobre Serviços.

Se o posicionamento dos operadores o direito não mudar, não apenas aumentará o número de conflitos entre os entes federados, mas se corre o grande risco de muitos serviços deixarem de ser devidamente tributados, como ocorre com os casos analisados na presente dissertação, situação esta confortável para o empresariado, mas que dentro da lógica tributária representa uma ineficiência do sistema tributário.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *A competência na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ARANHA, Marcio Iorio. *Direito das telecomunicações: histórico normativo e conceitos fundamentais*. 3. ed. São Paulo, 2015. p. 125. Kindle version.
- ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Curso de direito constitucional*. 16. ed. São Paulo: Verbatim, 2012.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, 5. ed. 8.<sup>a</sup> tiragem. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- BARROSO, Luís Roberto. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da Constituição brasileira*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.
- BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. *Federalismo e ICMS: Estados-Membros em “guerra fiscal”*. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 78. (Série Doutrina tributária, v. XIV.)
- CAMPOS, Ivan Luiz Sobral; MAIA, João Agripino. *O direito e a internet*. Coordenação de Valdir de Oliveira Rocha Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- \_\_\_\_\_. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

\_\_\_\_\_. Não incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet. *Revista Dialética de Direito Tributário*, p. 96.

CHIESA, Clélio. *ICMS: sistema constitucional tributário – algumas inconstitucionalidades da LC 87/96*. São Paulo: LTr, 1997.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. rev. e atual. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CORAZZA, Edison Aurélio. *ICMS sobre prestação de serviços de comunicação*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

CORRÊA, Gustavo Testa. *Aspectos jurídicos da Internet*. São Paulo: Saraiva, 2000.

COSTA, Alcides Jorge. *Tributação nas telecomunicações*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

FERREIRA, Aurélio de Buarque de Holanda. *Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa*. 4. ed. Curitiba: Positivo, 2009.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 32. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. *Internet e direito*. São Paulo: Dialética, 2000.

HARADA, Kiyoshi. *Sistema tributário do município de São Paulo*. 2. ed. São Paulo: RT, 1993.

LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. 17. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003*. 3. ed. São Paulo Atlas, 2013.

MANGIERI, Francisco Ramos. *ISS: teoria – prática. Questões polêmicas*. 4. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Edipro, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2005.

\_\_\_\_\_. *ICMS: teoria e prática*. 12. ed. Versão Kindle.

\_\_\_\_\_. *Imposto sobre serviços de comunicação*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

\_\_\_\_\_. *ISS: aspectos teóricos e práticos*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MENDRONI, Fernando Batlouni. O ICMS sobre serviços de comunicação – enfoque lógico-jurídico. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 50, p. 9-39, maio-jun. 2003.

MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*. São Paulo: Dialética, 2006.

\_\_\_\_\_. *Tributação dos serviços de comunicação*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2016.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito tributário comparado*. São Paulo: Saraiva, 1971.

OLIVEIRA, Júlio Maria de. *Internet e a competência tributária*. São Paulo: Dialética, 2001.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

QUEIROZ, Rafael Mafaei Rabelo. *Metodologia jurídica: um roteiro prático para trabalhos de conclusão de curso*. Coordenação de Marina Feferbaun. São Paulo: Saraiva, 2012.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O direito e a internet*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

\_\_\_\_\_. (Coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003.

RODRIGUES, Marcelo de Carvalho. *Direito eletrônico: a internet e os tribunais. A internet e o direito tributário*. Coordenação de Renato Opice Blum. São Paulo: Edipro, 2001.

SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I e II.