

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET

Álvaro Arthur L. de Almeida Filho

ICMS – Comunicação
TV aberta, TV por Assinatura e Provedor de Acesso

Especialização em Direito Tributário

Maceió-AL

2008

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET

Álvaro Arthur L. de Almeida Filho

ICMS – Comunicação
TV aberta, TV por Assinatura e Provedor de Acesso

Especialização em Direito Tributário

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) de
pós- graduação em Direito Tributário, do
Instituto Brasileiro de Estudos Tributários –
IBET.

Maceió-AL

2008

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET

Álvaro Arthur L. de Almeida Filho

ICMS – Comunicação
TV aberta, TV por Assinatura e Provedor de Acesso

Especialização em Direito Tributário

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) de
pós- graduação em Direito Tributário, do
Instituto Brasileiro de Estudos Tributários –
IBET.

Maceió/AL, _____ de _____ 2008.

Aprovação: _____

Banca Examinadora

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	05
2. DOS SERVIÇOS.....	08
3. DA COMUNICAÇÃO.....	11
4. SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO.....	14
5. TELEVISÃO POR ASSINATURA.....	17
6. ATIVIDADE DOS PROVEDORES DE ACESSO A INTERNET.....	21
7. CONCLUSÃO.....	24
8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	26

1. INTRODUÇÃO:

A comunicação teve seu início meramente verbal, com os indivíduos comunicando entre si, com a escrita e as diversas formas de registrá-la, foi possível através de portadores e mensageiros, transportar a comunicação, forma utilizada até os dias de hoje.

Atualmente, com o rápido desenvolvimento tecnológico, e a era da globalização que cessou as barreiras entre os povos, a comunicação e os seus meios se encontram em ritmo acelerado de crescimento. A cada dia, desde a criação do telegrafo e a radiodifusão novos meios de comunicação aparecem, impulsionados pelo crescimento, sem proporções, dos setores relacionados televisão e principalmente a informática, os quais possuem equipamentos, acessíveis ao público em geral que quando conectados à satélites ou à rede mundial de computadores permitem uma forma mais avançada e rápida de comunicação.

Então surge o questionamento, se a legislação Brasileira baseada em uma Constituição de 1988, época em que ainda crescia a comunicação por fax, conseguiu acompanhar este avassalador desenvolvimento, o qual sequer pode ser acompanhado pela própria população, pois a cada dia, surgem novos aparatos tecnológicos, como os telefones móveis, que há anos, já deixaram de ser meros meios de comunicação, e hoje já possuem integrado em um só aparelho as funções de televisão, computador e transmissor de mensagens escritas.

O importante é que, para haver comunicação, desde a época de mensageiros e das cartas, até os dias atuais, é necessário o meio de transporte das informações, objeto da mensagem. Como por exemplo os serviços de correios, que foi iniciado na Idade Média, e com o desenvolvimento do Comércio, na Inglaterra durante o século XVIII, surgiu o primeiro serviço público de correios.

Sendo o serviço de comunicação na verdade um serviço de transporte de informações, e como atualmente a televisão e a internet são os maiores responsáveis pela transmissão de informações, o presente trabalho enseja esclarecer se a incidência do ICMS prevista no art. 155, II, da Constituição Federal, atinge os serviços prestados pela TV por assinatura e pelos provedores de acesso a internet.

A Constituição Federal trata sobre ICMS - comunicação em seu art. 155, II¹, ao disciplinar que as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação competem aos Estados e Distrito Federal, mesmo que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Assim, cabem aos Estados e Distrito Federal, através de lei ordinária instituir ou dispor sobre o ICMS, claro com as ressalvas às hipóteses previstas nos artigos 147 e 154, II², ambos da Constituição, os quais permitem, que a União excepcionalmente crie o ICMS, na hipótese de criação de novos territórios, ou na iminência ou em caso de guerra externa.

O professor Roque Carraza leciona que o ICMS abrange no mínimo cinco impostos, ao expor:

A sigla “ICMS” albergar pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos *diferentes*, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS.³

Em razão das diversas hipóteses de incidência acima apresentadas, pode-se afirmar que o ICMS é o imposto que mais gera arrecadação no país, uma das razões para ser o que possui discussões doutrinárias e divergências jurisprudenciais.

Assim, dentre as divergências doutrinárias oriundas do ICMS, e observando a evolução tecnológica, que provocou o surgimento de diversas formas de comunicação, o

¹ CF, art. 155 II: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;”

² CF, art. 147. “Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.” CF, art. 154. | “A União poderá instituir: II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.”

³ CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007 p. 36/37.

presente estudo se aterá a incidência do ICMS sobre prestações de serviço, especificamente sobre os serviços de comunicação, com atenção voltada para os serviços prestados por TV por assinatura e canais a cabo.

2. DOS SERVIÇOS

A competência para tributar os serviços de forma geral é dos Municípios, porém como já demonstrado o ICMS, é um dos impostos previstos na competência dos Estados e do Distrito Federal, o qual dentre suas hipóteses de incidência abrange a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e serviços de comunicação.

O ICMS comunicação apenas passou a ser de competência dos Estados e Distrito Federal a partir da Constituição de 1988, pois na vigência da Constituição de 1967, cabia a União e aos Municípios a competência de tributar os serviços de transportes e de comunicações. Entretanto só a partir de 1984, foi que o decreto-lei n. 2.186/84 instituiu o imposto sobre comunicação conhecido como ISC.

O ISC apenas abrangia os serviços de telecomunicações, porém havia, em algumas hipóteses, isenções para a telefonia, como também para a radiodifusão sonora e televisão.

Para evitar diferentes interpretações, como ocorreu nos debates relacionados ao ICMS incidente sobre operações relativas à circulação de mercadoria, é oportuno discorrer um pouco sobre o que é “*prestar de serviços*”, já que o imposto não incide apenas sobre o transporte ou a comunicação separadamente, e sim sobre a prestação de serviços que compreendam transporte e a comunicação.

O professor Marcelo Viana Salomão define a prestação de serviços como “*realizar uma atividade, necessariamente para outrem e com conteúdo econômico*”⁴, este doutrinador ao explicar a expressão “*conteúdo oneroso*” ressalta “*à imprescindibilidade do caráter oneroso da relação, para fins de geração da incidência tributária*”⁵.

Pode-se classificar o serviço como uma das espécies do gênero trabalho, no entanto, enquanto o trabalho é um esforço que o homem pode realizar para si ou para terceiros, *os serviços* são exclusivamente prestados para outras pessoas.

⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de(Org.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 744.

⁵ *Ibidem*, p. 744.

Para não deixar dúvidas quanto a conceito de “prestação de serviços” é imprescindível, observar mais uma vez os ensinamentos de Marcelo Viana Salomão ao buscar conceitos do direito privado, relacionados às obrigações de dar e de fazer, vejamos:

A primeira espécie caracteriza-se pela entrega de algo a alguém; a outra, por sua vez concentra-se na realização de uma atividade, a cujo cumprimento uma parte (sujeito passivo da relação obrigacional/prestador) compromete-se perante a outra (sujeito ativo tomador). É por essa razão que nossa melhor doutrina se recusa a admitir a tentativa dos fiscos de tributar – através de impostos cujas hipóteses de incidência descreva um serviço – obrigações de dar como, por exemplo, a locação. Prestar serviço consubstancia, de forma inequívoca, uma obrigação de fazer.

Por aí já se pode concluir que, quando realizamos um esforço ou uma atividade nós mesmos, tal circunstancia jamais poderá ser alcançada por um imposto que incida sobre serviços. Este raciocínio se aplica tanto para pessoas físicas, como para as jurídicas, as quais, no caso de realizarem um auto-serviço, certamente não estarão sujeitas ao imposto, por total ausência de subsunção. Da mesma forma, os trabalhos prestados para terceiros de forma gratuita não poderão ser tributados por este tipo de imposto.⁶

De acordo com a exposição acima se percebe que para alcançar o conceito de “prestação de serviço” trazido no texto constitucional, é necessário que este não seja uma ato de mera liberalidade, ou seja, deverá possuir caráter econômico, pois apenas serão tributadas situações dotadas de conteúdo econômico.

Além do já exposto, faz-se necessário, para constatar o conceito de “serviços”, trazido no texto constitucional, verificar que os serviços públicos e os prestados em caráter de subordinação não podem ser tributados. Primeiro porque os serviços públicos são remunerados através de taxas, com exceção do previsto no parágrafo terceiro do art. 150 da Constituição Federal⁷, hipótese em que quando uma concessionária de serviço público, presta o serviço através do pagamento de tarifa ou preço, esta deverá ser alcançada imposto sobre serviços.

Quanto aos serviços que são prestados sob vínculo empregatícios não se configura a incidência do imposto, pois o trabalho é realizado sob o comando de uma determinada pessoa

⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Org.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 744.

⁷ CF, art. 150 § 3º - “As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.”

(física ou jurídica), a qual será alcançada pelo imposto sobre serviço, quando presta-los sem vínculo trabalhista, para terceiros.

Encerrando as questões sobre a o termo “*prestar serviço*” os ensinamento de Marcelo Viana Salomão esclarecem:

... os serviços passíveis de tributação são somente aqueles prestados a terceiros, dotados de conteúdo econômico, em regime de Direito Privado, excluídos os prestados com vínculo trabalhista.

Não ignoramos que, para que estejamos diante de uma efetiva prestação de serviço tributável, certamente haverá de existir um contrato, ainda que verbal, previamente celebrado. O que queremos frisar é que o fato impositivo não é a celebração deste negócio jurídico, mas sim a concretização da prestação do serviço prevista no contrato.⁸

Sob este prisma vê-se que a *prestação de serviço* constitui o elemento básico da materialidade do imposto, o qual compreende a realização de negócio jurídico pertinente a uma obrigação “de fazer”, sob regime de direito privado, obrigação esta que não se confunde com os serviços públicos específicos e divisíveis, remunerados por taxas, tarifas ou preços públicos.

⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de(Org.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 744.

3. DA COMUNICAÇÃO

O termo “comunicação” significa qualquer maneira de intercâmbio, através de uma mensagem entre um emissor e um receptor, num processo em que o remetente envia, através de um canal, uma mensagem contextualizada, para um destinatário.

A Constituição Federal prescreve, ao tratar da comunicação social em seu artigo 220, que: “*A manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição, observado o disposto nessa Constituição*”.⁹

A comunicação a que se refere ao artigo acima, correspondente à veiculação de mensagens, informações, idéias ou relacionamento entre as pessoas. Assim, ter-se-á desta maneira como veículo de comunicação, diversos meios, como cartas, periódicos, internet, televisão, ligações telefônicas, etc.

Fazendo uma interpretação sistemática da Constituição, pode-se identificar, através dos artigos 21 e 22, os quais dispõem sobre as competências materiais e legislativas da União, modalidades de serviços de comunicação, em que a prestação onerosa é fato gerador do ICMS comunicação.

Para efeitos tributários, o significado jurídico de “comunicação”, pressupõe a existência de duas (ou mais) pessoas (naturais ou jurídicas) em posições distintas, assim para haver a comunicação faz-se necessária a participação de elementos específicos, quais sejam, *emissor, mensagem, canal da mensagem e receptor*.

Através do art. 110 do CTN¹⁰, é possível constatar que devem ser utilizados outros ramos do Direito e até outras ciências, para alcançar o significado de “*comunicação*”, os renomados dicionários Michaelis e Aurélio definem o vernáculo “comunicação” como:

s. f. 1. Ação, efeito ou meio de comunicar(-se). 2. Aviso, informação, esclarecimento. 3. Mec. Transmissão. 4. Relação, correspondência fácil; trato, amizade. 5. Acesso, passagem.¹¹

⁹ BRASIL. Constituição (1988). Art. 220.

¹⁰ CTN, art. 110. “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

¹¹ MICHAELIS. *Moderno Dicionário da Língua Portuguesa*. Melhoramentos: 2007.

"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, quer de outros sinais, signos ou símbolos, quer de aparelhamento técnico especializado, sonoro e/ou visual (...) 11. Eng. Eletrôn. Transmissão de informação de um ponto a outro por meio de sinais em fios, ou de ondas eletromagnéticas. 12. Teor. Inf. Transmissão de mensagem entre uma fonte e um destinatário."¹²

O regulamento geral do antigo Código Brasileiro de Comunicação traz em seu art. 6º. do Decreto nº. 97.057/88 o conceito de comunicação como “*COMUNICAÇÃO – Transferência unilateral ou bilateral de informação por meio de senais convencionados.*”

Percebe-se, observando os conceitos de comunicação, a amplitude de seus significados, entretanto, não é a comunicação isoladamente que compõe o âmbito de incidência do ICMS, e sim o serviço de comunicação, ou seja, o que o legislador pode utilizar para definir a hipótese de incidência deste imposto é o serviço de comunicação.

Ao lecionar sobre o conceito de comunicação, Hugo de Brito Machado esclarece:

Nem se pode considera o conceito amplo de comunicação, mas apenas aquela comunicação como tal designada pela Constituição Federal, pois a norma atributiva de competência tributária deve ser interpretada tendo-se em vista as outras norma da Constituição Federal que se reportam ao serviço de comunicação. Entre estas, a que se assegura o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das correspondências telefônicas, a que diz competir à União manter o serviço postal, explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações, a que atribui competência privativa à União para legisla sobre telecomunicações e radiodifusão, e sobre serviço postal.¹³

Paulo de Barros Carvalho em artigo (Não incidência o ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n, 73: 97-104), define o processo comunicacional, da seguinte forma:

"O (1) *remetente* envia uma (2) *mensagem* ao (3) *destinatário*. Para ser eficaz, a mensagem requer um (4) *contexto* a que se refere, apreensível pelo destinatário, e que seja verbal ou susceptível de verbalização; um (5) *código* total ou parcialmente

¹² FERREIRA, Aurélio B. de Holanda. *Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa*. 3 ed. – Curitiba: Positivo, 2004.

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 37.

comum ao remetente e ao destinatário; e, finalmente, um (6) *contacto*, um canal físico e uma conexão psicológica entre o remetente e o destinatário, que os capacite a entrar e a permanecer em comunicação".(...) O significado de cada um desses elementos deve ser delimitado: (1) *emissor*: é a fonte da mensagem, aquele que comporta as informações a serem transmitidas; (2) *canal*: é o suporte físico necessário à transmissão da mensagem, sendo o meio pelo qual os sinais são transmitidos (é o ar para o caso da comunicação verbal, mas pode apresentar-se em formas diversas, como faixas de frequência de rádio, luzes, sistemas mecânicos ou eletrônicos etc.); (3) *mensagem*: é a informação transmitida; (4) *código ou repertório*: é o conjunto de signos e regras de combinações próprias a um sistema de sinais, conhecido e utilizado por um grupo de indivíduos ou, em outras palavras, é o quadro das regras de formação (morfologia) e de transformação (sintaxe) dos signos; (5) *receptor*: a pessoa que recebe a mensagem, o destinatário da informação".

Assim, como regra, para se configurar um processo de comunicação, deve haver a presença dos seguintes elementos mínimos **1)emissor** é a fonte da mensagem, comporta as informações que serão transmitidas, **2) a mensagem** é a informação transmitida, **3) canal** é o meio de transmissão (suporte físico) pelo qual a repassada a informação, **4) código ou repertório** são os signos e regras de combinações próprias a um sistema de sinais, conhecidos e utilizados por um grupo de pessoas , **e 5) o receptor** é o destinatário da informação, pessoa que recebe a mensagem.

4. SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO.

Examinados de perto, os conceitos de “comunicação” e de prestação de serviços”, percebe-se que a “prestação de serviço de comunicação” só se concretiza quando houver a junção simultânea dos elementos constitutivos da prestação de serviços.

Assim, pode-se falar em serviço de comunicação quando o emissor da mensagem aparecer como tomador do serviço, que, através de pagamento (remuneração), contrata o prestador para exercer a função de canal, permitindo a transmissão de mensagem ao destinatário.

O ICMS irá incidir quando a comunicação ocorrer através da intermediação da mensagem de terceiros, pois ninguém presta serviço a si mesmo, e só haverá a prestação de serviço comunicacional, quando o canal transmissor for pessoa diversa do emissor, pois neste prestação, a mensagem de propriedade do emissor, é transmitida através de um terceiro prestador de serviço, contratado pelo emissor.

Ressalte-se que a viabilização de forma onerosa, de serviços que possibilitem o estabelecimento de uma relação comunicativa, como a instalação de equipamentos que permita a relação comunicativa, não possibilita a cobrança do ICMS - comunicação, pois como já demonstrado, não é a comunicação em si que se tributa, quiçá o fornecimento ou a instalação de equipamentos que propiciam a comunicação, e sim a efetiva utilização desses equipamentos por terceiros que estabeleçam a comunicação.

Como já exaustivamente demonstrado, o ICMS – comunicação deve incidir sobre a prestação efetiva dos serviços de comunicação, a qual pressupõe um contrato sob regime de direito privado(não trabalhista) oneroso celebrado entre o prestador e os fruidores, e assim as partes determinam o nascimento da obrigação tributária.

Para o professor Roque Carraza, ocorre a prestação onerosa do serviço de comunicação, prevista no art. 155, II, da CF, quando:

... quando há um *emissor* da mensagem, um *receptor* da mensagem e, é claro, uma *mensagem*, que ambos compreendem, isto é, que tenha um código comum. Mas não apenas isso: é mister, ainda, estejam presentes: a) a *determinação* do emissor e do receptor da mensagem; b) a *bilateralidade* da

relação entre ambos; e *c*) a *onerosidade* diretamente relacionada a esta relação interativa.¹⁴

É oportuno colacionar, o importante posicionamento do mencionado tributarista, quanto a não incidência do ICMS, quando ficar impossibilitada a identificação do receptor da mensagem:

Se o receptor da mensagem não for determinado e não estiver em condições de entendê-la e responder a ela pelo mesmo canal comunicativo, não há espaço para o ICMS.¹⁵

Assim, constata-se que mesmo com a presença dos elementos que compõem o processo de comunicação (emissor, mensagem, canal, código e o receptor) é necessária a identificação deste último, para configurar a hipótese de incidência do ICMS – comunicação.

A partir dos conceitos trazidos acima, é possível criar a Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS – Comunicação, a qual possui a seguinte estrutura:

1.1 – **Hipótese Tributária** (critérios material, espacial e temporal).

1.1.1 - **Critério Material** – prestar serviços de comunicação(emissor, mensagem, canal, código e o receptor).

1.1.2 – **Critério Espacial** – todo território nacional, conforme competência territorial de cada Estado e o Distrito Federal. Como regra geral é competente para exigir o ICMS comunicação o Estado ou o Distrito Federal, onde estiver localizado o destinatário da mensagem.

1.1.3 – **Critério temporal** – momento em que se realizada a prestação onerosa do serviços de comunicação.

1.2 – **Conseqüência Tributária** (critérios pessoal e quantitativo).

1.2.1 - **Critério Pessoal** –

1.2.1.1 - **Sujeito Ativo** – Estados e Distrito Federal

1.2.1.2 - **Sujeito passivo** – qualquer pessoa física ou jurídica que preste serviço de comunicação.

¹⁴ CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 167.

¹⁵ *Ibidem*, p. 167.

1.2.2 – Critério Quantitativo –

1.2.2.1 - **Base de cálculo** - valor da prestação de serviço, não integram a base de cálculo do ICMS – comunicação os valores relativos a instalação, taxa de adesão, habilitação, assinatura, aluguel de aparelhos.

1.2.2.2 - **Alíquota** - Variável de acordo com a base de cálculo, sendo sempre um percentual a ser aplicado sobre a base de cálculo, respeitando os princípios da vedação ao confisco e da capacidade contributiva.

Verificado o aspecto material da hipótese de incidência do ICMS – comunicação, é possível analisar algumas questões polêmicas, atinentes à incidência do ICMS – comunicação, em específico os serviços prestados pelos provedores de acesso e pela TVs por assinatura.

5. TV POR ASSINATURA

Pode-se afirmar que os serviços públicos de telecomunicações são aqueles explorados diretamente pela União, ou mediante concessão e permissão, destinados ao público em geral, segundo regime de direito público, já os serviços privados podem ser explorados por particulares, através de autorização, sob regime privado.

Atualmente, os serviços de telecomunicações são regulamentados pela lei nº. 9.472/1997 – Lei Geral das Telecomunicações, a qual dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais. Esta lei prevê:

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

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

§ 2º 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.

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

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

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

De acordo com a legislação acima, afasta-se a interpretação de que se um serviço for vinculado ao segmento de comunicação, mas não configurar serviço de telecomunicação, poderia ser abrangido pelo ICMS, sendo necessário apenas que os responsáveis pelas leis estaduais considerassem serviços de “comunicação”.

Sob este ponto de vista, se o serviço estiver vinculado ao setor de telecomunicação, porém não for considerado serviço de telecomunicação, por que detêm a competência para a definição fiscal, não será serviço de telecomunicação.

É oportuno diferenciar, o que é espécie de comunicação e o que espécie de difusão, já que a própria constituição assim o faz, em seu art. 21, XII “a”¹⁶ o qual prevê dentre as competências da União a de explorar, através de concessão ou permissão, *os serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens*, o art. 22, IV e 48, XII, também são exemplos de que o texto constitucional traz diferenciação:

Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

IV - águas, energia, informática, telecomunicações e radiodifusão;

Art. 48. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre:

XII - telecomunicações e radiodifusão;

Percebe-se, diante dos artigos acima, que a Constituição, sempre tratou os serviços de telecomunicação de maneira distinta com relação aos serviços de difusão, razão pela qual nunca incidiu ICMS sobre serviços de difusão, como, por exemplo, para os rádios e televisões abertas, por não configurarem comunicação.

A partir de 2003, através da Emenda Constitucional nº 42/03, a Constituição passou a proibir expressamente a incidência do ICMS sobre os serviços de difusão, através do art. 155, X, “d” da CF que assim dispõe:

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

X - não incidirá:

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

¹⁶ CF, art. 21. “Compete à União: XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão: a) os serviços de radiodifusão sonora, e de sons e imagens;

Para corroborar com a previsão Constitucional, é oportuno ressaltar o fato de nos serviços de televisão aberta à relação não ser onerosa e não se pode identificar o receptor, o que impossibilita a configuração do processo comunicacional.

De acordo com exposto, não há dúvidas sobre a impossibilidade de incidência do ICMS – comunicação, nas prestações de serviços de difusão mais especificamente os serviços prestados por canais abertos de televisão, cabe neste momento observar se tais circunstâncias são aplicadas a televisão por assinatura.

As televisões por assinatura abrangem pessoas determinadas, as quais através de um contrato oneroso, celebrado por uma determinada operadora, recebem, por meios de cabos ou faixas microondas, uma programação.

Esta programação, proporcionada apenas aos assinantes, já é previamente selecionada, pois cada assinante tem o poder de escolher seu plano com os respectivos canais. Observe-se que apesar da onerosidade dos serviços e da identificação dos assinantes, não há um serviço de comunicação, e sim um serviço, onde o assinante possui uma programação especial em detrimento a TV aberta.

A operadora de TV por assinatura em nenhum momento se comunica com seu assinante e nem estes com ela, apenas oferecem, a partir de contrato oneroso, a divulgação de uma programação previamente contratada.

Sobre o tema Roque Carraza, ao se questionar se a TV por assinatura presta ou não serviço de comunicação, já firmou posicionamento no seguinte sentido:

... Inclino-nos pela negativa. É que, *in casu*, viabiliza-se, apenas, o acesso do usuário a uma programação adrede preparada pela empresa que lhe envia os preditos sinais codificados.

Noutras palavras, o assinante não se comunica nem com a empresa, nem com terceiros. Apenas assiste à programação. Ele, por assim dizer, adere à programação, vendo os filmes, documentários, entrevistas, partidas de futebol etc., que a empresa prestadora de serviço de TV por assinatura coloca no ar. Sobremais, não participa da feitura desta mesma programação, nem nela interfere.

...

Como facilmente podemos notar, as empresas em questão transmitem suas próprias mensagens aos assinantes, e, nesta medida, não lhe prestam nenhum serviço de comunicação. Apenas lhes cedem os direitos autorais de que são detentoras. Não podem ser alvo de ICMS.¹⁷

¹⁷ CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 231/232

Quanto ao tema o Superior Tribunal de Justiça, em recente decisão concluiu pela não incidência do ICMS, veja-se:

Ementa

MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. PRODUTORA DE PROGRAMAS PARA TV A CABO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. ICMS. INEXISTENTE.

1. As produtoras de programas para TV a cabo ou comerciais que efetivamente não distribuem tais programas por nenhum meio físico ao público em geral, mas apenas contratam com a operadora/distribuidora de sinais de TV, não estão sujeitas ao recolhimento de ICMS, uma vez que os serviços que prestam não estão previstos na Lei Complementar n. 87/96.
2. Os serviços de comunicação a que se referem os arts. 2º, III, e 12, VII, da Lei Complementar n. 87/96 são os relativos às atividades de transmissão/recepção de sinais de TV.
3. Recurso especial provido.¹⁸

Desta forma, conclui-se, que apesar dos contratos celebrados com as TV`s por assinatura possuírem caráter oneroso, e mesmo sendo possível a identificação de seus usuários, estes serviços não podem ser tributados através do ICMS - comunicação, já que as atividades realizadas não possuem natureza deste serviço, pois não há uma comunicação entre a TV por assinatura e o assinante.

¹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 726103/MG. 2ª Turma. Relator Ministro João Otávio de Noronha proc. 2005/0026613-2, 26/06/2007 - DJ 08.08.2007 p. 365.

6. ATIVIDADE DOS PROVEDORES DE ACESSO A INTERNET

Outra questão que merece atenção, quanto a incidência do ICMS – comunicação são os serviços prestados pelos provedores de acesso a internet, provedores estes que são o meio ou canal de contato que possibilita ao usuário conectar a rede de computadores.

Segundo a portaria n. 148/1995 que aprovou a norma n. 004/1995, do Ministério das Comunicações, internet é “*o nome genérico que designa o conjunto de redes, os meios de transmissão e comutação, roteadores, equipamentos e protocolos necessários à comunicação entre computadores, equipamentos e protocolos necessários à comunicação entre computadores, bem como o software e os dados contidos nestes computadores*”.

A lei geral de telecomunicações n. 9.472/97, em seu art. 61, traz o conceito legal dos *serviços de provimento de acesso à internet*, ao prescrever:

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

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

Já a norma do Ministério da Comunicação n. 004/97 define provedor como:

Provedor: pessoa jurídica que provê serviço de valor adicionado, através da Rede Pública de Telecomunicações, sendo responsável pelo serviço perante os assinantes do Serviço Telefônico Público.

A partir da legislação federal, acima colacionada, fica estabelecida uma diferenciação entre serviços de telecomunicações e serviços de valor adicionado.

Os provedores de acesso a internet, são considerados como as instituições que se conectam a Internet, possibilitando o acesso a terceiros. Ao se conectar a internet, o usuário(pessoa) através de seu provedor, recebe um endereço denominado de IP – *Internet Protocolo*, permitindo a identificação da pessoa ligada aquela porta.

Para ter acesso à *internet*, faz-se necessário que o usuário conecte-se a um sistema de telefonia ou outro meio eletrônico, por isso pode-se afirmar que o serviço de conexão a internet, isoladamente, não possibilita a emissão, transmissão ou recepção de informações, o

que o distingue de serviço comunicacional, pois quem permite, nesta situação, a prestação de serviços de comunicação é o sistema de telefonia ou outro meio eletrônico que possibilite o canal de comunicação.

Ora, percebe-se que sem a ligação telefônica ou outro canal de comunicação fica impossibilitado o acesso à Internet, assim conclui-se que quem oferece o suporte para o acesso é o canal comunicativo e não o serviço prestado pelo provedor de acesso, pois o serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet, que consiste em conectar o usuário a rede, necessita de prestação anterior de um serviço de telecomunicação, pode ser este via rádio, telefonia ou cabo, etc...

Essa é a opinião defendida por Roque Carraza, ao expor:

I – O ICMS – Comunicação não incide sobre a prestação de serviços de provedor de acesso à *Internet* e à *Intranet*.

Em apertada síntese, a *Internet* é uma interligação de grandes redes de computadores, que possibilita a troca de informações em âmbito mundial. Em termos mais técnicos, é um sistema que interliga computadores digitais, por meio dos chamados protocolos TCP/IP, os quais, uniformizando a transmissão de informações das diversas redes, tornam possível o envio de dados para todas as partes do mundo.

Já, a *Intranet* permite a interligação de redes de computadores dentro de um sistema (uma empresa, um grupo empresarial, um Prefeitura etc.) Apenas quem está ligado a este sistema pode acessá-las.

Como não se ignora, o usuário, para ingressar na *Internet* ou na *Intranet*, deve estar conectado, por meio do sistema de telefonia *lato sensu* (linhas telefônicas discadas ou dedilhadas, circuitos digitais, rede de fibras ópticas, canais de satélite), a um *provedor de acesso* – computador ligado diretamente à rede mundial, que possui os equipamentos técnicos indispensáveis para a conexão individual à rede coletiva (net).

O *provedor de acesso* permite que o usuário “navegue” pela rede de computadores. É ele que fornece condições materiais para que o interessado ingresse no universo da *Internet*, que os técnicos do setor representam graficamente por meio de uma “nuvem”.

O que se tributa – evidentemente, por meio de ICMS – Comunicação – é apenas a prestação do serviço telefônico *lato sensu*, do qual o provedor de acesso é tão usuário quanto quem ingressa no universo da *Internet* ou da *Intranet*.¹⁹

O Superior Tribunal de Justiça ao discutir a matéria, e demonstrar em algumas divergências, pacificou o entendimento, através da Súmula n. 334, publicada em 14/02/2007, a qual disciplina que “O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet”.

¹⁹ CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 221.

Após a exposição acima se constata que não há incidência do ICMS – comunicação sobre os provedores de acesso, pois estes na verdade não disponibilizam o suporte físico necessário ao estabelecimento da relação comunicativa, tratando-se assim de prestadores de um serviço de valor adicionado, previsto no art. 61 da Lei Geral de Telecomunicações.

7. CONCLUSÃO

Esse rápido desenvolvimento digital, onde se apóia uma nova economia mundial, ressalta a preocupação com estudo de impostos e tributos que são pagos pelos contribuintes brasileiros, os quais possuem uma das maiores cargas tributárias do mundo, baseada em um legislação extensa, que pode levar o contribuinte a interpretações equivocadas.

Interpretações estas, necessárias, a partir do momento que surgem novos questionamentos, motivados pelo aparecimento de equipamentos e meios tecnológicos que possibilitam diferentes formas de comunicação.

Assim, como ainda navega num mar de incerteza quanto ao significado de comunicação, telecomunicação, TV por assinatura e provedores de acesso a Internet, foi importante o desenvolvimento destes conceitos no presente trabalho, observando concomitantemente os aspectos fundamentais do ICMS – comunicação.

Ao estudar “*prestação de serviços*” foi possível observar que apesar dos Municípios deterem uma competência geral para instituir o imposto, os Estados e o Distrito Federal, também possuem tal competência quanto a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e serviços de comunicação, sendo no entanto necessária a presença do conteúdo econômico para incidência do ICMS, como também que estes sejam prestados por terceiros, sob o regime de direito privado.

Quanto à “comunicação” identificou-se, através do próprio texto Constitucional, como indispensável presença de uma mensagem, onde um emissor que por um canal comunicativo envia ao receptor uma mensagem contextualizada, havendo a presença dos seguintes elementos: emissor, mensagem, canal, código ou repertório e o receptor, ressalte-se mais uma vez que não é a comunicação que si tributa e sim os serviços.

A prestação de serviços de comunicação ocorrerá a partir da vigência de um contrato oneroso de direito privado (não trabalhista), no qual se possa identificar tanto o receptor quanto o emissor da mensagem, pois não sendo possível determinar o emissor, ou este não possuir capacidade de compreendê-la não haverá incidência do ICMS.

A partir dos conceitos apontados no presente trabalho foi possível identificar que os serviços prestados através de TV por assinatura não há incidência do ICMS – comunicação, pois as programações destinadas aos assinantes encontram-se previamente estabelecidas, o que impossibilita afirmar que há uma comunicação entre a operadora e os assinantes, posicionamento esta já firmado pelo Superior Tribunal de Justiça.

Diferentemente não foram as conclusões para os provedores de acesso, os quais são utilizados por terceiros para conexão a Internet, e quem possibilita esta conexão é o sistema de telefonia ou outro meio eletrônico que permita o acesso a um canal de comunicação, assim não há incidência do ICMS – comunicação, tratando-se de um serviço de valor adicionado, previsto no art. 61 da Lei Geral de Telecomunicações.

O presente trabalho, ao considerar a legislação na forma em que se encontra, constatou que a TV por assinatura e o provedor de acesso a Internet não estão sujeitos ao ICMS, e demonstrou que apesar da evolução tecnológica, e do sistema jurídico brasileiro ser baseado em uma Constituição de 1988, é possível através dos conceitos já existentes, acompanhar a evolução da sociedade.

Declaro que se trata de trabalho original, e autorizo, exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta monografia por processos fotocopiadores ou eletrônicos, desde que citada a fonte.

Maceió, 30 de abril de 2008.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6º. Ed 8ª.tir. São Paulo: Malheiros, 2006.

AMARO, Luciano da Silva . *Conceito e classificação de tributos*”. *RD Tributário* 55/239 e ss. São Paulo, Ed. RT, janeiro-março/1991.

CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18ª. São Paulo, Saraiva, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães e MELO, Fábio Soares de(org). *ICMS: questões fundamentais*. São Paulo: MP Ed., 2006.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de(Org.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.