

# **TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO**



# **TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO**

**Coordenação:**

ANTÔNIO REINALDO RABELO FILHO

**ABETEL**

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS  
DAS EMPRESAS DE TELECOMUNICAÇÕES

**2009**

Copyright © 2009 By Editora Noeses  
Produção gráfica/arte: Denise A. Dearo  
Capa: Cristiane Zitei

CIP - BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE  
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ.

---

T742      Tributação dos serviços de comunicação / Antônio Reinaldo Rabelo Filho  
(Coordenação). – São Paulo : Noeses, 2009. 485p.

ISBN 978-85-99349-28-1.

Notas: Antônio Reinaldo Rabelo Filho (Coordenação)

1. Tributação. 2. Serviços de comunicação. 3. Antônio Reinaldo Rabelo Filho.  
I. Título

CDU 336.2:01

---

Outubro de 2009

Todos os direitos reservados



editora

**NOESES**

Editora Noeses Ltda.

Tel/fax: 55 11 3666 6055

[www.editoranoeses.com.br](http://www.editoranoeses.com.br)

# Í N D I C E

**PREFÁCIO..... IX**

## **PRIMEIRA PARTE**

### **ARTIGOS**

#### **ANDRÉ MENDES MOREIRA E GABRIEL P. A. DE MENDONÇA**

A ILEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA DE PREÇO PÚBLICO PELA ANATEL  
PARA O EXERCÍCIO DAS SUAS ATIVIDADES REGULARES, JÁ FINANCIADAS  
PELO FISTEL – FUNDO DE FISCALIZAÇÃO DAS EMPRESAS DE TELECO-  
MUNICAÇÕES ..... 3

#### **ANTÔNIO REINALDO RABELO FILHO**

A RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE NO PAGAMENTO DE JUROS  
SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. ANÁLISE DE SITUAÇÃO DE FATO ONDE A RE-  
GRA É INAPLICÁVEL..... 21

#### **EDSON BENASSULY ARRUDA**

INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DE “ALVARÁ DE LOCALIZAÇÃO E  
FUNCIONAMENTO” DAS ERB, PELAS PREFEITURAS MUNICIPAIS..... 63

#### **GABRIEL SISTER E LAURA PERNOMIAN QUEIROZ**

A INCIDÊNCIA DA CONDECINE NA VEICULAÇÃO DE OBRAS CINEMATOGRÁ-  
FICAS E VIDEOFONOGRÁFICAS POR OPERADORAS DE TELEFONIA MÓVEL ..... 75

#### **GABRIEL LACERDA TROIANELLI**

AINDA O ISS SOBRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS: QUAL O SIGNIFICADO DO  
PRECEDENTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL..... 89

## TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO

### **GUSTAVO BRIGAGÃO E RODRIGO DAMÁZIO M. FERREIRA**

DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DA REMUNERAÇÃO INSTITUÍDA PELOS DECRETOS MUNICIPAIS DO RIO DE JANEIRO NS. 18.627, DE 23.05.2000, 26.905, DE 17.08.2006, E 28.002, DE 30.04.2007 ..... 107

### **IVAN CAMPOS**

OS EFEITOS (NEFASTOS) DO CONVÊNIO ICMS N. 135/06: SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM CELULARES..... 133

### **LAURO ARTHUR GUIMARÃES DE SÁ RIBEIRO**

A TRIBUTAÇÃO DAS TELECOMUNICAÇÕES EM FACE DA LGT E DO REGULAMENTO DA ANATEL..... 175

### **LUIZ GUSTAVO A. S. BICHARA E MANUELLA V. FALCÃO**

A INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS SOBRE OS VALORES REPASSADOS A OUTRAS OPERADORAS A TÍTULO DE USO DE REDES NO ROAMING..... 195

### **MARCOS MAIA**

A IMPOSSIBILIDADE DE SE UTILIZAR A TEORIA DA PREPONDERÂNCIA PARA LEGITIMAR A TRIBUTAÇÃO DAS ATIVIDADES-MEIO DO SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO..... 225

### **MARINA VIEIRA DE FIGUEIREDO E ANDRÉA MEDRADO DARZÉ**

A TRIBUTAÇÃO DAS REMESSAS AO EXTERIOR PARA REMUNERAR A INTERCONEXÃO INTERNACIONAL DE REDES (TRÁFEGO SAINTE) ..... 241

### **ROBERTO FERRAZ**

TELECOMUNICAÇÕES – A EXCLUSÃO DAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS NAS CONTRIBUIÇÕES ..... 259

### **TÁCIO LACERCA GAMA**

VARIAÇÕES NA COMPETÊNCIA PARA TRIBUTAR OS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO – ALGUNS EFEITOS CONCRETOS ..... 275

### **TÁCITO MATOS**

RESTRIÇÃO À DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS ANTE A EXISTÊNCIA DE DÉBITOS FISCAIS – ASPECTOS CONTROVERSOS ..... 291

### **VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE E TATIANA HELENA RUSU M. CAMPANHA**

“DAS NOVAS FUNCIONALIDADES AGREGADAS AO ‘SMARTPHONE’. UMA ANÁLISE ESPECÍFICA ACERCA DA TRIBUTAÇÃO DOS SOFTWARES DISPONIBILIZADOS” 321

TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO

**SEGUNDA PARTE**  
**PARECERES**

<b>HAMILTON DIAS DE SOUZA E HUGO FUNARO</b>	
PARECER .....	345
<b>MARCO AURÉLIO GRECO</b>	
PARECER.....	365
<b>PAULO DE BARROS CARVALHO</b>	
PARECER .....	393
<b>ROQUE ANTONIO CARRAZZA</b>	
PARECER .....	427





## PREFÁCIO

Esta obra coletiva, editada pela Associação Brasileira de Estudos Tributários das Empresas de Telecomunicações – ABETEL, em parceria com a NOESES, e coordenada por *Antônio Reinaldo Rabelo Filho*, advogado especialista em Direito Tributário e mestrando da PUC-SP, é a quarta lançada da mesma natureza, congregando artigos e pareceres de excelente qualidade sobre temas jurídicos de alta relevância para o setor. Podemos afirmar que, além de três pareceres, assinados por juristas renomados, o primeiro, por *Paulo de Barros Carvalho*; o segundo, por *Hamilton Dias de Souza* e *Hugo Funaro*; e o terceiro, por *Marco Aurélio Greco*, este livro contém ainda treze interessantes artigos, que abordam em profundidade assuntos de constante recorrência e causa de conflitos persistentes entre as Fazendas Públicas e as empresas de telecomunicações. É fácil antecipar que esta obra, seguindo o caminho traçado pelas anteriores, converter-se-á em instrumento de consulta obrigatória para advogados, magistrados e administradores, que operam o Direito Tributário.

Os temas, à primeira vista, mostram-se muito diversificados, mas um olhar atento pode concentrá-los em questões de fundo, de número mais reduzido, mas de amplo alcance, que voltam sempre, quer por representarem questões gerais, às vezes antigas, meramente decorrentes de insistentes práticas ilegais ou inconstitucionais a atormentarem não apenas as empresas de telecomunicações mas ainda os demais setores, quer por meio de variações específicas, derivadas dos mesmos conceitos-nucleares, ainda imprecisos ou mal definidos, no setor de telecomunicações.

## TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO

Pertencem ao **primeiro grupo**, questões como a criação de taxas sem lei, disfarçadas de preço público; a criação de taxas com invasão de alheia competência; taxas cobradas sem ocorrência de fato gerador; convênios interestaduais modificativos de lei complementar e decretos inconstitucionais, a invadirem o espaço privativo do legislador. O artigo de *André Mendes Moreira e Gabriel Prado Amarante de Mendonça*, em que, após a análise da diferença entre taxa e preço, sustenta-se, com toda propriedade, que a ANATEL criou um falso preço, verdadeira taxa (de resto inconstitucional), para remunerar a numeração, que possibilita às operadoras utilizar diversos números de celulares, sem conflito ou superposição; igualmente o artigo de *André Arruda* demonstra a inconstitucionalidade, por invasão da competência da União, da cobrança da Taxa de Localização e Funcionamento, feita por vários Municípios; no parecer da lavra de *Marco Aurélio Greco*, fica claro que, sem lei, a ANATEL criou, por meio de resolução própria, uma nova taxa, embora exigisse a cobrança, disfarçadamente, como hipótese de TFI (Taxa de Fiscalização de Instalação), para a renovação da licença, sem ocorrência do fato gerador próprio daquela taxa, pois, ao ensejo da renovação, a estação já está instalada, em pleno funcionamento, prescindindo da emissão de “*um juízo de controle prévio sobre o impacto gerado no bem público (=espectro de radiofrequências)*”; analisando a natureza das contribuições de intervenção no domínio econômico, *Gabriel Sister e Laura Permonian Queirós* sustentam a inconstitucionalidade da CONDECINE que, por fugir à estrutura própria das contribuições, aproxima-se da natureza dos impostos vinculados a órgão, fundo ou despesa, em violação ao art. 167, IV, da Constituição da República; também *Luiz Gustavo Bichara e Manuella Falcão* acertam com precisão o fato gerador das contribuições para o PIS e a COFINS, ao extraírem de sua base de incidência os valores repassados a outras operadoras a título de uso de redes no *roaming*; revela-se notável, por sua fundamentação e precisão técnica, o parecer lavrado pelo Professor titular da USP e PUC-SP, *Paulo de Barros Carvalho*, demonstrando a inconstitucionalidade do Convênio CONFAZ n. 55/05, que revogou os critérios espacial e temporal da regra-matriz do ICMS, previstos nos arts. 11, III, “b”, e 12, § 1º, da Lei Complementar n. 87/96, o último sendo o único instrumento legislativo apto, à luz da Constituição, a

definir o momento e o local da consumação da prestação de serviços de telecomunicação, nas modalidades pré-pagas, e remunerados por fichas, cartões ou assemelhados; finalmente, os Decretos Municipais, que exigem retribuições mensais das empresas concessionárias de serviço telefônico para a instalação de equipamentos de infra-estrutura urbana nas vias públicas, subsolo e espaço aéreo do Município do Rio de Janeiro, foram objeto de reflexões profundas de *Gustavo Brigagão* e de *Rodrigo D. Ferreira*, que concluem por sua plena ilegalidade. Todos esses são temas antigos, que versam sobre a ação arbitrária do Poder Executivo, porque envolvem os mais elementares princípios da Constituição, como a legalidade, a competência dos Entes estatais e a natureza das taxas e das contribuições. O que surpreende é que eles se renovam constantemente, em inacreditável insistência dos Fiscos beneficiários, em que pese a coibição dessa prática pelo Supremo Tribunal Federal.

Em prol da livre iniciativa e da liberdade de planejamento, *Tácito Matos* tem os melhores argumentos para demonstrar a inconstitucionalidade das restrições impostas à distribuição de dividendos nas empresas que sofrem cobranças de tributos ou vêm seus débitos inscritos em dívida ativa. Já *Roberto Ferraz*, com a segurança e a percuciência que caracterizam seus artigos, sustenta a imunidade das receitas de exportação dos serviços de comunicação às contribuições incidentes sobre o lucro líquido, posição que nos parece também ser a mais adequada aos desígnios da Constituição. Esses são assuntos relativamente novos, mas também genéricos a atingir qualquer setor comercial ou de prestação de serviços.

Um **segundo grupo de artigos** aborda conceitos-nucleares no setor de serviços de comunicação, em especial a ideia de prestação de serviços de comunicação para fins de imposto. *Lauro de Sá Ribeiro*, em estudo muito bem articulado, faz um confronto entre a Lei Geral de Telecomunicações, a Constituição e a Lei Complementar 87/96, para encontrar a especificidade dos conceitos utilizados, os pontos comuns, as funções diferentes a cumprir e os aspectos divergentes, daí separando o núcleo material da prestação de serviços de comunicação, como parte essencial da regra-matriz do ICMS. Reforçando essa mesma linha de estudos, o artigo de *Marcos Maia* demonstra a impossibilidade de se utilizar a teoria da preponderância para legi-

timar a incidência do ICMS sobre fatos que não são comunicação, como as atividades-meio ou preparatórias. Ainda trabalhando no constante aperfeiçoamento da delimitação da regra-matriz do imposto estadual, *Vanessa Pereira Domene* e *Tatiana Helena Rusu M. Campanha* submetem o programa de computador (software) disponibilizado em “*smartphone*” somente ao ISSQN dos Municípios, para afastar a incidência do ICMS. Finalmente *Gabriel Lacerda Troianelli* disserta com perfeição sobre a não incidência do ISSQN sobre a locação de bens móveis, analisando minuciosamente a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal para concluir pela não sujeição da locação de linha telefônica e de central ao imposto municipal.

Na verdade, estudos dessa natureza, estimulados pela ABETEL, têm desempenhado papel de destaque na delimitação do fato gerador do ICMS e do ISSQN. Não se pode deixar de citar, por exemplo, que o Superior Tribunal de Justiça tem sistematicamente expulsado do campo de incidência do ICMS, por sua estraneidade, fatos como atos preparatórios, atividades-meio ou de simples acesso aos serviços, que não configuram serviço de comunicação propriamente dito, tais como habilitação, instalação, disponibilidade, assinatura, cadastro de usuário e de equipamento. Invocando o princípio da especificidade conceitual fechada, ou tipicidade, e a proibição do uso da analogia para delimitar os fatos jurídicos tributários, o mesmo Tribunal Superior, em repetidos julgados, tem rechaçado a interpretação equivocada dos Fiscos interessados e, em especial, o conteúdo do Convênio n. 69/98, francamente ofensivo ao conteúdo da Lei Complementar n. 87/96. Assim, a depuração do fato gerador do ICMS para tributação da prestação de serviços de comunicação avança continuamente. Os precedentes, pela não incidência do ICMS sobre a assinatura, vêm de ambas as turmas do STJ. Nos Embargos de Declaração ao RE n. 1.022.257-RS, o Tribunal precisou que a assinatura básica que abrange uma franquia de pulsos mínimos por mês atrai a incidência do imposto estadual, pois o preço cobrado remunera o próprio serviço de comunicação. Não obstante, destacou com exatidão o mesmo Tribunal, que a simples assinatura que apenas remunere os custos de acesso e livre disposição dos serviços de telefonia, sem inclusão de franquia de pulsos mínimos, foge ao campo de incidência do mesmo imposto. Essas são vitórias que se repetiram em

tribunais de vários Estados e se consolidaram no Superior Tribunal de Justiça como resultado desse contínuo esforço, de que esta obra é exemplo.

Não poderíamos deixar de referir dois artigos, que analisam temas diferentes, mas confluentes. Ambos trabalham a noção de responsabilidade de recolhimento de tributo por antecipação de fato gerador futuro, implicando diretamente a compreensão e a aplicação do art. 150, § 7º da Constituição. *Antônio Reinaldo Rabelo Filho* analisa o regime jurídico da retenção do imposto de renda na fonte sobre o pagamento de juros sobre o capital próprio, para concluir, de modo impecável, pela inexigibilidade da citada retenção – mera antecipação do imposto, que se presume ser devido ao final do período, no encerramento do balanço – nas hipóteses em que a pessoa beneficiária amarga a evidência de prejuízos (não lucros) nos resultados de suas atividades econômicas. Por sua vez, *Ivan Campos* disserta sobre os efeitos nefastos da substituição tributária “para frente” nas operações com celulares (Convênio 135/06). Os dois estudos tratam do mesmo assunto – antecipação de fato gerador futuro – adaptados às peculiaridades do Imposto sobre a Renda e do Imposto sobre Operações de Mercadoria e Prestações de Serviço de Transporte e Comunicação.

De fato, depois que a Emenda Constitucional n. 03/93 inseriu o § 7º ao art. 150 da Constituição Federal, cessaram os questionamentos relativos à inconstitucionalidade da substituição tributária progressiva, criada em lei. Não obstante, novas polêmicas surgiram. Proposta a ADIn n. 1851-4/Al, o Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, deu pela constitucionalidade da substituição progressiva, enquadrando-a como um instrumento fiscal de **praticidade**, mas autorizando fossem as presunções de base de cálculo definitivas, ou seja, a restituição do imposto recolhido a maior somente seria obrigatória em face da inoccorrência do fato gerador. Confira-se: *“o fato gerador presumido, por isso, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo à restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às*

*atividades de tributação e arrecadação*”. O uso abusivo do instituto da substituição progressiva assegura-nos de que o tributo envolvido perdeu as características, que lhe foram ditadas pela Constituição. As Fazendas Públicas estaduais, especialmente Minas Gerais e São Paulo, multiplicaram as hipóteses de substituição tributária para frente, de modo que o ICMS, o IVA brasileiro, em pouco tempo, nenhum parentesco guardará com o tributo plurifásico e não-cumulativo, que lhe deu origem, ou com o IVA europeu. Por exemplo, o Estado de São Paulo expandiu esse regime esdrúxulo para produtos como: cigarros, combustíveis, automóveis, refrigerantes e cervejas, tintas e vernizes, cimento, pneus e sorvetes, produtos de higiene e limpeza, alimentos industrializados, vinhos, CDS, celulares, etc. Na verdade, poucas mercadorias estão sujeitas à arrecadação tradicional, do sistema de débito e crédito em cada operação até o consumidor final, por exemplo, roupas, calçados e alguns eletrodomésticos.

E mais, não se usa mais o princípio da não-cumulatividade. O contribuinte substituído não recolhe imposto algum, nem tampouco se sujeita ao princípio da não-cumulatividade, pois ele está alienado da arrecadação, nos moldes estipulados pela Constituição da República. É claro que, ao se estimar a base de cálculo da operação futura, calcula-se o valor, pelo líquido, não pelo bruto, com que se evita a cumulação com o imposto inserido na etapa anterior. Não obstante, se o substituído tiver adquirido bens do ativo permanente (maquinários, móveis e outros bens que sofreram a incidência do ICMS, na aquisição) os créditos respectivos ficarão prejudicados, ao arrepio da Lei Complementar 87/96. A vazão de tais créditos, se o contribuinte atua somente em regime especial de substituição progressiva, o que ocorre em hipóteses diversas, encontrará barreiras de difícil transposição e o ICMS, nesse regime, ofenderá o princípio da não-cumulatividade, em franco desrespeito à Constituição e ao sistema da Lei Complementar 87/96. Por meio de tal expediente, na prática, as Fazendas Públicas driblam a referida Lei Complementar e reduzem o princípio da não-cumulatividade ao crédito físico.

Quem já assistiu ao filme *MINORITY REPORT*, produzido por Hollywood, que retrata a punição e a eliminação de pessoas antes da ocorrência do crime, cuja autoria futura se pretenderia dessa forma evitar, sabe que, no Brasil, no campo do Direito Tributário,

isso não é ficção. É a mais pura realidade. As obrigações de pagar podem nascer antes da ocorrência do fato jurídico. É um verdadeiro leito de Procusto. Como se sabe, na mitologia grega, Procusto era um salteador que, depois de roubar as suas vítimas, colocava-as em uma cama que nunca correspondia ao tamanho correto. Se a cama fosse menor do que a vítima, ele lhe amputava as pernas e, se fosse maior, ele lhe esticava os membros até que se desprendessem das articulações. Tal como se faz na substituição tributária, que supõe uma base de cálculo presumida, que nunca coincidirá com o preço cobrado, que se forma no mercado.

Provavelmente essa técnica será imitada por outras Fazendas Públicas, em especial, a União, em relação ao Imposto sobre a Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. É evidente que o imposto federal retido pela fonte pagadora, ou recolhido, mensal e provisoriamente, por estimativa, pelo contribuinte, é mera antecipação do tributo, cujo nascimento deverá ocorrer no futuro, quando se concretizar o fato gerador, ao final do período de apuração, com o encerramento do balanço. Portanto, deverá sempre existir o acerto com a Fazenda Pública, uma vez encerrado o ano-base ou o balanço. Mas se a Corte Suprema entende que, por razões de praticidade, os recolhimentos antecipados podem se tornar definitivos, uma vez ocorrendo o fato gerador futuro, então, em todos os casos em que se apurar lucro tributável, por ínfimo que seja, cessarão os acertos e as compensações por excesso de arrecadação. Não se suponha que a Receita Federal do Brasil ainda não tenha manifestado a sua intenção de assim proceder. Basta lembrar que a Medida Provisória n. 449/2008 inseriu a proibição de o contribuinte compensar os excessos de arrecadação mensal com o próprio IRPJ e a CSLL, vedação que foi felizmente rejeitada pelo Congresso Nacional quando da conversão da MP na Lei n. 11.941/09.

Como se vê, os temas abordados nesta obra coletiva, em estudos aprofundados, têm elevada serventia. Em publicações anteriores de igual natureza já demonstraram a sua produtividade na delimitação dos conceitos constitucionais de “prestação de serviços de comunicação”, em face da regra-matriz do ICMS e do ISS. Hoje, mostram-se necessários ao trabalho árduo de garantir a observância dos grandes valores e princípios da Constituição, como capacidade

## TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO

contributiva, não-cumulatividade, livre iniciativa, liberdade de planejamento empresarial, legalidade e segurança jurídica, a guiar todos os operadores do Direito. Parabenizo a ABETEL e a Editora NOESSES pela iniciativa de trazer à luz obra tão útil ao desenvolvimento do Direito e à prática dos tribunais.

### **Misabel Abreu Machado Derzi**

*Profa. Titular de Direito Tributário e Financeiro da UFMG*  
*Profa. Titular de Direito Tributário das Faculdades Milton Campos*  
*Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT*  
*Membro da Fondation de Finances Publiques – FONDAFIP/Paris*  
*Advogada e Consultora*