



**Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: Direito Tributário
PROFESSOR EDIVAL BRAGA**



OS SERVIÇOS PREPARATÓRIOS AOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E INCIDÊNCIA DO ICMS¹

Andreia Pereira Freitas²
Kattarine Kelly Sergio de Sena Costa³

Coordenador do artigo: Prof. Dr. Edival Braga⁴

Artigo desenvolvido com a finalidade de analisar as controvérsias existentes em relação à incidência do ICMS sobre os serviços de comunicação, a fim de propor uma solução para tais questões. Subsidiariamente, tem a finalidade de avaliação na Disciplina de Direito Tributário, ministrada pelo Professor Dr. Edival Braga.

Resumo: O fato de o Brasil ser um dos países com uma das maiores cargas tributárias a nível mundial traz à tona a necessidade do estudo das particularidades desse sistema. Desse modo, o ICMS - Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços - que é um dos impostos que causa mais controvérsias jurisprudenciais será analisado de maneira crítica e comparado com modelos de outros países. Para isso, enfrentar-se-á a questão da conceituação dos serviços preparatórios ao serviço de comunicação e dos serviços de comunicação propriamente ditos, definindo, a partir da análise da jurisprudência, legislação e doutrina, soluções para a diminuição das divergências jurisprudenciais que envolvem o tema.

Palavras-chave: ICMS – serviço de comunicação – serviços preparatórios – cargas tributárias – divergências jurisprudenciais.

Sumário: 1. Introdução; 2. ICMS; 3. Contextualização e serviços preparatórios; 4. Jurisprudência; 5. Convênio ICMS 69/98 do CONFAZ; 6. Direito Comparado; 7. Considerações finais; 8. Referências.

Abstract: The fact that Brazil is one of the countries with one of the highest tax burdens in the world brings out the need to study the peculiarities of this system. Thus, the ICMS - Tax on the Circulation of Goods and Services - which is one of the taxes that causes more controversies in case law will be analyzed critically and

¹ O artigo passou por uma revisão gramatical realizada pelo ChatGPT em 2025, revisão somente gramatical, de modo que foi mantida a originalidade do conteúdo do artigo.

² Acadêmica do Curso de Direito da Universidade Federal de Roraima, andreia-p-freitas@hotmail.com

³ Acadêmica do Curso de Direito da Universidade Federal de Roraima, kattarinekelly@gmail.com

⁴ Professor de Direito Tributário da Universidade Federal de Roraima- UFRR.



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: Direito Tributário
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



compared with models from other countries. To this end, the question of conceptualizing the preparatory services to the communication service and the communication services per se will be dealt with, defining, from the analysis of jurisprudence, legislation and doctrine, solutions to reduce the jurisprudential divergences involving the theme.

Keywords: ICMS - communication service - preparatory services - tax charges - jurisprudential divergences.

Summary: 1. Introduction; 2. ICMS; 3. Contextualization and preparatory services; 4. Jurisprudence; 5. Agreement ICMS 69/98 of CONFAZ; 6. Comparative Law; 7. Final considerations; 8. References.

1- INTRODUÇÃO

O Brasil é destaque no cenário mundial em relação ao sistema tributário, seja pela sua complexidade, seja pela sua alta incidência. É de conhecimento geral que o povo brasileiro é um dos que mais paga tributos no mundo, fato que, por si só, poderia desencadear um pensamento no sentido de que ele tem grande retorno dos impostos arrecadados em serviços públicos. Mas não é isso que acontece na maioria das vezes.

Nesse íterim, o tributo é o centro de diversas questões políticas que influenciam diretamente a maioria da população e, nem sempre, essas questões são pacíficas no ordenamento jurídico. Por ser uma federação, o Brasil necessita da repartição das receitas tributárias, assim como da competência para instituí-las e cobrá-las, a fim de que todos os entes federativos possam desenvolver sua economia. A Constituição Federal, em seus artigos 145 a 169, institui a repartição de competências tributárias.

No Brasil, a maior parcela das arrecadações reside na competência da União, tendo os outros entes federativos um montante bem mais reduzido. Um dos impostos estaduais de maior destaque, e também de maior arrecadação, é o ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços. É o mais amplo imposto sobre consumo. Não é sem razão que a Constituição de 1988 o detalha com muitas regras, na tentativa de lhe conferir certa uniformidade.

Apesar dessa tentativa do Poder constituinte originário, o ICMS é palco de diversas controvérsias jurisprudenciais. Dentre essas, destaca-se a polêmica de se os serviços preparatórios aos serviços de



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: Direito Tributário
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



comunicação estão ou não estão sujeitos à incidência do ICMS. Ela teve mais destaque nacional com o julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 572.020.

Desse modo, a presente pesquisa tem por finalidade o estudo desse aspecto do ICMS, dos precedentes jurisprudenciais que o envolvem, bem como da forma como se dá a cobrança desse tributo em outros países, além de uma análise crítica das diversas consequências político-sociais da questão. Quanto à abordagem, a pesquisa proposta foi de caráter qualitativo, ao passo que buscou fundamentos estritamente teóricos para o contato com o tema. Quanto aos procedimentos técnicos, a pesquisa tem caráter bibliográfico, pois buscou fontes diversificadas para um melhor estudo do tema, portanto, sem qualquer abordagem empírica, utilizando-se de todo tipo de publicação válida disponível, como, por exemplo: livros, artigos e dispositivos legais que aproximam o pesquisador do tema.

2 – ICMS

Para uma maior compreensão da celeuma que envolve a incidência – ou não – do ICMS nos serviços preparatórios aos serviços de comunicação, faz-se necessário esclarecer alguns pontos sobre esse importante tributo. Seu fundamento constitucional encontra-se no artigo 155, II, *in verbis*:

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

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Em regra, a arrecadação sobre prestação de serviços é de competência dos Municípios, tanto é que, antes da CF de 1988, o referido imposto só recaía sobre a circulação de mercadorias (era denominado ICM). Mas o Poder constituinte originário, atento ao fato de que, normalmente, esses serviços ultrapassam as fronteiras dos Estados, incluiu-o no âmbito de competência estadual, na tentativa de evitar conflitos e lhe conferir uniformidade.

“Não foi por outro motivo que o ICMS foi o tributo mais contemplado com regras estatuídas diretamente no texto constitucional. A esperança do legislador constituinte era justamente conferir alguma uniformidade às vinte e sete legislações do tributo (26 Estados e o Distrito Federal) e criar mecanismos para



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: Direito Tributário
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



evitar ou solucionar controvérsias entre os sujeitos ativos, minorando os efeitos de uma guerra fiscal anunciada com a promulgação da Constituição Federal.” (ALEXANDRE, 2016, p.614)

Assim, a Lei Complementar nº 87 (com alterações posteriores) e as leis ordinárias instituidoras do ICMS têm campo de atuação limitado pela CF. Apesar de o ICMS ser de competência estadual, possui características nacionais, tendo em vista que questões importantes são resolvidas de comum acordo entre os Estados e o Distrito Federal, quando não pela lei complementar, ou pela Resolução do Senado Federal na fixação de alíquotas. É o que rege o §2º do artigo 155 da CF:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

a) (revogada);

b) (revogada);



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: Direito Tributário
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

- a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;
- b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

IX - incidirá também:

- a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;
- b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

X - não incidirá:

- a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;
- b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;
- c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;
- d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: Direito Tributário
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, *b*;
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Apesar desse amplo objeto, o presente estudo restringe-se aos serviços de comunicação. Sobre sua tributação, importante frisar que sua incidência recai sobre o prestador de serviços, ou seja, recai sobre aquele que proporciona os meios para a comunicação entre os interlocutores. Pela leitura do dispositivo constitucional, percebe-se que o vocábulo *comunicação* é utilizado em sentido amplo, ou seja, tem um sentido genérico.

Segundo Cassone (2011), o gênero serviço de comunicação em nível constitucional contém as seguintes modalidades: comunicações em sentido estrito, telecomunicações, radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção. Desse modo, o cerne da materialidade da presunção de incidência do ICMS jaz na prestação do serviço de comunicação.

3 - CONTEXTUALIZAÇÃO E SERVIÇOS PREPARATÓRIOS

A incidência do ICMS sobre os serviços preparatórios ao serviço de comunicação, como dito alhures, é a problemática em voga. Nesse sentido, após análise da Constituição Federal, que é o principal fundamento jurídico deste tributo, percebe-se que a Constituição permitiu de forma genérica a instituição do ICMS sobre os serviços de Comunicação, sem especificar de forma conceitual e exemplificativa em que consistem tais serviços.

Dessa forma, coube à legislação infraconstitucional fazê-lo, a saber - Lei Geral das Comunicações (Lei de 9.472/97), art. 60, §1º; Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/96), art. 2º, inc. II, *in verbis*:

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.

Art. 2º O imposto incide sobre: (...)



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: Direito Tributário
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



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;

Não obstante, foram insuficientes os preceitos constantes nas normas supramencionadas, tendo em vista que inexistia uma diferenciação objetiva em relação aos serviços de comunicação propriamente ditos e os serviços preparatórios. Tais leis limitam-se simplesmente a definir um rol de serviços sobre os quais incide o ICMS.

Por isso, persiste, principalmente na jurisprudência, uma constante dúvida sobre a classificação de determinados serviços em preparatórios ou não. Cria-se, por tal motivo, uma grande celeuma por parte dos litigantes: aqueles que possuem o posicionamento negativo em relação à incidência de ICMS sobre determinados serviços utilizam-se do princípio da tipicidade tributária como fundamento, sobre o qual leciona Eduardo Sabbag:

“No plano axiológico, o princípio da legalidade tributária, abrindo-se para a interpretação, apresenta-se carregado de carga valorativa, sendo informado pelos ideais de segurança jurídica e justiça – vetores que não podem ser solapados na seara da tributação. Em nossa órbita doméstica, o princípio da legalidade tributária é previsão centenária, percorrendo todos os textos constitucionais, com exceção da Constituição Federal de 1937, omissa a respeito, podendo-se observá-lo, de modo genérico, no art. 5º, II, da atual Carta Magna, sob a disposição “Ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

No plano específico do Direito Tributário, desponta o art. 150, I, CF/88. Observe-o: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Assim, prevalece o desígnio do legislador constituinte de que nenhum tributo será instituído ou aumentado, a não ser por intermédio da lei.

É fato que o preceptivo em epígrafe é a franca especificação do indigitado art. 5º, II, da CF/88, permitindo-se a adoção do importante aforismo *nullum tributum sine lege*. Em outras palavras, o tributo depende de lei para ser instituído e para ser majorado. Se o tributo é veículo de invasão patrimonial, é prudente que isso ocorra segundo a vontade popular, cuja lapidação se dá no Poder Legislativo e em suas Casas Legislativas. Tal atrelamento, no patrimônio “tributo-lei-povo” assegura ao particular um “escudo” protetor contra injunções estatais feitas por instrumento diverso de lei.” (SABBAG, 2011, pp. 62-63)



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: Direito Tributário
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



A partir desse entendimento, as empresas de comunicação argumentam que, se não há uma lei que expressamente institucionalize a incidência de ICMS sobre determinado serviço, não podem os Estados e o Distrito Federal fazê-lo.

Em síntese, os embates judiciais consistem, de um lado, nos Estados, de modo geral, tentando classificar todos os serviços ligados à comunicação como um serviço de comunicação propriamente dito, e de outro, têm-se as empresas de comunicação que tentam classificá-los sempre como preparatórios, claramente com o objetivo de se eximirem do recolhimento do ICMS, já que sobre tais serviços não incide o ICMS.

Para fins de esclarecimento - após análise da doutrina, jurisprudência e legislação a respeito -, podem-se conceituar os serviços preparatórios ao de comunicação como sendo serviços secundários, que propiciam de diversas formas que tal serviço primário (comunicação) seja efetivado, de forma acessória, suplementar ou episódica. De forma mais didática, pode-se dizer que são serviços “PARA” a comunicação e não “DE” comunicação. A título de exemplo, destacam-se os serviços de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade e utilização dos serviços. Quanto aos serviços acessórios ou suplementares ao serviço de comunicação, estes incluem locação de aparelhos, manutenção das estações rádio-base, das torres de transmissão, dos softwares de gerenciamento e outros bens assim relativos a facilidades adicionais que aperfeiçoem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

Quanto aos serviços de comunicação propriamente ditos, são aqueles em que um terceiro, mediante prestação negocial onerosa, mantém interlocutores em contato por qualquer meio, em uma relação de emissor-receptor. Os exemplos são: a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação da comunicação de qualquer natureza. Tudo isso em conformidade com o art. 60, §1º da Lei 9.472/97 (Lei Geral das Comunicações).

4 – JURISPRUDÊNCIA

Como dito anteriormente, a presente discussão jurídica é eminentemente jurisprudencial, por essa razão é necessário o exame aprofundado das jurisprudências dos Tribunais Superiores. Sinteticamente, pode-se afirmar que existem dois pontos em questão. Anteriormente, a jurisprudência do STJ e STF buscava chegar a um consenso quanto à incidência ou não do ICMS nos serviços preparatórios.



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: Direito Tributário
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



Porém, atualmente, têm-se as súmulas no STJ e o RE nº 572.020 que puseram fim a esse dilema, estabelecendo claramente que sobre tais serviços NÃO incide o ICMS. A dúvida que ainda assola ambos os tribunais é a respeito de quais serviços são classificados como preparatórios e quais não o são.

Por essa razão, destaca-se o Recurso Extraordinário (RE) 572.020 como o mais relevante acerca do tema, colacionado a seguir:

06/02/2014

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 572.020 DISTRITO FEDERAL RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO
REDATOR DO ACÓRDÃO : MIN. LUIZ FUX RECTE.(S) :DISTRITO FEDERAL PROC.(A/S)(ES)
:PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL RECD.(A/S) :VIVO S/A (ATUAL
DENOMINAÇÃO DA TELEBRÁSILIA CELULAR S/A) ADV.(A/S) :RENATA ALVES RIBEIRO
ASSUNÇÃO E OUTRO(A/S)

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. **ICMS. HABILITAÇÃO DE APARELHOS CELULARES.** A LEI GERAL DE TELECOMUNICAÇÕES (ART. 60, § 1º, DA LEI Nº 9.472/97) NÃO PREVÊ O SERVIÇO DE HABILITAÇÃO DE TELEFONIA MÓVEL COMO ATIVIDADE-FIM, MAS ATIVIDADE-MEIO PARA O SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. **A ATIVIDADE EM QUESTÃO NÃO SE INCLUI NA DESCRIÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO CONSTANTE DO ART. 2º, III, DA LC 87/1996, POR CORRESPONDER A PROCEDIMENTO TIPICAMENTE PROTOCOLAR, CUJA FINALIDADE REFERE-SE A ASPECTO PREPARATÓRIO. OS SERVIÇOS PREPARATÓRIOS, TAIS COMO HABILITAÇÃO, INSTALAÇÃO, DISPONIBILIDADE, ASSINATURA, CADASTRO DE USUÁRIO E EQUIPAMENTO, ENTRE OUTROS, QUE CONFIGURAM ATIVIDADE-MEIO OU SERVIÇOS SUPLEMENTARES, NÃO SOFREM A INCIDÊNCIA DO ICMS, POSTO SERVIÇOS DISPONIBILIZADOS DE SORTE A ASSEGURAR AO USUÁRIO A POSSIBILIDADE DO USO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, CONFIGURANDO AQUELES TÃO SOMENTE ATIVIDADES PREPARATÓRIAS DESTES, NÃO INCIDINDO ICMS. INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO AOS ARTS. 2º, 150, I, E 155, II, DA CF/88. DESPROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.**

A relevância do entendimento firmado pelo STF no RE acima transcrito, somada a jurisprudência do STJ, vem no sentido de firmar o entendimento de que sobre os serviços preparatórios não incide o ICMS. O que pode se observar nas Súmulas 334 e 350 do STJ, *in verbis*:

Súmula 334 do STJ: O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à internet.

Súmula 350 do STJ: O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular.



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: Direito Tributário
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



Por isso, repise-se que a grande questão que ainda permanece em discussão é quais são os serviços classificados como preparatórios. A exemplo do recente Recurso Extraordinário que discutia a incidência do ICMS sobre a assinatura básica dos serviços de comunicação, de acordo com a sua classificação ou não como serviço preparatório.

A referida discussão ocorreu em sede do RE 972.888, julgado em 13.10.2016, no qual foi firmada a seguinte tese de repercussão geral, formulada pelo relator, o Ministro Teori Zavascki: “O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incide sobre a tarifa de assinatura básica mensal cobrada pelas prestadoras de serviços de telefonia, independentemente da franquia de minutos concedida ou não ao usuário.” (STF, 2016). Classificou, portanto, a assinatura básica mensal como um serviço de comunicação propriamente dito.

5 - CONVÊNIO ICMS 69/98 do CONFAZ

Tendo em vista o entendimento dos fundamentos da controvérsia que envolve o presente trabalho acadêmico, é imprescindível entender o Convênio ICMS 69/98 do CONFAZ - *Conselho Nacional de Política Fazendária* - e a posição firmada na jurisprudência, em razão de o referido convênio tratar da incidência de ICMS nas prestações de serviços de comunicações.

Publicado no DOU de 29 de junho de 1998. O Ministro de Estado da Fazenda e os Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, na 90ª *reunião ordinária* do CONFAZ, considerando a necessidade de uniformizar os procedimentos tributários nas prestações de serviços de comunicações e de esclarecer o contribuinte, para que corretamente possa cumprir suas obrigações tributárias, com fundamento jurídico no art. 34, §6º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), art. 13, §1º, inciso II, alínea “a”, da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 199 do Código Tributário Nacional:

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores. (...)

§ 6º Até 31 de dezembro de 1989, o disposto no art. 150, III, “b”, não se aplica aos impostos de que tratam os arts. 155, I, “a” e “b”, e 156, II e III, que podem ser cobrados trinta dias após a publicação da lei que os tenha instituído ou aumentado.



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: Direito Tributário
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



Art. 13. A base de cálculo do imposto é: (...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (...)

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

Art. 199 do CTN. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Para fins de ilustração, em razão da sua relevância, transcreve-se abaixo o teor do convênio:

“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.**”

Acrescido o parágrafo único à cláusula primeira pelo Con. ICMS 90/13, efeitos a partir de 01.09.13.

Parágrafo único. O disposto no *caput* não se aplica ao Estado de Santa Catarina.

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.

Campos do Jordão, SP, 19 de junho de 1998.

Signatários: AC, AL, AM, AP, BA, CE, DF, ES, GO, MA, MG, MS, MT, PA, PB, PE, PI, PR, RJ, RN, RO, RR, RS, SC, SE, SP e TO.”

Percebe-se que o convênio, assim como a legislação infraconstitucional, não firma conceitos, meramente exemplifica os serviços sobre os quais incidirá o ICMS.

Contrariando o disposto nesse Convênio, a jurisprudência, conforme o RE n. 572.020, firmou entendimento de que sobre os serviços de habilitação não incide ICMS por serem considerados meros serviços preparatórios. O mesmo RE cita a cláusula 1ª do referido convênio como um rol exemplificativo dos serviços preparatórios, conforme trecho do acórdão do RE nº 572.020:



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: Direito Tributário
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



2. A interpretação conjunta dos arts. 2º, III, e 12, VI, da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) leva ao entendimento de que o ICMS somente pode incidir sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, no momento em que são prestados, ou seja, apenas pode incidir sobre a atividade-fim, que é o serviço de comunicação, e não sobre a atividade-meio ou intermediária como são aquelas constantes na Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 69/98. Tais serviços configuram, apenas, meios de viabilidade ou de acesso aos serviços de comunicação, et por cause, estão fora da incidência tributária do ICMS. (STF, 2016)

Assim, segundo o Supremo Tribunal Federal não deve prosperar o referido convênio frente à LC 87/96 e 9.472/97 9.472, considerando-o ilegal.

6 – DIREITO COMPARADO

No atual nível de globalização, faz-se imprescindível, ao realizar estudo sobre o sistema tributário posto, associá-lo ao estudo comparado com os sistemas de outros países, sobretudo em razão das imperfeições constatadas no modelo brasileiro. Assim, é relevante a análise dos modelos estrangeiros a fim de encontrar possibilidades de alterações do sistema pátrio que possam ser compatíveis e tragam benefícios ao país.

Em relação à tributação de bens e serviços, Ricardo Alexandre ensina que, em boa parte dos sistemas tributários de outros países, o ICMS se encontra inserido no imposto sobre o valor agregado (ou adicionado) – IVA, quase sempre nacional.

De modo diverso, o poder constituinte brasileiro não instituiu o denominado IVA, mas sim o ISS, de competência municipal, o ICMS, de competência estadual e o IPVA, de competência da União. Esse modelo adotado é reflexo da forma federativa de estado adotada pelo Brasil. Não que a forma federativa seja, precipuamente, conflitante com a estrutura de um imposto sobre o consumo com caráter nacional, até porque é adotado por Estados federados como a Alemanha, muito embora a competência legislativa esteja outorgada à Federação.

O IVA é a conjugação dos impostos sobre o consumo, e incide, em regra, em todas as fases da produção. Ou seja, este sistema consiste em aplicar aos bens e serviços, um imposto geral precisamente ajustado ao preço oferecido. Como bem aponta Thiago Augusto Alves da Silva e Hélio Sílvio Ourém Campos, em estudo sobre IVA europeu:



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: Direito Tributário
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



O funcionamento do IVA ocorre da seguinte maneira: no que tange à compra de um produto ou serviço pelo consumidor final, a tributação ocorrerá no Estado de origem, de forma que o indivíduo poderá comprar um produto e transitar com ele pelos demais estados sem a necessidade de comprovação da efetiva compra e pagamento do tributo, pois esse será retido na fonte, no momento da compra.

Há autores que entendem que a aplicação desse imposto, por ser geral e contemplar poucas hipóteses de isenção, diminuiria significativamente as polêmicas que giram em torno do ICMS. Tal como a enfrentada neste trabalho, pois a distinção entre serviços preparatórios e serviços de comunicação propriamente ditos passaria para um campo estritamente conceitual, sem atingir qualquer consequência prática.

O primeiro modelo a ser analisado é justamente o dos blocos regionais que adotaram o IVA como regra. Tem-se que a União Europeia foi o primeiro bloco político-econômico a adotar o IVA, devido à livre circulação de mercadorias, bens e serviços entre países-membros, incidindo, assim, sobre a despesa ou consumo, que tributa o valor agregado das transações efetuadas pelo contribuinte. Já no MERCOSUL, esse modelo é aplicado na Argentina, no Paraguai e no Uruguai. E parte da doutrina entende que o Brasil deveria adotar esse modelo para que ocorra maior integração e, assim, fortalecimento das economias dos países integrantes do bloco. Como não é o tema do presente artigo, não merece maiores aprofundamentos.

Na Índia, o IVA foge a regra de ser centralizado, tendo em vista que foi instituído a partir de 2011 um modelo em que coexistem o IVA central e os IVAS estaduais, o que permite a esses dois níveis governamentais tributar tanto os bens como os serviços, de forma não cumulativa, em cada etapa da cadeia. A partir daí esse país iniciou um processo de harmonização das legislações, o que resultou na diminuição significativa da competição para atração de investimento entre as pessoas políticas, muito semelhante ao que ainda ocorre no Brasil.

Além disso, existem países que adotam outro sistema em que o tributo sobre o consumo é arrecadado apenas pelos estados. Como exemplo, têm-se os EUA, que dão a possibilidade de apenas os estados membros tributarem sobre o consumo, sendo aplicado o então chamado *Sales Tax*, que, por sua vez, é diferente do IVA, e cujas alíquotas podem variar de estado para estado, semelhante ao ICMS do Brasil. Apesar de similares tem diferenças bastante peculiares, enquanto o IVA possui o objetivo de incidir em todas



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: Direito Tributário
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



as fases do processo de produção, o *Sales Tax*, possui incidência apenas no varejo, na venda ou em alguns serviços que são prestados ao consumidor final⁵.

Logo, fazendo uma comparação com os sistemas tributários de outros países, como os exemplificados acima, percebe-se que, nos países que adotam o imposto unificado sobre o consumo, comumente chamado de IVA, essas discussões conceituais não se apresentam. Tendo em vista que a regulamentação se dá por meio do governo central e esse imposto, em regra, incide sobre toda a cadeia produtiva, sobre todo o consumo, portanto, não existe a divisão em serviços preparatórios ou serviços propriamente ditos.

O questionamento que surge é se esse modelo seria o mais adequado ao Brasil, para findar com as diversas polêmicas e evitar disputas fiscais entre os Estados. Teoria que é defendida por parte da doutrina. De outro lado, caso esse modelo fosse adotado no país, poderia reduzir demasiadamente a autonomia tributária estadual, já que essa é inferior se comparada com a da União, e poderia acarretar aumento na carga tributária dos brasileiros, sabendo-se que esta é muito elevada.

7 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

A relevância do estudo das peculiaridades do sistema tributário pátrio ocorre devido à sua complexidade e alto impacto no patrimônio dos brasileiros. Por isso, enfrentar questões como a do presente estudo, a partir de uma análise crítica, é imprescindível para entender os motivos pelos quais o Brasil é um dos países com a carga tributária mais elevada do planeta.

A partir do exame da doutrina, jurisprudência e legislação que envolvem a discussão acerca da incidência de ICMS nos serviços preparatórios, infere-se que o modelo de tributação dos serviços e bens de consumo no Brasil apresenta claramente uma série de falhas.

Especificamente quanto à incidência de ICMS nos Serviços Preparatórios, é pacífica na jurisprudência do STF e do STJ a incidência do imposto. Com isso, percebe-se que o cerne de tais litígios é a

⁵ (DIANE L. YETTER, *Sales Tax vs. Value Added Tax – Calculation and Compliance Differences*).



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: Direito Tributário
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



classificação dos serviços de comunicação em comunicação propriamente ditos ou em meramente preparatórios.

Nesse sentido, investigando principalmente as discussões constantes dos Recursos Extraordinários que envolvem o tema, é possível chegar a um conceito genérico de ambos os institutos, com base nos diversos pontos de vista – Judiciário, Estados e empresas de comunicação: os serviços preparatórios são meros serviços acessórios, mas imprescindíveis ao serviço de comunicação. Já estes últimos exigem que haja uma relação de emissor/receptor, sendo a comunicação propriamente dita, em qualquer das suas formas. Tal conceituação facilita o enquadramento dos diversos serviços nessas categorias.

Mas, de qualquer modo, por não haver uma lei clara e eficiente sobre o tema, os tribunais ainda teriam que enfrentar tais discussões. Desse modo, apenas o consenso conceitual não é suficiente para pôr fim a essa discussão. É necessário que seja firmado um novo CONVÊNIO ICMS do CONFAZ, tendo em vista que o Convênio ICMS do CONFAZ nº 69/98 preleciona que o ICMS aplica-se a diversos serviços preparatórios, indo de encontro com a CF/88 e legislação infraconstitucional, bem como contra a jurisprudência consolidada.

Ademais, fazendo uma análise do sistema tributário como um todo, partindo do exame de sistemas estrangeiros, onde há a predominância do IVA (Imposto sobre o Valor Agregado), em substituição ao modelo brasileiro que adota 3 impostos: ISS, ICMS e IPI, surge outra polêmica.

Tendo em vista que o IVA é um modelo de sucesso no cenário mundial, muitos autores defendem a instituição do IVA no Brasil, pelo seu caráter centralizado e com poucas hipóteses de não incidência, e por aplicar-se a todo processo produtivo o que diminuiria significativamente as polêmicas que giram em torno do ICMS, além disso, poderia diminuir a guerra fiscal existente entre os estados, tal qual ocorreu na Índia.

Porém, em um país onde a carga já é extremamente alta, aumentar as hipóteses de incidência desse imposto poderia ter um impacto altamente negativo para os consumidores. Mesmo se levarmos em consideração que os países que adotam esse modelo têm carga tributária inferior à do Brasil, não se pode adotar um modelo estrangeiro de forma integral, mesmo que tenha dado certo em outros países, pois as particularidades nacionais devem ser respeitadas.



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: Direito Tributário
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



Dessa forma, conclui-se que, *a priori*, a melhor solução para o fim dos litígios jurisprudenciais que envolvem o tema é que seja firmado um novo convênio de ICMS pelo CONFAZ, “considerando a necessidade de uniformizar os procedimentos tributários nas prestações de serviços de comunicações e de esclarecer o contribuinte, para que corretamente possa cumprir suas obrigações tributárias”, de forma objetiva, através de uma conceituação e rol exemplificativo dos serviços de comunicação. E, principalmente, conceituação clara dos serviços preparatórios, pois é sobre estes que são mais frequentes as dúvidas, por óbvio, de não incidir sobre estes o ICMS.

Ressalta-se, por fim, que todas essas discussões conceituais que abarrotam ainda mais o Poder Judiciário, sobretudo os frequentes recursos especiais e extraordinários que percorrem o mais longo caminho processual, tornar-se-iam desnecessárias caso houvesse uma legislação precisa sobre o tema. Logo, cabe aos maiores interessados, quais sejam os Estados Federados e o Distrito Federal, uma normatização que, dessa vez, leve em conta os critérios necessários para uma delimitação dos serviços de comunicação, já que a Constituição Federal o faz de modo genérico, para que, enfim, o princípio da taxatividade no Direito Tributário seja respeitado.

8 – REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, RICARDO – **Direito Tributário esquematizado** / Ricardo Alexandre. – 10. Ed. rev., São Paulo: Método, 2016.

CASSONE, VITTORIO – **Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência** / Vittorio Cassone – 22. Ed., São Paulo: Atlas, 2011.

GANDRA, IVES – **Curso de Direito Tributário** / Ives Gandra da Silva Martins Coordenador. – 13. Ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

GOMES, Luiz Flávio. **STJ afasta a incidência de ICMS sobre serviços preparatórios de comunicação (Informativo 364)**. Disponível em: < <http://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/102790/stj-afasta-a-incidencia-de-icms-sobre-servicos-preparatorios-de-comunicacao-informativo-364> >. Acesso em: 24 de janeiro de 2017.



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: Direito Tributário
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



JUNIOR, Juvenal Domingos. **IVA – IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO - ANÁLISE DE UM IMPOSTO, E SUA POSSÍVEL APLICAÇÃO**. Publicado em: 15º Congresso Nacional de Iniciação Científica.

POMBO, Bárbara. **STF autoriza Estados a cobrar ICMS sobre assinatura mensal de telefonia**. Disponível em: < <http://jota.info/tributario/stf-autoriza-estados-cobrem-icms-sobre-assinatura-mensal-de-telefonia-13102016> >. Acesso em: 24 de janeiro de 2017.

SILVA, Thiago Augusto Alves da, CAMPOS, Hélio Sílvio Ourém. **BREVE ESTUDO COMPARADO ENTRE O ISS BRASILEIRO E IVA LUSITANO**. Publicado em: Revista CEJ, Brasília, Ano XVIII, n. 62, p. 114-121, jan./abr. 2014.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – STJ. *O Desafio de Tributar Novas Tecnologias*. Disponível em:< <http://www.portaltributario.com.br/artigos/tributacao-de-novas-tecnologias.htm> >. Acesso em: 24 de janeiro de 2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. *Inteiro Teor do Acórdão do Recurso Extraordinário 572.020*. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6930260> >. Acesso em: 24 de janeiro de 2017.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário, 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MIGUEL, Luciano Garcia. A hipótese de incidência do ICMS e a Evolução dos Conceitos Tradicionais de Mercadoria e Serviço de Comunicação. (Doutorado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: 2015. Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/7069/1/Luciano%20Garcia%20Miguel.pdf> . Acesso em: 26 de janeiro de 2017.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 2017. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm > Acesso em: 24 de janeiro de 2017.



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: Direito Tributário
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



BRASIL, CAMPOS DO JORDÃO – SP. *CONVÊNIO ICMS N. 69 DE 29 DE JUNHO DE 1998*. Disponível em:
<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/convenio-icms/1998/cv069_98>. Acesso em: 24 de janeiro de 2017.

BRASIL. *LEI Nº 9.472, DE 16 DE JULHO DE 1997*. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9472.htm> Acesso em: 24 de janeiro de 2017.

BRASIL. *LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966*. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 24 de janeiro de 2017.