

DA NÃO-INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE A HABILITAÇÃO DE TELEFONES – ILEGITIMIDADE DO CONVÊNIO ICMS Nº 69/98¹

André Mendes Moreira

Eduardo Maneira

1. O setor de telecomunicações após a privatização – importância na arrecadação dos Estados-membros

Os serviços de telecomunicações figuram hodiernamente dentre as mais importantes fontes de receitas dos Estados. No ano de 2003, à guisa de exemplo, a prestação de serviços de comunicação (nos quais as telecomunicações exercem o papel mais relevante) foi a principal atividade econômica geradora de divisas de ICMS no Estado do Rio de Janeiro (respondendo por 17,91% do imposto arrecadado no ano²) e a terceira maior em Minas Gerais (com 11,94% de participação na receita global do ICMS)³.

O processo que culminou na presente realidade iniciou-se com o advento da Constituição Federal de 1988, que transferiu aos Estados a competência para instituição e cobrança do imposto sobre serviços de comunicação, inclusive aqueles prestados dentro de um mesmo município (nas Cartas anteriores a competência para instituição do imposto sobre serviços de comunicação era da União Federal, cabendo aos Municípios,

¹ Referência:

MOREIRA, André Mendes e MANEIRA, Eduardo. Direito Tributário das Telecomunicações. TORRES, Heleno Taveira (org.). *Da não-incidência de ICMS sobre a habilitação de telefones – ilegitimidade do Convênio ICMS nº 69/98* (em co-autoria com Eduardo Maneira). São Paulo: IOB-Thomson: ABETEL, 2004, pp. 631-48.

² Fonte: SEFAZ/RJ – http://www.receita.rj.gov.br/info/arrecadacao/dados_arrec/icms/ativ_acumul/2003_ativ_acumul.pdf.

O ICMS-comunicação superou até mesmo setores tradicionais da economia fluminense, como a distribuição de energia elétrica/água/gás e o setor petrolífero/petroquímico, que responderam, respectivamente, por 15,97% e 14,33% da arrecadação do imposto estadual em 2003.

³ Fonte: SEFAZ/MG – http://www.sef.mg.gov.br/receita/pagsetecon_ano.htm.

Em 2003, a arrecadação em Minas Gerais do ICMS-comunicação foi menor apenas que a dos setores de distribuição de energia elétrica/água/gás – com 13,25% – e petroquímico – com 24,22%.

contudo, a cobrança do ISS nas comunicações de âmbito estritamente municipal – art. 14, II da EC nº 18/65 e art. 21, VII da Carta de 1967/69).

Após essa primeira etapa – de delegação de competência tributária operada pelo Constituinte originário – adveio uma segunda, consistente na flexibilização do monopólio estatal do setor.

Com a Emenda Constitucional nº 08/95, o governo federal foi autorizado a, mediante concessão, autorização ou permissão, estender a particulares a exploração dos serviços de telecomunicações⁴.

Com a Lei Mínima⁵ (Lei nº 9.265/96) e a Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9.472/97) – esta última criadora da Agência Nacional de Telecomunicações e definidora das regras para a abertura do setor – pavimentou-se o caminho aberto pela EC nº 08/95, possibilitando a privatização do sistema Telebrás, em leilão ocorrido aos 28 de julho de 1998, na cidade do Rio de Janeiro.

No aludido leilão, foram vendidas as 12 empresas de telefonia fixa e celular que formavam a Telebrás, rendendo ao governo federal R\$

⁴ É certo que já existiam algumas poucas empresas privadas que prestavam essa modalidade de serviço antes mesmo da flexibilização do monopólio, ocorrida em 1995: são as prestadoras que operavam anteriormente ao advento do Código Brasileiro de Telecomunicações de 1962. O CBT reservou à União a prestação dos serviços de telecomunicações – sistemática essa que foi mantida até a EC nº 08/95 – mas resguardou o direito das empresas que já se encontravam em funcionamento quando de sua edição. HELENA XAVIER relata que:

“Anteriormente à edição do CBT, os serviços telefônicos eram da competência dos Estados e dos Municípios. O sistema de reserva estatal da União, no entanto, preservou os direitos adquiridos de concessionárias estaduais e municipais prestadoras de serviços de telecomunicações outorgados anteriormente à sua instituição pelo CBT. Assim é que subsistem até hoje algumas dessas prestadoras, as quais ficaram conhecidas como as ‘empresas independentes’ do Sistema Telebrás”. (XAVIER, Helena de Araújo Lopes. *O Regime Especial da Concorrência no Direito das Telecomunicações*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 26).

⁵ Segundo HELENA XAVIER (*Op. cit.*, p. 25), a Lei Mínima “desregulamentou e liberalizou serviços de valor adicionado, flexibilizou as condições para exploração de satélites e de serviços de telecomunicações não abertos ao público, e organizou o processo de licitação para a Banda B do Serviço Móvel Celular (SMC).”

22.080.000.000,00 (vinte e dois bilhões e oitenta milhões de reais), em valores da época⁶.

A par da privatização do sistema Telebrás, foram licitadas concessões de exploração de telefonia em todo o País, que foi dividido em 4 regiões. Em cada uma delas criou-se uma empresa espelho, com o fito de competir com a “Tele” já existente. Posteriormente, novas autorizações/permisões/concessões foram sendo obtidas junto à Anatel por empresas interessadas, contribuindo para o crescimento do setor.

O quadro da telefonia fixa e móvel no Brasil, atualmente, está assim definido⁷:

➤ Telefonia Fixa Comutada Local e Longa Distância:

- ✓ Região I (RJ, MG, ES, BA, SE, AL, PB, RN, CE, PE, PI, MA, PA, AP, AM, RR): Telemar⁸ (empresa espelho: Vésper⁹).
- ✓ Região II (DF, GO, TO, MS, MT, AC, RO, PR, SC, RS): Brasil Telecom¹⁰ (empresa espelho: Global Village Telecom – GVT¹¹).
- ✓ Região III (SP): Telefônica¹² (empresa espelho: Vésper).

➤ Telefonia Fixa Comutada Longa Distância Nacional e Internacional:

⁶ Fonte: FIORATI, Jete Jane. *As Telecomunicações nos Direitos Interno e Internacional: o Direito Brasileiro e as Regras da OMC*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 159.

⁷ Fonte: ANATEL – http://www.anatel.gov.br/index.asp?link=/links/links_stfc.htm?Cod=501T.

⁸ Compradora da Tele Norte Leste, a maior *holding* da Telebrás, atuante em 16 Estados da Federação.

⁹ A licença para operar nas Regiões I e III foi adquirida no leilão por um consórcio formado pela Bell Canada International, VeloCom e QualComm. Em agosto de 2003, a Vésper foi vendida para a Embratel.

¹⁰ Compradora da Tele Centro Sul, empresa do sistema Telebrás que atuava em 10 Estados da Federação.

¹¹ A GVT atualmente está presente nos Estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Paraná, Goiás, Distrito Federal, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Acre, Tocantins e Rondônia, atuando em 54 cidades.

¹² Compradora da Telesp Participações.

- ✓ Região IV (Brasil): Embratel¹³ (empresa espelho: Intelig).
- Empresas de telefonia fixa que já existiam anteriormente à instituição do monopólio estatal da União e que tiveram autorização legal para continuar em funcionamento, permanecendo em atividade até os dias de hoje:
 - ✓ CTBC Telecom (criada em 1954): atua em 350 Municípios, nos Estados de MG, SP, GO, MS, RJ, PR e DF.
 - ✓ Sercomtel (criada em 1964): Londrina/PR e região metropolitana.

Além das empresas elencadas acima, existem ainda as chamadas “espelinhos”, detentoras de autorização da Anatel para a prestação de serviços de telefonia fixa local e longa distância nacional em diversas regiões do País.

- Telefonia Móvel Pessoal e Celular¹⁴:
 - ✓ VIVO¹⁵: atuante em 19 Estados da Federação (AC, AM, AP, BA, ES, GO, MA, MT, MS, PA, PR, RJ, RS, RO, RR, SC, AP, SE e TO) e no Distrito Federal.

¹³ A Embratel era a empresa do sistema Telebrás responsável pelas ligações de longa distância nacional e internacional. Foi comprada, na privatização, pela MCI International e posteriormente vendida, em 2004, para a Telmex (México).

¹⁴ Além das empresas de SMC e SMP, é importante anotar a existência das autorizadas a operar o Serviço Móvel Global por Satélite – SMGS (Embratel, GlobalStar, Inepar e SpaceComm) e da Nextel (operadora do Sistema Móvel Especializado – SME).

¹⁵ A VIVO é hoje a maior operadora de telefonia celular do hemisfério sul, com 22 milhões de assinantes.

- ✓ Oi (TNL PCS S/A): empresa do grupo Telemar, que atua em 16 Estados (RJ, MG, ES, BA, SE, AL, PB, RN, CE, PE, PI, MA, PA, AP, AM, RR).
- ✓ Telecom Italia Mobile (TIM): presente em todos os Estados da Federação.
- ✓ Claro: atuante em 20 Estados (AC, AL, BA, CE, ES, GO, MT, MS, PR, PB, PE, PI, RN, RS, RJ, RO, SC, SE, SP e TO) e no Distrito Federal.
- ✓ BrTCelular S/A: empresa do grupo Brasil Telecom, autorizada a operar em 09 Estados (AC, RO, MT, MS, GO, TO, PR, SC e RS) e no Distrito Federal.
- ✓ Telemig Celular/Amazônia Celular: MG, RR, AM, AP, PA e MA.
- ✓ CTBC Telecom.
- ✓ Sercomtel Celular S/A.

Em julho de 1998, mês da privatização, existiam no País 20.245.000 telefones fixos e 6.500.000 telefones celulares. Em maio de 2004, os números haviam saltado para 42.272.000 acessos fixos instalados e 52.000.000 de telefones celulares (SMP e SMC) em operação.

Essa nova realidade tem refletido na postura dos Estados-membros quanto à tributação dos serviços de telecomunicações. Devido ao fato de constituírem uma das principais (quando não a maior) fontes de receita estaduais, a “fúria arrecadatória” dos Fiscos – à qual já se referiu o Ministro Marco Aurélio, do STF – tem se revelado prejudicial às empresas do setor, posto que as tentativas de se tributar pelo ICMS atividades que não configuram serviços de comunicação – logo, fora do campo de incidência do ICMS-comunicação – têm sido freqüentes e, muitas vezes, efetuadas com o apoio do CONFAZ.

O presente trabalho se ocupará de um tema que tem sido debatido nas diversas instâncias judiciárias do Brasil, ainda sem uma solução definitiva por parte do STJ, em que pese existirem decisões da 1ª e da 2ª Turmas daquela Corte sobre o assunto: a impossibilidade de incidência de ICMS sobre a habilitação de telefones (ao tempo em que o presente trabalho é escrito, aguarda-se o envio, já anunciado, do primeiro caso de ICMS-habilitação para apreciação da Primeira Seção do Colendo STJ, em uma tentativa de uniformização de seu entendimento).

Feitas essas considerações, passemos adiante.

2. O fato gerador do ICMS-comunicação – do CTN ao Convênio ICMS nº 69/98

O Código Tributário Nacional (editado à época em que o serviço de comunicação era tributado exclusivamente pela União, à exceção da comunicação intramunicipal – art. 14, II da EC nº 18/65 e, posteriormente, art. 21, VII da CR 67/69) assim define o fato gerador do imposto sobre os serviços de comunicação:

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

(...)

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.” (grifos nossos)

Sobre o dispositivo, analisado à luz da Constituição anterior, anotou ALIOMAR BALEEIRO¹⁶ que:

¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed, atualizado por MISABEL ABREU MACHADO DERZI. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p.479.

“... não há restrição outra em relação ao imposto sobre comunicações senão as de que estão excluídas as intramunicipais. Quaisquer outras que importem em transmitir ou receber mensagens por qualquer processo técnico de emissão de sons, imagens ou sinais, papéis, etc., estão sob o alcance do imposto federal, desde que constituam prestação remunerada de serviços.” (grifos nossos)

Com a Constituição Federal de 1988, como já anotado, o imposto sobre serviços de comunicação passou da competência da União para a dos Estados-membros, aos quais foi também delegada a faculdade de tributar os serviços de comunicação estritamente municipais (não tendo sido recepcionado pela atual Carta Política Federal, portanto, o item 98 da lista de serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/68, que permitia a cobrança do ISS sobre as “comunicações telefônicas de um para outro aparelho dentro do mesmo município”). Após a CR/88, dois diplomas normativos fizeram o papel de lei de normas gerais sobre o ICMS-comunicação: o Convênio ICMS nº 66/88, celebrado com fulcro no art. 34, §8º do ADCT¹⁷, e a Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), atualmente em vigor. Assim dispõem os aludidos textos legais sobre o fato gerador do ICMS-comunicação:

- Convênio ICMS nº 66/88:

“Art. 2º. 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.

(...)

§ 2º. Na hipótese do inciso X, caso o serviço seja prestado mediante ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.” (grifos nossos)

¹⁷ “Art. 34. (...).

(...)

§8º. Se, no prazo de se sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, b, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.”

- Lei Complementar nº 87/96:

“Art. 2º. O imposto incide sobre:

(...)

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

(...)

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

VII – das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

(...)

§ 1º. Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.”
(grifos nossos)

Como se infere do exposto, a LC nº 87/96 deu ao fato gerador do ICMS-comunicação tratamento praticamente idêntico ao que lhe dispensava o Convênio ICMS nº 66/88. Em ambos os diplomas, o único caso em que se admite a tributação pelo ICMS-comunicação de um fato que não configura prestação do serviço é a venda de cartões e fichas telefônicas aos usuários. Nessa hipótese, por ficção jurídica, equipara-se a venda do cartão, ficha ou assemelhado à própria prestação do serviço de comunicação (que ocorrerá em momento posterior), autorizando-se a incidência antecipada do ICMS.

Em 1997, a Lei Geral de Telecomunicações trouxe em seu corpo a definição de telecomunicação (que, para fins de tributação pelo ICMS, é a principal espécie da categoria comunicação). Confira-se a redação da LGT (Lei nº 9.472/97):

“Art. 60. (...).

§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.” (grifos nossos)

A LGT não inovou, adotando o conceito de telecomunicação definido nos idos de 1952, em Buenos Aires, pela União Internacional de Telecomunicações (UIT), para a qual “por telecomunicações se entende cada transmissão, emissão ou recepção de símbolos, de sinais, de escritos, de imagens, de sons ou de informações de qualquer natureza, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro meio eletromagnético”¹⁸. O Convênio Internacional de Telecomunicações (Nairobi, Kenia, 1982), em que pese mais sintético, seguiu a mesma linha ao conceituar telecomunicação como “toda transmissão, emissão ou recepção de sons ou informações de qualquer natureza por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou outros sistemas eletromagnéticos”¹⁹.

Pela análise da legislação posta, percebe-se que o núcleo da *fattispecie* “prestação de serviço de comunicação” permanece o mesmo desde a EC nº 18/65, que instituiu o imposto federal sobre serviços de comunicação. É dizer: as diferenças de redação entre o art. 68, II do CTN (que vigorou sob a égide da EC nº 18/65 e da CR/67-69) e a legislação posterior à CR/88 (aparentemente mais abrangente) não modificaram a hipótese de incidência do imposto sobre serviços de comunicação. Já dizia ALIOMAR BALEEIRO²⁰, sob a luz da Constituição anterior, que “não há restrição outra em relação ao imposto sobre comunicações senão as de que estão excluídas as intramunicipais”. A regra-matriz constitucional do mesmo, dessarte, prediz que, em havendo prestação onerosa de serviço de comunicação, restará configurado o fato gerador do ICMS-comunicação.

¹⁸ Fonte: CARUSO, Elisabetta. *Il Diritto Privato delle Telecomunicazioni*. Milano: Giuffrè Editore, 2000, p. 12.

Tradução livre do texto em italiano: “per telecomunicazioni si intende ogni trasmissione, emissione o ricezione di segni, di segnali, di scritti, di immagini, di suoni o di informazioni di qualsiasi natura, per filo, radioelettrica, ottica a mezzo di altri sistemi elettromagnetici”.

¹⁹ Fonte: MELO, José Eduardo Soares. *Imposto sobre Serviço de Comunicação*, 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 70.

Tradução livre do texto em espanhol: “toda transmisión, emisión o recepción de sonidos o informaciones de cualquier naturaleza por hilo, radioelectricidad, médios ópticos u otros sistemas eletromagnéticos”.

²⁰ *Op. cit.*, p. 479.

Inexistindo a relação comunicativa, não estará o Estado (*lato sensu*) autorizado a tributar. Assim é que se pode concluir que tanto o CTN como o Convênio ICMS nº 66/88 e a Lei Complementar nº 87/96 cumpriram adequadamente seus papéis no que tange à regulamentação do fato gerador do ICMS-comunicação. Da leitura dos citados textos legais depreende-se que:

- (a) a nota essencial do ICMS-comunicação, desde os idos da EC nº 18/65, é a existência de relação comunicativa onerosa (a ausência de onerosidade da prestação implicaria na inexistência da própria base de cálculo do imposto), viabilizada por um terceiro (o prestador do serviço de comunicação);
- (b) a comunicação pode ocorrer de diversas formas: escrita, falada, por sinais ou qualquer outro meio que possibilite a transmissão da mensagem;
- (c) não somente a transmissão, mas também a geração, a emissão, a recepção, a retransmissão, a repetição e a ampliação da mensagem serão tributáveis pelo imposto.

Como se percebe, o legislador complementar à CR/88 – seguindo a linha de seus antecessores – andou bem ao regulamentar o ICMS-comunicação, não se afastando da diretriz mestra da Lei Maior, que somente autoriza a incidência do imposto sobre serviços de comunicação. Tudo aquilo que não configurar relação comunicativa viabilizada por terceiro de forma onerosa não poderá ser tributável pelo ICMS.

Contudo, em 29 de junho de 1998, foi publicado no Diário Oficial o Convênio ICMS nº 69/98, que autorizou, ao arripio da legislação vigente e da própria Constituição Federal, a tributação, pelo imposto estadual, dos valores cobrados a título de habilitação e disponibilidade de serviços de telecomunicações, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais. É ver:

CONVÊNIO ICMS 69/98.

“Cláusula Primeira: Os signatários firmam entendimento no sentido de que se incluem na base de cálculo do ICMS

incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

Cláusula segunda: Este convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, ficando revogado o Convênio ICMS 02/96, de 22 de março de 1996.” (grifos nossos)

Apesar de entendermos pela ilegitimidade *in totum* da cláusula primeira do aludido Convênio (que já foi inclusive declarada pelo STJ, no REsp nº 402.047/MG, que será visto com maior detalhamento abaixo), iremos nos ater à análise da impossibilidade de tributação da habilitação de telefones.

Não obstante, é importante salientar que a atuação do CONFAZ ao editar o Convênio ICMS nº 69/98 extrapolou, em muito, sua função constitucional positivada no art. 155, §2º, XII, *g* da CR/88. Vejamos.

3. DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA E DO PAPEL DOS CONVÊNIOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.

O art. 155, §2º, XII, *g*, da Constituição dispõe que cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. Tal lei complementar existe e é a LC nº 24/75 que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções e benefícios do ICMS.

Como se vê, o campo de atuação dos convênios se restringe à matéria explicitada no art. 155, § 2º, XII, *g*, da Constituição. Recorde-se que o Convênio 66/88 foi uma exceção à regra, por força do art. 34, § 8º, do ADCT que autorizava os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio, fixar normas para regular provisoriamente o ICMS enquanto não fosse editada a lei complementar sobre o imposto. Assim, com o advento da Lei Complementar nº 87/96 cessou-se a autorização excepcional.

Desse modo, ao pretender disciplinar serviços potencialmente tributáveis pelo ICMS, ao argumento de “esclarecer” a forma como a lei deve ser interpretada, o Convênio 69/98, além de extrapolar a competência que lhe foi constitucionalmente outorgada, fere frontalmente o princípio da legalidade estrita em matéria tributária.

Em diversas oportunidades temos reafirmado nosso entendimento de que é inadmissível ao direito tributário um princípio da legalidade que signifique a veiculação por lei de conceitos indeterminados geradores do dever de pagar tributos. O princípio da legalidade deve exprimir um conceito determinado do fato que irá gerar o dever de pagar o tributo. Lembre-se que a atividade da autoridade responsável pelo lançamento tributário é vinculada e obrigatória, jamais discricionária.

Ato administrativo vinculado e tipicidade são conceitos que se excluem. Ato vinculado significa objetividade absoluta, nada de subjetivismo e de liberdade na aplicação da norma, exigindo, pois, conceitos taxativos e fechados. A tipificação, ao contrário, por trabalhar com a idéia de conceito aberto e fluido, atribui à autoridade elevado grau de subjetividade na aplicação da norma, próprio dos atos discricionários.

Da mesma forma que ato vinculado e tipicidade não combinam, tributação e ato discricionário são duas coisas inconciliáveis. Falar em tributação é falar em segurança e certeza jurídica, tanto para o sujeito ativo quanto para o sujeito passivo. Ato discricionário é aquele cuja concretização se ampara em critérios além daqueles estabelecidos em lei, fruto de uma interpretação que não se limita à aplicação dos conceitos legais, dando certa margem de liberdade à autoridade. Admitir ato discricionário no direito tributário representa, de um lado, a possibilidade da interpretação econômica e da analogia serem fontes da obrigação tributária; de outro lado, representa também a possibilidade de, por ato administrativo, sem amparo em conceitos legais, ser o contribuinte desonerado do pagamento de tributo, seja por meio de transações, remissões, anistias, bem como

serem-lhe permitidas pelo administrador outras formas de quitação, diversas do dinheiro, tais como a compensação e a dação em pagamento.

Conferir liberdade para a autoridade administrativa interpretar “os conceitos abertos e fluidos da lei” com a finalidade de exigir e dispensar o pagamento do tributo é abrir as portas para o arbítrio e o desmando estatal. Por isso é inadmissível a pretensão do CONFAZ manifestada no Convênio 69/88.

Nos ramos do direito onde a segurança jurídica prepondera sobre qualquer outro valor, deve-se adotar sempre a legalidade em sentido estrito. É o caso do direito tributário, do direito penal e do direito civil, no que concerne aos direitos reais.

A relação entre contribuinte e poder estatal não decorre da vontade das partes, mas da vontade da lei, sendo, portanto, *ex lege* e não *ex voluntate*. Nas relações contratuais, o objeto da obrigação é fruto do consenso das partes, razão pela qual há espaço para cláusulas gerais ou conceitos abertos. É que as partes, ao contratarem, entram em consenso sobre o significado daquele conceito aberto em torno do qual estão contratando, fechando-o dentro do contrato. Os termos de cada contrato são precisos e fechados, mas as partes podem se valer de conceitos tipificados ou abertos como base da contratação. Admitem-se contratos típicos, bem como contratos atípicos ou inominados.

Agora a pergunta: seriam admissíveis impostos atípicos ou inominados? Ora, o que confere equilíbrio às partes na relação jurídico-tributária é que tanto o contribuinte quanto o poder estatal se submetem igualmente à lei, e esta não pode trazer conceitos abertos, a fim de permitir que o poder de tributar a aplique de acordo com os seus interesses. As relações jurídicas heterônomas, como é a tributária, impedem o raciocínio tipológico.

Concluindo: o princípio da legalidade, em matéria tributária, representa estrita legalidade, distanciando-se da tipicidade em sentido

próprio. Em primeiro lugar, porque a tributação implica o Estado penetrar na seara da liberdade e da autonomia privada dos cidadãos, e tal poder deve ser exercido dentro das limitações inerentes ao Estado de Direito, isto é, preservando a segurança e a certeza jurídica nas relações entre os cidadãos-contribuintes e o Poder Fiscal.

Além disso, em um Estado Federal como é o Brasil, a rígida repartição de competências exige conceitos determinados, exclusivos e fechados, a fim de se evitarem conflitos entre as pessoas políticas titulares do poder de tributar, bem como de impedir que os contribuintes sejam duplamente tributados pela prática de um mesmo fato. É o que absurdamente vem ocorrendo com vários serviços prestados pelas empresas de telecomunicação que estão sendo tributados pelos fiscos estaduais pelo ICMS e pelos fiscos municipais pelo ISS.

4. Da impossibilidade de cobrança de ICMS sobre serviço estranho ao de comunicação – a atividade-meio deve ser distinguida da atividade-fim. Intributabilidade da habilitação de telefones.

O dicionário Aurélio²¹ da língua portuguesa define comunicação como “ato ou efeito de emitir, transmitir e receber mensagens por meio de métodos e/ou processos convencionados, quer através da linguagem falada ou escrita, quer de outros sinais, signos ou símbolos, quer de aparelhamento técnico especializado, sonoro e/ou visual.”

Como se pode observar, o conceito de comunicação é amplíssimo e, com amparo em Sacha Calmon, podemos afirmar que como fato jurígeno tributário o vocábulo não pode nem deve ser tomado em

²¹ Dicionário Aurélio Eletrônico – Século XXI, versão 3.0, novembro de 1999 (versão integral do Dicionário Aurélio – Século XXI, de Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, publicado pela Editora Nova Fronteira).

sentido tão abrangente, sob pena de submetermos a imposto o ato de conversar ou falar com o microfone à mão.

O primeiro pressuposto para a incidência do ICMS-comunicação é – e a obviedade aqui é acaciana – a existência de comunicação. Em havendo esta – seja por meio escrito, falado, ou qualquer outra forma em que se transmite a um terceiro uma mensagem – passa-se então à análise dos demais requisitos para a exigência do ICMS, a saber:

- (a) a existência de um prestador do serviço de comunicação;
- (b) a onerosidade da prestação.

Dessarte, é essencial, para se falar em ICMS-comunicação, que haja uma fonte emissora, uma fonte receptora e uma mensagem transmitida pelo prestador do serviço. Sem isso, não há comunicação; sem comunicação, não há ICMS-comunicação.

A habilitação de telefones não satisfaz o primeiro e basilar requisito autorizativo da cobrança do ICMS-comunicação. Não há qualquer transmissão de mensagem quando o usuário tem seu aparelho de telefone habilitado pela prestadora, inexistindo, via de consequência, as fontes transmissora e receptora. Toda a cadeia necessária à ultimate do serviço de comunicação (mensagem, transmissor, receptor e prestador do serviço que levará a mensagem do transmissor ao receptor) se encontra ausente na atividade definida como habilitação. Esta consiste apenas em tornar utilizável o aparelho de telefonia fixa ou celular de um novo cliente da empresa, dando-lhe um número e as demais condições necessárias a tanto. Habilitado o aparelho, o cliente estará apto a – a partir desse momento – concretizar o fato gerador do ICMS-comunicação, incidindo o tributo sobre as ligações efetuadas no aparelho já habilitado. Sem a habilitação, o aparelho não existe para o prestador e simplesmente não funciona. Nos Estados Unidos convencionou-se chamar a habilitação de “activation”, pois é após a “ativação” do aparelho que o cliente estará apto a se comunicar com terceiros.

A habilitação do telefone configura, portanto, uma atividade-meio, sem a qual o serviço de comunicação – na modalidade telecomunicação – não pode ser prestado. Ainda que se trate de atividade onerosa e realizada por empresa cujo objeto social seja a prestação de serviço de telecomunicação, tais fatos não autorizam, *de per se*, a incidência do ICMS-comunicação, pois falta o requisito primeiro da configuração do fato gerador do aludido imposto: a relação comunicativa.

Sobre a atividade-fim, certamente, incidirá o ICMS. Contudo, a atividade-meio não se confunde com a atividade-fim. O serviço de comunicação é tributado pelo ICMS, mas o mesmo não ocorre com os serviços que o precedem e que são essenciais para que a comunicação seja ultimada.

Renomados doutrinadores sustentam o entendimento ora esposado. Confira-se o que expõe EDUARDO BOTTALLO²², com esforço na doutrina de GERALDO ATALIBA e AIRES BARRETO:

“Observam os mestres GERALDO ATALIBA e AIRES BARRETO:

‘Os leigos tendem a confundir o exercício de ‘atividades-meio’ com prestação de serviços. Calcados na nomenclatura dos serviços (...) misturam, embaralham, confundem, equiparam ‘tarefas-meio’ com prestação de serviços. Na sua simplicidade ingênua, não distinguem a consistência do esforço humano prestado a outrem, sob regime de direito privado, com o conteúdo econômico, das ações intermediárias que tornam possível o fazer para terceiros. Reúnem o que não se amalgama. Tratam como iguais fatos absolutamente díspares. (...).’

E prosseguem, asseverando que a concreta indicação de uma ação (datilografia, gravação, distribuição, revenda, programação, manutenção, operação, administração etc.) é, muitas vezes, configuradora de atos, fatos ou obras meramente constitutivos de etapas necessárias para alcançar um fim. É inafastável – ainda que disso muitos não se dêem conta – que, o atingir um fim qualquer, exige, empírica ou

²² BOTTALLO, Eduardo. *ICMS e serviços de comunicação internacional*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 61. São Paulo: Dialética, out. 2000, p. 21.

cientificamente, atividades intermediárias desvinculadas, só na aparência, do fim perseguido.

(...)

Alvo de tributação por via de ICMS é a prestação do serviço de comunicação como fim ou objeto. Não as etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção de mesmo fim.

As atividades acessórias (tarefas-meio), como as de utilização ou disponibilização de equipamentos, são essenciais à atividade-fim de prestação do serviço de comunicação, nela se incluindo, indissociavelmente. Assim, não podem ser consideradas isoladamente, para fins de incidência do ICMS. Constitui erro jurídica pretender desmembrar as inúmeras atividades-meio necessárias à prestação em tela, como se fossem 'serviços de telecomunicação parciais'."

A conclusão inexorável a que se chega é a de que a habilitação de telefones não configura serviço de comunicação, mas somente atividade-meio, necessária para que o usuário adquira a disponibilidade do serviço de telecomunicação. O fato gerador do ICMS ocorrerá no momento da efetivação das ligações, sobre as quais haverá incidência do ICMS.

ROQUE CARRAZZA²³, analisando especificamente o caso do Convênio ICMS nº 69/98, assentou:

"Ora, tanto a habilitação como a transferência de titularidade não estão sujeitas a este imposto, já que não se enquadram na sua regra-matriz constitucional. Lei que eventualmente mandasse tributá-las por meio de ICMS seria manifestamente inconstitucional.

(...)

Mas a injuricidade vai além. É que está sendo feito não com base em lei, mas em convênio, ato normativo que, sabidamente, não tem competência nem para criar, nem para aumentar o ICMS, mas apenas para prever a concessão ou a revogação de 'isenções, incentivos e benefícios fiscais' (art. 155, § 2º, XII, f, da CF) concernentes a este tributo.

Detalhando o assunto, o Convênio 69/98, 'incluiu' na base de cálculo do ICMS os valores cobrados a título de habilitação e transferência de assinatura de telefone (...).

Ora, a habilitação, a adesão, a ativação, a disponibilidade, a assinatura e a utilização dos serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de

²³ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS, 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, pp. 176-178.

comunicação absolutamente não tipificam serviços de comunicação tributáveis por meio de ICMS. São apenas providências que viabilizam o acesso do usuário potencial ao serviço público de telefonia.

(...)

De fato, como já adiantamos, a habilitação do aparelho telefônico (tanto quanto a transferência de titularidade de assinatura) é simplesmente uma medida preparatória para que o serviço de comunicação possa – agora sim – ser prestado. Nela não há qualquer transmissão de mensagem. Tampouco recebimento. Em linguagem leiga, a habilitação simplesmente liga o aparelho, para que, por intermédio dele, venha prestado o serviço específico. Nesta medida, não pode ser alvo de ICMS.

Demais disso, o preço cobrado pela habilitação do aparelho telefônico (ou para a transferência de titularidade de assinatura) não se refere a qualquer serviço de comunicação. Apenas corresponde ao custo das providências necessárias a tornar este aparelho apto a enviar e captar mensagens.”

Ademais, o próprio Regulamento dos Serviços de Telecomunicações, editado pela ANATEL (Anexo da Resolução nº 73/98) esclarece que a habilitação não se confunde com serviço de telecomunicação. Confira-se:

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

(...)

II – a atividade de habilitação ou cadastro de usuário e de equipamento para acesso a serviços de telecomunicações;”
(grifos nossos)

A Resolução do órgão regulador não abre ensanchas para quaisquer dúvidas, não havendo que se falar em ICMS sobre a habilitação de telefones (fixos ou móveis), por absoluta ausência das notas caracterizadoras do fato gerador do imposto estadual.

O Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou, em mais de uma oportunidade, sobre o mérito da questão em debate. Há decisões da 1ª e da 2ª Turmas que corroboram *in totum* o que ora se expõe. Confira-se:

- 1ª Turma (julgado em 04.11.2003 – participaram os Ministros HUMBERTO GOMES DE BARROS, JOSÉ DELGADO, LUIZ FUX e TEORI ALBINO ZAVASCKI):

“TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. CONCEITO. INCIDÊNCIA. AMPLIAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CLÁUSULA PRIMEIRA DO CONVÊNIO 69/98.

1. Há serviço de comunicação quando um terceiro, mediante prestação comercial-onerosa, mantém interlocutores (emissor/receptor) em contato por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. Os meios necessários à consecução deste fim não estão ao alcance da incidência do ICMS – comunicação.

2. A hipótese de incidência do ICMS – comunicação (LC 87/96; art. 2º, III) não permite a exigência do tributo com relação a atividades meramente preparatórias ao serviço de comunicação propriamente dito, como são aquelas constantes na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98.

3. No Direito Tributário, em homenagem ao Princípio da Tipicidade Fechada, a interpretação sempre deve ser estrita, tanto para a concessão de benefícios fiscais, quanto para exigência de tributos. À míngua de Lei não é lícita a dilação da base de cálculo do ICMS – comunicação implementada pelo Convenio ICMS 69/98 (art. 97, § 1º, do CTN).

4. Recurso provido.” (STJ, 1ª Turma, REsp nº 402.047/MG, Relator Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJ 09.12.2003, p. 214, unânime, grifos nossos)

- 2ª Turma (julgado em 08.04.2003 – participaram a Ministra ELIANA CALMON e os Ministros FRANCIULLI NETTO, JOÃO OTÁVIO DE NORONHA e PEÇANHA MARTINS):

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ICMS. HABILITAÇÃO DE APARELHO TELEFÔNICO CELULAR MÓVEL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. PREQUESTIONAMENTO IMPLÍCITO.

1. Configura-se o prequestionamento quando a causa é decidida à luz da legislação federal indicada, e ocorre emissão de juízo de valor acerca dos dispositivos legais, interpretando-se sua aplicação ou não ao caso concreto.

(...)

4. Recurso especial improvido.” (STJ, 2ª Turma, REsp nº 401.411/AM, Relatora Ministra ELIANA CALMON, DJ 05.05.2003, p. 248, unânime)

Do relatório da Ministra ELIANA CALMON, vale conferir os seguintes trechos:

“Exma. Srª. Ministra ELIANA CALMON (Relatora):

A Telamazon Celular S/A impetrou mandado de segurança preventivo objetivando desobrigar-se do pagamento de ICMS incidente sobre o serviço de habilitação de telefone celular móvel, sob o argumento de que o Convênio ICMS 69/98

desrespeitou o art. 60, § 1º da Lei 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações).

(...)

O Tribunal a quo [ao confirmar a sentença que concedeu a segurança] partiu da premissa de que no conceito de serviço de telecomunicação não se inclui a atividade de habilitação de aparelho de telefone móvel celular (fls. 287), de forma que inexistente fato gerador do ICMS.

Para melhor compreensão, transcrevo o seguinte trecho:

‘Neste sentido, fartamente ilustrado nos presentes autos, verifica-se que o entendimento majoritário pretoriano com referência ao conceito de serviços de telecomunicação, não inclui a atividade de habilitação de aparelhos de telefone móvel celular como fato gerador daqueles serviços.

É cediço que os serviços de telecomunicação são plenamente tributáveis, com fato gerador definido e incontestável. O que se está concebendo é o fato de que a simples operação de habilitação nos aparelhos telefônicos não possam se identificar como fato gerador para concepção de crédito tributário na cobrança do mencionado ICMS.

Creio que, acatando os entendimentos doutrinário e jurisprudencial sobre a matéria, cristalina encontra-se a posição de exclusão da atividade de habilitação celular para caracterizar a incidência do imposto supracitado, uma vez que tal atividade não se pode incluir-se dentro dos padrões de cobrança do tributo em tela, sendo, portanto, ilegal sua cobrança nessa situação.

(...)

Não há incidência do fato tributável na simples instalação (habilitação) ou liberação de linha móvel celular ao contribuinte, enquanto atividade anterior à prestação dos serviços de comunicação. Incabível, portanto, a cobrança do suposto crédito tributário para o Fisco, uma vez que ainda não houve a devida prestação dos serviços. Trata-se de atividade anterior.’

(...)

Com estas considerações, nego provimento ao recurso especial [interposto pela Fazenda Estadual].” (STJ, 2ª Turma, REsp nº 401.411/AM, Relatora Ministra ELIANA CALMON, DJ 05.05.2003, p. 248, unânime, grifos nossos)

Há, contudo, acórdão da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça que pugna pela validade do Convênio ICMS nº 69/98, autorizando a cobrança do ICMS-habilitação no período posterior à sua publicação no Diário Oficial (ocorrida em 29.06.1998). Vejamos as razões de decidir do Ministro Relator, CASTRO MEIRA (o julgamento ocorreu em 07.08.2003,

dele tendo participado, além do Relator, a Ministra ELIANA CALMON e os Ministros FRANCIULLI NETTO e JOÃO OTÁVIO DE NORONHA):

“O Convênio 69/98, cuja legalidade se põe à prova, diferentemente do que alega a Recorrente, não tipificou uma nova hipótese de incidência do ICMS. Apenas listou um serviço de comunicação, que se encontra no campo de tributação do imposto, por força do que preconizam os artigos 2º, inciso III, da Lei Complementar nº 87/96 e 60, caput e parágrafo primeiro, da Lei nº 9.472/97, objetivando, com isso, dar uniformidade à legislação tributária dos diversos Estados da Federação.

Não há, assim, qualquer ilegalidade que possa ser reconhecida relativamente ao Convênio 69/98 – CONFAZ, pelo menos no que pertine à incidência do ICMS sobre a habilitação de telefonia móvel celular. O serviço de habilitação preenche os dois requisitos exigidos pelo art. 2º, inciso III, da LC nº 87/96, para que ocorra a incidência tributária: é efetivamente serviço de telecomunicação (enquadramento no conceito do art. 60, caput e parágrafo 1º, da Lei nº 9.472/97), além de estar marcado pela nota da onerosidade.

A segunda controvérsia dos autos refere-se à possibilidade de cobrança do ICMS sobre habilitações anteriores à publicação do Convênio.

A questão resolve-se com base no princípio constitucional da irretroatividade fiscal, corolário do princípio maior da segurança jurídica. A norma tributária, por força do que dispõe o art. 150, inciso III, ‘a’, da Constituição da República, não pode atingir fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência, vale dizer, não pode ser retroativa, sob pena de restar vulnerada a segurança do patrimônio do contribuinte.

Há, ainda, o princípio da não-surpresa, que impede o Poder Público de surpreender o administrado com a exigência de novas exações ou com a cobrança majorada de tributos já existentes, prejudicando o seu planejamento econômico. Por qualquer que seja o ângulo que se analise a questão, é de se concluir pela impossibilidade de cobrança retroativa do ICMS sobre as habilitações de telefonia móvel celular.” (STJ, 2ª Turma, ROMS nº 11.024/MG, Relator Ministro CASTRO MEIRA, DJ 08.09.2003, p. 261, unânime)

A decisão acima surpreende pelo fato de ter sido tomada menos de quatro meses após fundamentada decisão anterior daquela mesma Turma no sentido da impossibilidade de incidência do ICMS sobre a habilitação (REsp nº 401.411/AM), e em sentido contrário à quase unanimidade da doutrina e da jurisprudência de nossas Cortes.

Ora, se o Convênio ICMS nº 69/98 não inovou com relação à LC nº 87/96, mas apenas “aclarou” seu âmbito de aplicação – como entendeu o STJ no ROMS nº 11.024/MG – a vedação da cobrança do imposto no período anterior ao Convênio (como fez o v. acórdão supratranscrito) não possui respaldo legal. Isso porque o CTN é expresso ao dizer que a norma interpretativa se aplica aos fatos pretéritos (excluindo-se apenas a incidência de penalidades – art. 106, I do Digesto Tributário).

Assim, ou temos que a habilitação sempre foi serviço de comunicação, logo tributável pelo ICMS – tendo o Convênio nº 69/98 apenas “esclarecido” o âmbito de incidência do imposto estadual – ou então – o que nos parece mais acertado – sustentamos que a habilitação nunca foi serviço de comunicação, o que inviabiliza – por ausência do primeiro e essencial pressuposto para tanto – a incidência do ICMS-comunicação.

Entender-se que o Convênio ICMS nº 69/98 autorizou, a partir de sua edição, a cobrança do ICMS sobre habilitação, é dar ao CONFAZ um poder que nunca lhe foi conferido antes: o de legislar em matéria tributária, criando novas exações sobre fatos geradores não previstos na Lei Maior, tal e qual um verdadeiro constituinte originário.

A questão, como se vê, ainda não foi de todo pacificada no âmbito do STJ. Esperamos que, em breve, seja definida por aquele Sodalício a correta interpretação da legislação, seguindo-se a linha das irretocáveis decisões nos recursos especiais nº 402.047/MG e 401.411/AM, trazendo segurança jurídica a um setor que muito tem sofrido com as intempéries fiscais do Estado.