



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO**

RENATO LEITE MONTEIRO

**A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE
MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS) EM LIGAÇÕES DE
VOZ POR INTERNET (VoIP)**

Fortaleza - Ceará
2007

RENATO LEITE MONTEIRO

**A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE
MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS) EM LIGAÇÕES DE
VOZ POR INTERNET (VoIP)**

Monografia de conclusão de Curso, apresentada como exigência parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr., Livre Docente, Raimundo Hélio Leite.

Fortaleza – Ceará
2007

RENATO LEITE MONTEIRO

A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)
EM LIGAÇÕES DE VOZ POR INTERNET (VoIP)

Monografia submetida a apreciação, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de bacharel em Direito, concedido pela Universidade Federal do Ceará (UFC).

Aprovada em 04 de dezembro de 2007.

BANCA EXAMINADORA:

Professor Raimundo Hélio Leite
Orientador / Presidente da Banca Examinadora

Professor Francisco de Araújo Macedo Filho
1º Examinador

Professor Carlos Eduardo Barbosa Paz
2º Examinador

Dedico este trabalho a Deus, por ter me dado uma segunda chance, tornando possível entender que existe uma razão para tudo isso.

A meu avô Leite, por ter me ensinado, durante os poucos anos de convivência, mais do que qualquer outra pessoa que conheci.

A minha avó Ocila, por ser um exemplo de bom humor, companheirismo, sagacidade e perseverança, um anjo, como meu avô costumava chamá-la.

A meus pais, pela batalha diária, travada com amor e garra, que proporcionou mais essa vitória.

A meus amigos, por tornarem as manhãs de sol e as tardes cinzentas tão belas quanto uma noite estrelada.

A meus professores, meus mestres, por despertarem em mim a sede por conhecimento e abrirem meus olhos para o mundo.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a meus pais, por todo o esforço e amor dedicados a nossa família, vencendo desafios homéricos apenas para que o dia seguinte fosse tão recompensador quanto o anterior.

Ao amigo e professor Dr., Livre Docente, Raimundo Hélio Leite, por quem tenho grande admiração, por ter acreditado em mim e me dado oportunidades nunca antes imaginadas, me auxiliando, assistindo, aconselhando, abrindo portas e janelas, mostrando que o trabalho árduo sempre é bem recompensado.

Ao amigo e mestre Professor Francisco de Araújo Macedo Filho, quem acompanhei por mais de um ano, como aluno e monitor, de quem pude extrair o amor e a dedicação ao ensino, com bom humor, assiduidade e competência.

Ao amigo e chefe Carlos Eduardo Barbosa Paz, por ter me dado a oportunidade de me aventurar no mundo das ciências penais e me apaixonar, mais ainda, pelo Direito. Pelas belas discussões jurídicas e por ter compreendido meus loucos horários, permitindo a minha continuidade na Defensoria Pública da União.

A todos os mestres, sejam eles professores ou saltimbancos, vendedores ou faladores, amigos ou inimigos, doutores ou comerciantes, por tornarem cada dia espetacular e cada gota de conhecimento tão saborosa quanto um gole de café.

A todos meus amigos, e em especial ao meu amigo Henrique, por literalmente estar ao meu lado quando mais precisei dele; ao Pedrinho, futuro sócio, por me agüentar durante as muitas horas de estudo e muito café; ao Péricles, futuro sócio, pelo imenso conhecimento, sempre passado com bom humor, circunscrito de duas camisas; a Clarice, por me ouvir quando pareço um adolescente; ao Ismael, pela disciplina, bom humor e dedicação; a Paula, pelo companheirismo; ao Rodrigo, por mostrar ser ainda possível lutar pelo que se acredita; ao Leo, por ter ajudado quando nada lhe foi pedido; e todos que tornaram esses anos de faculdade inesquecíveis.

[talking about the people in the old awards pictures]
They're not that different from you, are they? Same haircuts. Full of hormones, just like you. Invincible, just like you feel. The world is their oyster. They believe they're destined for great things, just like many of you, their eyes are full of hope, just like you. Did they wait until it was too late to make from their lives even one iota of what they were capable? Because, you see gentlemen, these boys are now fertilizing daffodils. But if you listen real close, you can hear them whisper their legacy to you. Go on, lean in. [the students lean in] Listen, you hear it? [whispers in a raspy voice] - - Carpe - - hear it? - - Carpe, carpe diem, seize the day boys, make your lives extraordinary.

We don't read and write poetry because it's cute. We read and write poetry because we are members of the human race. And the human race is filled with passion. And medicine, law, business, engineering, these are noble pursuits and necessary to sustain life. But poetry, beauty, romance, love, these are what we stay alive for. To quote from Whitman, "O me! O life!... of the questions of these recurring; of the endless trains of the faithless... of cities filled with the foolish; what good amid these, O me, O life?" Answer. That you are here - that life exists, and identity; that the powerful play goes on and you may contribute a verse. That the powerful play goes on and you may contribute a verse. What will your verse be?

Sociedade dos Poetas Mortos

RESUMO

A inovadora sistemática da telefonia sobre internet ou VoIP (Voice over Internet Protocol), envolve o uso da rede mundial de computadores para a transmissão em tempo real de sons de um computador para outro ou de um computador para um aparelho de telefonia fixa ou móvel. Em síntese, os dados de voz serão compactados e transmitidos da rede convencional para a rede IP, através da qual chegarão ao destinatário (usuário do serviço de VoIP). O serviço de telefonia, seja ele móvel ou convencional, é um fato gerador do acima citado imposto, sendo, portanto, cobrado a quantia pecuniária devida. Recai, agora, a questão se as ligações telefônicas feitas pela internet, através do protocolo VoIP, utilizando-se de provedores de acesso, e não do meio físico das empresas telefônicas, devem sofrer a incidência de ICMS. Dessa forma, em face da escassa discussão sobre o tema, entendemos pertinente a realização de do presente trabalho monográfico, com o intuito de perquirir sobre a incidência do ICMS nessa modalidade de ligação telefônica, analisando especificamente a sua atuação no sistema tributário nacional, procurando fazer uma interpretação sistemática da Constituição de 1988, em conjunto com Lei Geral de Telecomunicações, as resoluções da ANATEL e o funcionamento das novas tecnologias.

Palavras-chave: ICMS. Internet. VoIP.

ABSTRACT

The innovative systematic of telephony over the Internet or VoIP (Voice over Internet Protocol), involves the use of the worldwide network of computers for real-time transmission of sound from one computer to another or from one computer to a unit of fixed or mobile telephony. In summary, data from voice will be compressed and transmitted from the conventional network to the IP network, through which will get to the recipient (user of the service of VoIP). The telephony service, be it mobile or conventional, is a generator fact of the above mentioned tax, and therefore, the amount is charged. Now it is necessary to answer the question whether the phone calls made through the Internet, through the protocol VoIP, using the Internet access providers, and not the physical environment of the telephone companies, must suffer the incidence of ICMS. Thus, in the face of scant discussion on the issue, we believe to be relevant the implementation of this monographic work, with the aim of question the incidence of ICMS on this type of phone call, specifically examining its role in the national tax system, looking forward to make a systematic interpretation of the 1988 Constitution, together with General Law of Telecommunications, the resolutions of ANATEL and the functioning of new technologies.

Key-words: ICMS. Internet. VoIP

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1. CONCEITOS FUNDAMENTAIS.....	15
1.1. Definição de Tributo	15
1.1.1. Prestação pecuniária	16
1.1.2. Prestação compulsória.....	16
1.1.3. Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir.....	16
1.1.4. Que não constitua sanção de ato ilícito	17
1.1.5. Instituída em lei	18
1.1.6. Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.....	18
1.2. Natureza Jurídica do Tributo	19
1.3. Espécies de Tributos.....	20
1.3.1. Conceito de Imposto	21
1.3.2. Classificação Econômica dos Impostos	21
1.3.3. Elementos que Integram o Imposto	23
1.3.4. Competência Impositiva.....	26
2. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS (ICMS).....	29
2.1. Histórico	29
2.2. Competência Impositiva dos Estados e do Distrito Federal	32
2.3. Normas Gerais de Direito Tributário.....	33
2.4. Princípio da não-cumulatividade	36
2.5. Hipótese de Incidência.....	38
2.6. Fato Gerador.....	39
2.7. Base de Cálculo	41
2.8. Sujeição Passiva.....	43
2.8.1. Contribuinte.....	44
2.8.2. Responsável	45

3. VOZ POR INTERNET (VoIP)	48
3.1. Referência histórica	48
3.2. Funcionamento da tecnologia VoIP	50
3.3. Tipos de VoIP.....	53
3.4. Telefonia IP X VoIP	55
3.5. Vantagens do VoIP	56
4. A INCIDÊNCIA DE ICMS EM SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO	58
4.1. A não-incidência de ICMS nos provedores de internet	59
4.2. A não-incidência de ICMS em ligações de voz por internet (VoIP)	63
4.3. O impacto econômico do uso da tecnologia de voz por internet (VoIP).....	71
CONCLUSÃO.....	75
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	77

INTRODUÇÃO

O Direito, enquanto ciência jurídico-positiva, é um conjunto de normas e princípios que regula as condutas humanas entre os sujeitos através de valores advindos do mundo fenomênico.

Essas normas e princípios jurídicos garantem um poder de império ao Estado, notadamente na esfera pública, quando o Estado Soberano impõe regras de conduta aos cidadãos.

O Direito Tributário Brasileiro, ramo do Direito Público do ordenamento jurídico, apresenta uma série de implicações na atividade econômica do país, que se reveza na cobrança impositiva de taxas, contribuições e impostos.

Suas normas demonstram uma feição obrigacional, mas não no sentido privado das obrigações e sim enquanto imposição legal de entregar dinheiro ao Fisco. É a soberania fiscal do Estado se mostrando latente.

Ao tratar da possibilidade de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas operações referentes ao protocolo *Voice over Internet*¹ (VoIP), tentar-se-á evidenciar que essa possibilidade caracteriza uma quebra a inúmeras regras basilares do ordenamento jurídico tributário, bem como a fuga das situações definidas em lei necessárias e suficientes à concretização do fato gerador do imposto em questão. Será traçada, portanto, uma tentativa em buscar a maneira mais justa de situar o tema proposto, muito porque as normas cogentes do Direito Tributário revelam uma íntima ligação com o bem estar econômico da Nação.

É notório o fato de que a carga tributária brasileira é extremamente elevada, implicando numa série de restrições à situação econômica do contribuinte.

¹ Voz por Internet (tradução livre)

É por isto que a própria Constituição Federal estabelece limitações à voracidade fiscal do legislador. Esses limites foram determinados para que as normas tributárias impositivas não causassem estrondosas avarias ao contribuinte, uma vez que permitem a ingerência do Estado no patrimônio particular dos cidadãos.

A Internet, enquanto uma das mais revolucionárias maravilhas do mundo moderno da tecnologia, apresenta uma relevante função social para o desenvolvimento do Estado.

Surgida nos Estados Unidos da América do Norte, mais especificamente pelo Departamento de Defesa americano, servia como um instrumento destinado a auxiliar a comunidade científica a obter informações e a realizar pesquisas, colher dados que lhe fornecesse condições de estruturar estratégias de defesa em casos de ataques ou bombardeios.

Com o passar dos anos, a sua popularidade aumentou de uma maneira avassaladora e foi se tornando um acessório indispensável a vida econômica da empresas, bem como à vida pessoal de cada cidadão do mundo inteiro.

Hoje em dia, é inegável que esta rede mundial exerce tremenda influência no cotidiano das pessoas, bem como no desenvolvimento das pequenas empresas, as mais sofisticadas multinacionais e, inclusive, no do próprio Estado. Tudo por conta da inexplicável facilidade que ela proporciona aos seus usuários para qualquer fim que cada um deles necessite destiná-la.

Um “produto” oriundo do advento da Internet foi o protocolo de Voz por Internet (VoIP), que passou a permitir a utilização da rede telefônica convencional em conjunto com a rede mundial de computadores, fixando custos praticamente inexistentes ao consumidor final, além de sobrevoar regiões nebulosas do campo de incidência tributária.

Assim, cotejando a intensa voracidade do legislador brasileiro em instituir tributos e a da autoridade fazendária em cobrá-los face a extrema importância que a Internet exerce hoje pelo mundo inteiro, mormente o VoIP, é preciso avaliar se a

tributação nas operações dessa natureza não irão de encontro aos interesses econômicos da nação como um todo.

Ao tratar da possibilidade de incidência do ICMS em ligações de Voz por Internet (VoIP), mister analisar cuidadosamente a natureza jurídica do imposto, bem como, principalmente, suas alíquotas, sua base de cálculo e seus contribuintes, para, então, verificar se essa exação não importará em detrimientos sócio-econômicos para os cidadãos brasileiros.

Ao buscar ajuda nas construções doutrinárias pertinentes ao tema, percebe-se que, além da parca bibliografia, os estudiosos do assunto se dividem quanto a possibilidade de incidência do ICMS nas diferentes modalidades de VoIP, utilizando como argumento principal o já pacificado entendimento de que essa espécie de imposto não incide sobre provedores de acesso a Internet.

Deste modo, através de uma pesquisa investigativa, fundamentada num silogismo baseado no estudo das normas e dos princípios tributários e utilizando-se de uma coleta bibliográfica na busca de informações em livros, revistas e periódicos, buscou-se verificar a possibilidade de incidência de ICMS nas operações envolvendo o protocolo VoIP, em face do que dispõe a Lei Complementar 87/96 (que descreve as hipóteses de incidência desse imposto) e a Lei 9472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), observando se o Ordenamento Jurídico permite essa cobrança sem que seja violado o princípio da estrita legalidade tributária e infringida a proibição da bitributação.

Metodologicamente, dividiu-se a monografia em capítulos. Além da introdução, no capítulo primeiro relaciona-se todos os institutos jurídicos do Direito Tributário Brasileiro relevantes para uma melhor elucidação do tema proposto. No segundo são traçadas considerações básicas sobre o ICMS, na intenção de descrever as suas características e dissertar sobre a origem histórica do imposto, além de esboçar noções gerais sobre o seu fato gerador e a hipótese de incidência dele. No terceiro descreveu-se o protocolo VoIP, permeando seus aspectos tecnológicos, seu funcionamento, abordando institutos inerentes à Internet. No quarto, trata-se, mais especificamente, das questões jurídicas pertinentes à tributação de serviços de comunicação, possibilidade ou não possibilidade de incidência de ICMS nas

operações envolvendo provedores de acesso a Internet e em ligações de voz que utilizam o protocolo VoIP como padrão, além de uma visão sobre o impacto econômico que o uso massivo dessa tecnologia pode acarretar.

1 CONCEITOS FUNDAMENTAIS

1.1 Definição de Tributo

O Estado, no exercício de sua soberania, tributa. Entretanto, a relação tributária não é apenas uma relação de "poder", mas também uma relação jurídica, onde tanto o contribuinte como o Estado submetem-se às normas disciplinadoras.

A relação jurídica tributária vincula o sujeito passivo (contribuinte) ao sujeito ativo (Estado), impondo àquele a obrigação de efetuar uma prestação pré-determinada e a este o direito de obter essa prestação.

O tributo é o objeto da obrigação tributária e fonte primária de receita do setor público, legal e obrigatória, em que o Estado, detentor do "poder" de tributar, exige que os indivíduos forneçam os recursos de que necessita para atingir os seus fins sociais.

Diante das várias controvérsias a respeito da definição de tributo, estabeleceu o legislador um conceito. Desse modo, afastando os conflitos doutrinários, definiu-o no artigo 3º do Código Tributário Nacional, como sendo:

Toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Entende Geraldo Ataliba que o conceito de tributo:

É nitidamente um conceito jurídico-positivo. Há de ser formulado, hoje, de modo diverso, relativamente ao passado. Sofreu evolução. Pode modificar-se e até desaparecer. Aquele, aqui vigente, pode não ser extensível a todos os sistemas atuais. Sua compreensão é maior ou menor aqui e alhures. Como todo conceito jurídico-positivo, é mutável, por reforma constitucional. [...]

No Brasil, hoje o seu termo de referência é o dinheiro. Não se sabe como será no futuro. Enfim, é conceito contingente, ao contrário dos conceitos lógico-jurídicos, que são necessários, permanentes, universais e

transcendentais ao próprio querer constituinte².

Conclui o autor citado que:

Juridicamente define-se tributo como obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos)³.

Diante do conceito apresentado pelo legislador no artigo 3º do CTN, convém, agora, fazer uma breve interpretação do seu conteúdo.

1.1.1 Prestação pecuniária

Tributo é uma prestação obrigatória onde o Estado (sujeito ativo) tem o direito de exigir, e o contribuinte (sujeito passivo), tem o dever de entregar o dinheiro, objeto da obrigação.

Para que a relação jurídica se concretize é exigido o comportamento do sujeito passivo de "entrega da coisa a seu legítimo titular (o Estado)"⁴.

Através da prestação pecuniária, verifica-se que o objeto da obrigação tributária consiste no comportamento do sujeito passivo em levar dinheiro ao sujeito ativo. O termo "pecuniária" é utilizado para designar que esta prestação deverá ser paga em dinheiro.

1.1.2 Prestação compulsória

A palavra compulsória, na definição de tributo, veio para firmar a idéia de que este é um pagamento obrigatório, que nasce diretamente da lei, e não uma prestação voluntária da pessoa que assume uma obrigação, como ocorre nas prestações contratuais, onde tal obrigação nasce da vontade entre as partes que estipularam um contrato. O dever de pagar o tributo nasce independentemente da vontade do sujeito passivo, que *deve* efetivá-la, ainda que contra seu interesse.

1.1.3 Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir

² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 37.

³ Idem, p. 31.

⁴ Ibidem, p. 28.

O legislador repetiu quando falou em "moeda", pois anteriormente fala em pecuniária, ou seja, *in pecunia*, em dinheiro (moeda), e ampliou o âmbito das prestações tributárias ao incluir a expressão "cujo valor nela se possa exprimir", pois quase todos os bens são suscetíveis de avaliação pecuniária.

Para Hugo de Brito Machado a prestação tributária é pecuniária, expressa em moeda, não admitindo o Direito Tributário a instituição de tributo em natureza, em unidade de bens diversos do dinheiro ou em unidade de serviços. Conclui dizendo que, "a expressão ora examinada serve apenas para colocar o conceito de tributo em harmonia com a possibilidade excepcional de extinção do crédito respectivo mediante dação em pagamento"⁵.

1.1.4 Que não constitua sanção de ato ilícito

Mesmo sendo a penalidade por ato ilícito decorrente de disposição expressa da lei, assim como o tributo, ambos diferenciam-se, porque a penalidade por ato ilícito tem como pressuposto uma ação ou omissão do dever contratual ou legal, ao passo que o tributo tem como hipótese de incidência sempre um ato lícito.

Caso alguém pratique um ato ilícito, deixando de pagar o tributo no prazo fixado legalmente, ferirá a lei, e incidirá sobre a pessoa infratora uma outra norma legal, que a obrigará a pagar uma certa quantia ao Estado como forma de sanção ao descumprimento da lei.

É importante considerar algumas situações de tributação de atos ilícitos, pois, pela definição de tributo, não se pode estabelecer como hipótese de incidência de tributo uma situação definida em outra norma como comportamento ilícito. Pode ocorrer que o tributo seja devido, no caso de o sujeito passivo praticar um ato definido em lei como sendo ilícito, como, por exemplo: jogos de azar, exercício ilegal da advocacia, da medicina, roubos, etc., que tenha aumentado seu patrimônio ou seus rendimentos. Neste caso, os acréscimos serão tributados.

No entender de Hugo de Brito Machado, se a situação prevista abstratamente na lei como hipótese de incidência vier a se materializar (fato gerador), através de uma circunstância ilícita, o tributo é devido. E esclarece que o tributo é devido, não

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 51.

porque incide sobre a atividade ilícita, "mas porque a *hipótese de incidência* do tributo, no caso, que é a *aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos*, ocorreu"⁶.

1.1.5 Instituída em lei

Conforme determina o artigo 150 da Constituição Federal de 1988 (CF/88), nenhum tributo será exigido sem lei que o estabeleça. Presente está o princípio da estrita legalidade tributária, prevalente no Estado de Direito. Desta forma, somente a lei poderá instituir o tributo.

A instituição de um tributo não é apenas dizer que ele fica criado. Sua criação depende da definição da hipótese em que o mesmo será devido, ou seja, da definição da hipótese de incidência, dos sujeitos da obrigação tributária, do valor a ser pago, da base de cálculo e da alíquota e, também, do prazo para o pagamento do tributo⁷.

Ao mencionar instituída em lei, pretendeu o legislador afastar as chamadas obrigações convencionais, decorrentes da manifestação de vontade das partes. Como bem frisou Geraldo Ataliba:

A obrigação nasce da vontade da lei, mediante a ocorrência de um fato (fato imponível) nela descrito. Não nasce, como as obrigações voluntárias (*ex voluntate*), da vontade das partes. Esta é irrelevante para determinar o nascimento deste vínculo obrigacional⁸.

Ao dizer que o tributo decorre da lei e as obrigações convencionais de contratos, entende-se que o tributo decorre de fato unilateralmente previsto e a obrigação convencional de fato lícito acordado entre duas ou mais pessoas.

1.1.6 Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada

Se por um lado o tributo só pode ser instituído pelo Poder Legislativo, por outro a cobrança de tal tributo é atividade privativa do Poder Executivo. Nem o Poder Legislativo nem o Poder Judiciário têm competência para cobrar tributos, salvo mediante autorização do Executivo, delegando poderes à sua cobrança.

⁶ Idem, p. 51.

⁷ Ibidem, p. 52.

⁸ ATALIBA, Geraldo, op. cit., 2001, p. 32.

O Poder Executivo exigirá o tributo através da chamada atividade vinculada⁹, ou seja, aquela em que a autoridade administrativa não goza de liberdade para apreciar a conveniência nem a oportunidade de agir, significando que a autoridade administrativa não poderá preencher com seu juízo pessoal, subjetivo, o campo de indeterminação normativa, buscando realizar a finalidade da lei para cada caso particular. A lei deverá ser observada e aplicada de modo geral, apresentando os pressupostos para a prática dos atos e o conteúdo que estes devem ter, descrevendo o fato gerador da obrigação tributária, a base de cálculo, a alíquota, o prazo para pagamento e os sujeitos da relação tributária¹⁰.

1.2. Natureza jurídica do tributo

Os doutrinadores tributários concordam que não é o nome do tributo que conferirá a sua natureza jurídica.

Assim, estabelece o art. 4º do CTN que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei, bem como a destinação legal do produto da sua arrecadação. Comenta Aliomar Baleeiro que:

O tributo constitui obrigação *ex lege*. Não há tributo sem lei que o decreta, definindo-lhe o fato gerador da obrigação. Esse fato gerador caracteriza cada tributo, sendo irrelevante o erro ou a malícia do legislador que empregue denominação diversa daquela esponsada pela Constituição e pelo CTN¹¹.

Pode ocorrer, porém, que o legislador confira ao tributo denominação diferente daquela juridicamente identificada. Entretanto, o nome não confere identidade ao tributo, mas sim o exame da sua hipótese de incidência. Em tal caso, compete ao intérprete detectar corretamente a espécie, pois muitas vezes institui-se um imposto com denominação de taxa, invadindo, neste caso, competência atribuída pela

⁹ Dispõe o Código Tributário Nacional:

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., 2007, p. 54.

¹¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, Rio de Janeiro, 2003, p. 63.

Constituição Federal a determinado ente federativo.

Assim, o que importa é analisar o fato gerador e a base de cálculo do tributo, para que se possa verificar se tal tributo está ou não vinculado à uma atividade estatal específica e relacionada ou não ao contribuinte.

Geraldo Ataliba classifica os tributos em:

- *vinculados*, quando a hipótese de incidência (fato gerador, na terminologia do CTN) consiste numa atividade estatal, ou numa repercussão desta atividade (taxas e contribuição de melhoria).

- *não-vinculados*, quando a hipótese de incidência consiste num fato ou acontecimento indiferentes a qualquer atividade estatal (impostos).

No caso dos tributos não-vinculados, tem-se um fato que não consiste numa atuação estatal, mas num fato ligado a uma pessoa, um fato que se desenvolve na esfera jurídica do sujeito que vai ser o contribuinte. "É um fato jurídico produzido (provocado) pelo particular, ou que nele repercute"¹².

A partir da idéia de que o fato gerador e a base de cálculo determinam a natureza jurídica do tributo, pode-se entender que a natureza jurídica do imposto será a regra jurídica tributária que escolher para fato gerador e base de cálculo um fato lícito e que não tenha qualquer relação à atividade estatal.

1.3 Espécies de tributos

O Código Tributário Nacional classifica os tributos em três espécies, os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Entretanto, diversas são as opiniões doutrinárias quanto às espécies de tributo. Alguns autores¹³ afirmam que são cinco as espécies tributárias, acrescentando as contribuições especiais e o empréstimo compulsório.

Dar-se-á maior ênfase à espécie "imposto", face à necessidade de demonstrar-se a estrutura que alicerça o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e

¹² ATALIBA, Geraldo, op. cit., 2001, p. 132.

¹³ Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, etc.

intermunicipal de comunicações - ICMS, objeto de estudo do próximo capítulo.

1.3.1 Conceito de imposto

De acordo com a classificação dos tributos, quanto à natureza jurídica do fato gerador, verifica-se a espécie "imposto" como sendo um tributo não-vinculado a qualquer atividade estatal, ou seja, que tem por hipótese de incidência um fato alheio que não depende de atuação do Poder Público; assim, o fato gerador dos impostos se constitui em situações que não implicam atuação estatal.

Certo é que o imposto não se define com base na sua denominação, mas através do exame da natureza jurídica do tributo, isto é, do fato gerador adotado e de sua base de cálculo. Estabelece o artigo 16 do CTN que "imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte". Aliomar Baleeiro esclarece que imposto:

É a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento¹⁴.

Dessa forma, pode-se afirmar que sempre que a hipótese de incidência do tributo não consistir numa atividade do Poder Público, teremos a espécie "imposto".

1.3.2 Classificação Econômica dos Impostos

Várias são as classificações dos impostos, algumas com conteúdo jurídico, outras sob o aspecto mais econômico ou financeiro. Adotar-se-á, no presente trabalho, a classificação econômica.

a) impostos pessoais e reais

São pessoais os impostos, quando são levadas em consideração as qualidades próprias dos contribuintes, estabelecendo diferenças tributárias devido às condições pessoais de cada contribuinte. A lei relaciona os aspectos pessoal e material da hipótese de incidência, não podendo conhecer um sem considerar o outro aspecto¹⁵. Os impostos pessoais não comportam o repasse do encargo fiscal a

¹⁴ BALEEIRO, Aliomar, op. cit., 2003, p. 119.

¹⁵ ATALIBA, Geraldo, op. cit., 2001, p. 141.

terceiro, por exemplo, o imposto sobre a renda de pessoas físicas (IRPF).

Os impostos reais são aqueles em que são desconsiderados os aspectos pessoais do contribuinte, incidindo de forma igual a todos os contribuintes. O aspecto material da hipótese de incidência descreve um fato que não depende das qualidades próprias do sujeito passivo¹⁶. Como exemplo cita-se o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU).

b) impostos diretos e indiretos

Imposto direto é aquele em que o sujeito passivo (contribuinte) arca com o ônus do tributo, não tendo como transferir a responsabilidade pelo pagamento do tributo a uma terceira pessoa. O imposto incide diretamente sobre o "contribuinte de direito", ou seja, sobre o sujeito passivo da relação tributária. Por exemplo, o imposto sobre propriedade de veículo automotor (IPVA), o IPTU, o IRPF.

São considerados diretos quando estão reunidas numa só pessoa as condições de "contribuinte de direito", que é o responsável pelo cumprimento de todas as obrigações tributárias estabelecidas pela legislação, pois é ele quem pratica o fato gerador, e de "contribuinte de fato", isto é, a pessoa sobre a qual recai o ônus do imposto.

No caso do imposto indireto, o sujeito passivo transfere para outra pessoa o ônus financeiro. A terceira pessoa, chamada "contribuinte de fato", é quem realmente paga o tributo. O contribuinte de direito não paga diretamente o imposto à Fazenda Pública, apenas recolhe o valor que lhe foi pago por uma terceira pessoa. Citam-se o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o ICMS.

Vittorio Cassone diz que o imposto é indireto quando, na relação jurídica tributária estabelecida entre o Estado e o sujeito passivo, este paga o imposto e se ressarce cobrando de terceiro através da inclusão do imposto no preço:

Aquele que mantém a relação pessoal e direta com o Estado, que paga o imposto, denomina-se contribuinte de *direito*; o terceiro é estranho à relação jurídico-tributária embora vinculado ao fato gerador, e é denominado de contribuinte de *fato* (porque de fato foi ele que suportou o ônus do

¹⁶ Id. *ibid*, 2001, p. 141.

imposto)¹⁷.

Em suma, o imposto direto confere a soma devida por um contribuinte, de conformidade com sua capacidade contributiva. O imposto indireto liga o ônus financeiro a um evento jurídico ou material e não dispõe de um parâmetro direto para apurar a capacidade econômica do contribuinte.

c) impostos fiscais, extrafiscais e parafiscais

Os impostos fiscais são aqueles que têm como objetivo a arrecadação de receita para os cofres do Estado, visando à satisfação das necessidades públicas. Por exemplo, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Os impostos extrafiscais são utilizados pelo Estado com o fim de intervir nos domínios econômico e social para resolver determinado problema, e não apenas a mera obtenção de receita. Citam-se os impostos de importação e exportação.

Os impostos parafiscais têm como objetivo a arrecadação de recursos para custear atividades, que em princípio não são funções próprias do Estado, mas que as desenvolve por meio de entidades específicas, como as autarquias. Tem-se o exemplo da contribuição para a Seguridade Social.

1.3.3 Elementos que integram o imposto

Cuida-se, neste tópico, dos elementos que integram o imposto, tomando-se por base os conceitos estabelecidos pelo Código Tributário Nacional, das questões relacionadas ao fato gerador, ao sujeito ativo e ao sujeito passivo da obrigação tributária. As questões específicas do ICMS, objeto deste estudo, serão analisadas nos próximos capítulos.

a) fato gerador

Conforme dispõe o artigo 16 do CTN, o imposto tem por fato gerador uma situação que não depende de atuação estatal em relação ao contribuinte. A lei descreve um fato, atribuindo-lhe o efeito de criar uma relação jurídica entre o contribuinte e o Estado. O fato gerador constitui o momento inicial da instauração da relação jurídica obrigacional instituída entre o sujeito ativo, Estado, e o sujeito

¹⁷ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 11. ed., São Paulo: Atlas, 1999, p. 90.

passivo, contribuinte.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 114, disciplina como sendo o fato gerador da obrigação principal, a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Analisando a definição do CTN, vê-se que somente a lei poderá definir a situação que gerará a obrigação tributária, sendo necessária para o nascimento desta obrigação a ocorrência do fato gerador definido em lei. Na lição de Amílcar Falcão:

Fato gerador é o fato, o conjunto de fatos ou o estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação tributária de pagar um tributo determinado. Nesta definição estão mencionados, como elementos relevantes para a caracterização do fato gerador, os seguintes: a) a previsão em lei; b) a circunstância de constituir o fato gerador, para o Direito Tributário, um fato jurídico, na verdade um fato econômico de relevância jurídica; c) a circunstância de tratar-se do pressuposto de fato para o surgimento ou a instauração da obrigação *ex lege* de pagar um tributo determinado¹⁸.

Para escolha do fato gerador de um imposto, o legislador leva em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo da relação tributária.

Observa-se que a expressão "fato gerador" não pode ser confundida com a hipótese de incidência, pois esta é considerada como uma descrição de uma situação jurídica estabelecida pelo legislador, entendida como abstrata; enquanto que fato gerador é a ocorrência no mundo real, instaurando relações jurídicas, entendida, neste caso, como um fato concreto.

b) sujeito ativo

O sujeito ativo é o credor da obrigação tributária, é a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo. Somente a lei pode estabelecer quem seja o sujeito ativo, podendo determinar que seja uma pessoa de direito público ou uma pessoa diversa. Explica Geraldo Ataliba:

A lei que contém a h.i. só pode ser expedida pela pessoa político-constitucional competente (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), de acordo com os critérios de repartição de competências tributárias (discriminação de rendas) constitucionalmente estabelecidas. Não se

¹⁸ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 5. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 2.

confundem a competência para legislar, com a capacidade de ser sujeito ativo de obrigações tributárias.

[...]

Sujeito ativo é, em regra, a pessoa constitucional titular da competência tributária. Nestes casos (regra geral), a lei não precisa ser expressa na designação do sujeito ativo. Se nada disser, entende-se que sujeito ativo é a pessoa titular da competência tributária. Em outras palavras: a regra geral é que o sujeito ativo é a pessoa cuja lei criou a h.i. (no Brasil, União Federal, Estados Federados, Distrito Federal e Municípios). Está ele implícito na h.i., não havendo necessidade de que seja sua indicação formulada explicitamente¹⁹.

Caso a lei queira atribuir a capacidade de exigir o tributo à pessoa diversa da competente para instituí-lo, então deverá expressamente indicar quem é o sujeito ativo, responsável pela exigência do tributo.

No caso dos tributos não-vinculados (impostos), entende-se como sujeito ativo a pessoa competente para instituí-los, salvo quando expressamente estabelecido de forma diversa pela lei.

O artigo 119 do CTN estabelece que o sujeito ativo é a pessoa de direito público titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação. Conforme denota Aliomar Baleeiro:

Sujeito ativo, pessoa jurídica de Direito Público interno, titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária, segundo a definição do CTN, é a União, ou o Estado, ou o D.F., ou Município, diretamente ou por delegação a entidade pública instituída por qualquer dessas pessoas²⁰.

Portanto, há que considerar a diferença entre a competência para legislar sobre relações jurídicas tributárias, instituindo o imposto, e a capacidade para lançar e exigir tributos, figurando como sujeito ativo da relação tributária.

c) sujeito passivo

Partindo do conceito de imposto, pode-se observar a figura do sujeito passivo que tem a obrigação de pagar o tributo. Nos termos do artigo 121 do CTN, o sujeito passivo pode ser o contribuinte, quando tem relação direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador, ou o responsável, quando sua obrigação decorre de disposição expressa de lei.

¹⁹ ATALIBA, Geraldo, op. cit., 2001, p. 81.

²⁰ BALEIRO, Aliomar, op. cit., 2003, p. 64.

A distinção estabelecida pelo Código Tributário Nacional diz que o contribuinte propriamente dito é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo, sendo ele próprio quem realiza o fato gerador da obrigação tributária; e, o responsável, sem ser contribuinte, tem o dever de pagar o tributo devido por disposição expressa da lei, não realizando ele mesmo o fato gerador da obrigação tributária.

O sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, entendido como o contribuinte, que tem o dever de prestar obrigação pecuniária perante o sujeito ativo.

O sujeito passivo da obrigação tributária é, em princípio, quem pratica a situação descrita como fato gerador. Como, objetivamente, a situação fática é de conteúdo econômico, o titular do fato deve ser o contribuinte, "mesmo porque é com o resultado da realização do fato tributado que ganha para pagar o tributo ou manifesta capacidade contributiva"²¹.

No caso dos impostos, deve o legislador estabelecer como sujeito passivo a pessoa que estiver relacionada com o fato indicado como aspecto da hipótese de incidência, devendo ser o titular da capacidade contributiva.

Alfredo Augusto Becker comenta que o legislador tem liberdade de escolher, quando estrutura a regra jurídica tributária, a pessoa que figurará como sujeito passivo da relação tributária:

Esta pessoa poderá ser pessoa que esteja ligada à hipótese de incidência por relação de natureza social ou geográfica ou física ou jurídica (ex.: procurador ou vendedor, etc.) e até poderá ser pessoa que *nenhuma* relação tenha com a hipótese de incidência²².

1.3.4 Competência impositiva

Várias são as pessoas políticas que exercem o poder de tributar e que são titulares de competências impositivas, quais sejam, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. A Constituição Federal dá a cada uma dessas pessoas políticas as suas respectivas parcelas de competências para exercer o poder de tributar. Desse modo, a Constituição Federal não cria tributos, apenas atribui às pessoas jurídicas de direito público competência para instituí-los, através

²¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 144.

²² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 279.

de lei.

Devido à soberania ou poder que o Estado tem sobre as pessoas e as coisas de seu território, tem ele também a possibilidade, de direito e de fato, de instituir e exigir tributos. Ensina Ruy Barbosa Nogueira que:

Disciplinado o exercício do poder de tributar, cabe à Constituição do Estado federativo catalogar, outorgar e distribuir competências tributárias, delimitá-las, classificar os tributos, dispor sobre sua partilha e arrecadações, impedir conflitos de competências e garantir o *status* do cidadão-contribuinte²³.

A competência tributária atribuída pela Constituição Federal compreende a competência legislativa plena²⁴, levando em consideração as limitações contidas na própria Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios (artigo 6º do CTN).

As pessoas políticas só podem atuar nos limites da competência tributária que lhes foi outorgada pela Constituição Federal, pois recebem uma "parcela" do poder de tributar limitada pelas normas que disciplinam seu exercício, e não o poder de tributar:

Portanto, competência tributária é a possibilidade jurídica de criar, 'in abstracto', tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas²⁵.

Geraldo Ataliba expende que:

A criação de tributos – que se traduz na descrição hipotética dos fatos cuja ocorrência dá nascimento às obrigações tributárias concretas – é a mais solene e elevada manifestação da competência tributária de que são investidas as pessoas públicas políticas. Esta manifestação precede lógica e cronologicamente a atividade concreta e efetiva de tributar. É primária, no sentido de que, sem ela, não pode haver ação tributária (tributação). É o próprio início da ação tributária²⁶.

A Constituição Federal disciplina os impostos nos artigos 153 a 156, estabelecendo quais podem ser instituídos pela União, pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal. Para Roque Antonio Carrazza, a repartição de competência é entendida como:

²³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa, op. cit., 1989, p. 118.

²⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 431: explica que, por competência legislativa plena "se deve entender o poder de instituir e exonerar tributos, observadas as regras supra-ordenadas que condicionam tal exercício".

²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 25.

²⁶ ATALIBA, Geraldo, op. cit., 2001, p. 61.

A aptidão para criar, *in abstracto*, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, *in abstracto*, por meio de lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária. Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* do tributo; a saber: a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota. Estes elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de lei²⁷.

Entendendo a competência tributária como sendo a capacidade que têm os entes federativos de instituírem tributos, passa-se à análise da competência dos Estados e do Distrito Federal de instituírem o ICMS, objeto do próximo capítulo.

²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit., 2006, p. 288.

2 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS (ICMS)

2.1 Histórico

A hipótese de incidência do ICMS já foi palco para muitas divergências doutrinárias entre políticos, tributaristas e juristas de renome no cenário nacional. Isso porque, por estar o Direito Tributário extremamente ligado à Ciência Financeira, e, conseqüentemente, à saúde econômica do país e dos contribuintes, enquanto uns viam na possibilidade de alargamento da esfera tributável do ICMS mais uma gloriosa fonte de receita para o Estado, outros crucificavam essa possibilidade em prol dos interesses dos cidadãos, os quais têm de arcar com o ônus da pesadíssima tributação brasileira.

O ICMS passou por uma larga evolução dentro do Direito Tributário Brasileiro. Trocou duas vezes de nomenclatura. Inicialmente foi capitulado como Imposto de Venda e Consignações (IVC), sendo substituído mais tarde pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) e, finalmente, culminou no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Desde a sua criação até sua atual regulamentação pela Lei Complementar nº 87/96, foi submetido a normas de decretos-lei, leis complementares, convênios, resoluções e várias discussões foram travadas a respeito do que realmente seria o fato gerador desse imposto.

Na sua redação original, o CTN, ao tratar dessa questão, chegou a imprimir uma natureza mista à hipótese de incidência do ICMS quando esta versava sobre operação de fornecimento de mercadorias cumulada com obrigação conjunta de sua respectiva instalação (leia-se *prestação de serviço*).

Com o advento do Decreto-lei n° 406 de 31.12.1968, o legislador houve por bem determinar que o ICMS incidiria apenas sobre operações relativas à circulação de mercadorias, assim entendidas como a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor; a entrada em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento; e o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares (artigo 1° do Decreto-lei 406/68).

Entendeu, ainda, o legislador constituinte, no afã de discriminar as rendas tributárias, ser necessário tipificar os serviços que serviriam de base para a cobrança de um outro imposto, o ISS. Elencou-os, com base num sistema de lista, onde cada item constitui uma hipótese de incidência distinta do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

E mais, textualizou no artigo 8°, parágrafo 2° do Decreto-lei 406/68, que o fornecimento de mercadorias cumulado com prestação de serviços não especificados na referida lista, ficaria sujeito ao ICMS. Tentou-se, dessa forma, a perfeita distinção entre as hipóteses de incidência dos dois impostos (ICMS e ISS).

Assim, ao levantar a bandeira de que são os fatos cotidianos que, uma vez repetidos inúmeras vezes (experiência), é que batem à porta do mundo jurídico para serem juridicizados e, levando em conta que o progresso tecnológico e científico demanda a necessidade de novas regras serem impostas, novamente a discussão acerca da hipótese de incidência do ICMS foi acesa.

Não bastou que o legislador especificasse quais os serviços que ficariam fora do alcance tributável do imposto sobre circulação de mercadorias. Com o decorrer dos anos, novos serviços foram postos à disposição da comunidade, novos produtos foram chegando às prateleiras do mercado e a demanda consumidora aumentou cada vez mais. Foram surgindo novas relações entre o produtor, comerciante, industrial e o consumidor e, muitas delas, não encontravam guarida na hipótese de incidência do então ICM.

Foi com a Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 05 de Outubro de 1988, que o ICM teve seu âmbito tributável alargado. Passou a abranger, também, as operações sobre prestações de serviços de transporte

interestadual e intermunicipal e de comunicação. Assim preceitua o artigo 155, inciso II da Carta Magna Brasileira:

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.

Da exegese do supra citado dispositivo constitucional, verifica-se que a esfera de incidência do antigo ICM passou a abranger as operações relativas à prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Mas somente a esses *dois tipos* de serviços. Assim todos os demais ficam sujeitos à hipótese de incidência do ISS.

Mas não foi só a hipótese de incidência do ICMS que a CF/88 alterou. No artigo 34, § 8º do ADCT, determinou o legislador que se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não fosse editada lei complementar para regular a instituição desse imposto, tal tributo se regeria por convênios celebrados entre os estados-membros da Federação. E foi o que aconteceu por oito anos. Já em Dezembro de 1988 foi celebrado o Convênio nº 66. Este convênio traçou normas gerais sobre o ICMS e vigorava em todo o país. Preencheu uma lacuna da lei, no período compreendido entre 1988 e 1996, até a edição da Lei Complementar nº 87, que veio regulamentar, definitivamente, a matéria. Pouco depois da promulgação desta lei, o Pleno do Egrégio Supremo Tribunal Federal, em decisão proferida no dia 21 de Março de 1997, considerou inconstitucional tal convênio, através da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 715-7-DF, fundamentando o julgamento na natureza provisória desse ato normativo.

A Lei Complementar 87/96 repetiu o que já rezava o texto constitucional, vindo atender, apenas, ao disposto no inciso XII do parágrafo 2º do artigo 155 da CF/88, que determina caber à lei complementar estabelecer normas gerais a respeito do ICMS (fixar alíquotas, base de cálculo, fato gerador, determinar o sujeito passivo, etc).

Atualmente, embora o ICMS já esteja regulamentado como previu o legislador constituinte, ainda muitas batalhas são travadas quando a discussão gira em torno

do fato gerador do tributo ou de sua hipótese de incidência. E, mesmo que exista uma lei especificando quais as situações passíveis de incidência do ICMS, sempre haverá uma tentativa, através dos princípios e da analogia, de enquadrar na letra legal aquilo que ali não está descrito. Obviamente, tal intento virá de quem se beneficiará com isso. E, provavelmente, não será o contribuinte.

2.2 Competência impositiva dos Estados e do Distrito Federal

A Constituição Federal, em seu artigo 155, II, estabelece a competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituírem o ICMS:

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 se iniciem no exterior;

Ao atribuir a competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituírem o ICMS, a Constituição Federal deu plena competência para legislar a respeito. Contudo, deverão os Estados e o Distrito Federal respeitarem as limitações dispostas na Constituição Federal e nas Constituições Estaduais.

Não se pode, entretanto, confundir a competência tributária com a capacidade tributária ativa. A competência tributária dá o poder de legislar sobre normas jurídicas do tributo, já a capacidade tributária ativa reúne características para integrar a relação jurídica, na figura do sujeito ativo. Porém, pode acontecer que a pessoa com competência tributária para instituir o imposto seja a mesma pessoa com capacidade tributária ativa para cobrá-lo do devedor. Neste caso, pode-se distingui-las pelo fato de ser a competência tributária intransferível a outrem, ao passo que a capacidade tributária ativa não o é.

No caso do ICMS, as pessoas competentes para instituí-lo são os Estados e o Distrito Federal. E competente para a cobrança do ICMS é o Estado ou o Distrito Federal em que se verifica a hipótese de incidência descrita na norma legal complementar.

Conforme explica Hugo de Brito Machado, os Estados "estão ainda obrigados à

observância das *normas gerais de Direito Tributário* que são estabelecidas em leis complementares, conforme determina o art. 146 da Constituição Federal"²⁸.

Assim dispõe o artigo 146 da CF/88 que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como em relação aos impostos discriminados nessa Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Em matéria tributária, a lei complementar é utilizada com a finalidade de complementação e atuação constitucional, e só pode tratar de matéria que a Constituição Federal lhe reservou expressamente (art. 146, CF/88).

A lei complementar estando ligada ao texto constitucional se diferencia da lei ordinária federal que, embora possua âmbito de validade nacional, cuida apenas de matérias de interesse ordinário da União Federal, cuja ordem jurídica é parcial, como também são parciais as ordens jurídicas dos Estados e dos Municípios. A lei complementar é um instrumento constitucional utilizado para integrar e fazer atuar a própria Constituição, não podendo delegar matéria que lhe foi outorgada por determinação constitucional²⁹.

Estabeleceu o legislador constitucional que toda a matéria da legislação tributária (normas gerais de matéria tributária) será de competência da lei complementar. Deste modo, expressa está a determinação da Constituição Federal de que cabe à lei complementar dispor sobre o ICMS.

2.3 Normas gerais de direito tributário

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, inciso II, atribuiu a competência para instituir o ICMS, através de lei ordinária, aos Estados e ao Distrito Federal, limitados pelas definições estabelecidas pela lei complementar, conforme artigo 146 da CF/88.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., 2007, p. 210.

²⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., 2006, p. 99.

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

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

Devido às normas traçadas pelo art. 146, III, "a", da CF/88, devem ser definidos por lei complementar o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes do ICMS, evitando, assim, conflitos de competência e a inobservância, por parte dos titulares do poder de tributar, das garantias constitucionais asseguradas aos contribuintes. Portanto, cabe à lei complementar estabelecer a área que será descrita pelo legislador estadual.

A lei estadual só poderá instituir o ICMS, estabelecendo sua incidência, de acordo com o que estiver definido pela lei complementar como âmbito de atuação, não podendo extrapolar os limites estabelecidos pela lei complementar e esta os limites constitucionais.

Com a finalidade de superar as dificuldades de criação de uma lei complementar, a Constituição Federal, no art. 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), estabeleceu que enquanto não fosse criada lei complementar, nos termos do artigo 155, II, da CF/88, os Estados e o Distrito Federal poderiam celebrar convênios para regular provisoriamente a matéria que tratava do ICMS. Desse modo, a lei complementar, por ora, foi substituída pelo convênio interestadual com a finalidade de instituir o ICMS. Esse dispositivo autorizou a celebração do Convênio nº 66, de 16 de dezembro de 1988, que disciplinava, provisoriamente, a matéria reservada constitucionalmente à lei complementar.

Depois de algum tempo, foi editada a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, atendendo ao dispositivo constitucional de estabelecer normas gerais sobre o ICMS, substituindo os convênios interestaduais; suspendendo a eficácia do Convênio nº 66/88.

Atualmente, a LC nº 87/96 é o texto básico que cuida do ICMS, devendo ser observado, obrigatoriamente, pelos entes tributantes.

As normas gerais sobre o ICMS determinadas pela LC nº 87/96 deverão ser

aplicadas a todos os Estados. Algumas disposições são próprias da lei complementar, entretanto, para surtirem efeitos, deverá a lei estadual disciplinar sobre questões específicas de cada Estado. A lei estadual deverá estar em conformidade com a LC nº 87/96 e, principalmente, com a CF/88, não podendo ultrapassar os limites constitucionais. Sendo assim, não poderá a lei estadual disciplinar matéria específica de lei complementar nem a lei complementar dispor sobre matéria que a Constituição Federal reservou à lei ordinária estadual.

A LC nº 87/96, reproduzindo o texto constitucional, estabelece, em seu artigo 1º, que:

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre 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.

O ICMS é um imposto indireto, com encargo financeiro transferido à terceira pessoa (consumidor final), não-vinculado à atuação estatal e com função predominantemente fiscal. É um imposto de competência estadual, que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de serviços de comunicações.

Sacha Calmon Navarro Coêlho comenta que, para disciplinar juridicamente o ICMS, será preciso muita sensibilidade e sincronização:

Até porque proteiforme a matéria que lhe reservam para *hipótese de incidência* (fatos geradores), sem falar no seu perfil de *imposto nacional* entregue à competência de mais de duas dezenas de Estados-membros, díspares economicamente³⁰.

Sendo o ICMS um imposto indireto, quem arca com o ônus é a pessoa que está diretamente ligada ao evento tributado, o consumidor final. Deste modo, na relação tributária:

O que importa é saber qual a capacidade do consumidor final, já que, sobretudo em relação a este deve ser medido, o ônus e a intensidade do tributo, posto que, ao final, será ele o atingido. Em outras palavras, no impostos indiretos, contribuinte é quem realiza o fato definido em lei, mas a capacidade que se procura atingir é a do comprador ou consumidor final³¹.

³⁰ COÊLHO, *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 225.

³¹ SOUZA, Hamilton Dias de. O ICMS na Lei Complementar nº 87/96. Repertório de Jurisprudência IOB. Disponível em <www.iob.com.br> . Acesso em: 15 nov. 2007. p. 15.

2.4 Princípio da não-cumulatividade

Uma das características fundamentais do ICMS, que decorre da CF/88, consiste no fato de ser ele um imposto 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 operações anteriores. Determina a Constituição Federal:

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 se iniciem no exterior;

[...]

§ 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 Estado ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Com o princípio da não-cumulatividade, a Constituição Federal confere, ao contribuinte, o direito de compensar (abater) o que for devido por outros contribuintes que lhe forneceram mercadorias ou que lhe prestaram serviços de transporte ou de comunicação, do montante de ICMS a ser pago pela operação que o mesmo desempenha, quando da tradição da mercadoria. Portanto, estabelece-se a relação entre créditos (entrada de mercadorias) e débitos (saída de mercadorias).

A não-cumulatividade no ICMS³² leva em conta as operações ou prestações realizadas num dado período de tempo. Sendo os débitos superiores aos créditos, há imposto a recolher. Se os créditos forem maiores que os débitos, inexistirá imposto a pagar, senão créditos a transferir para o próximo período de apuração. O princípio da não-cumulatividade não passa de uma técnica de tributação, peculiar ao ICMS, "que apenas assegura aos contribuintes a fruição do direito constitucional de abater,

³² COELHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., 2006, p. 500, conclui que o ICMS "é um imposto multifásico, cobrado fracionadamente em cada uma das etapas da circulação dos bens e serviços, sobre o valor adicionado pelos agentes que promovem desde a produção até o consumo. Daí advém o princípio da não-cumulatividade, pelo qual o valor do imposto pago na etapa anterior constitui crédito do contribuinte que irá realizar a posterior etapa tributada do processo de circulação, até o consumidor final, que suporta a tributação integral do ciclo".

do 'quantum' do imposto a seu cargo o 'montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal' (art. 155, § 2º, I, da CF)³³.

A não-cumulatividade do imposto evita a superposição do mesmo imposto sobre o imposto pago antes, ou seja, que o imposto incida em cascata onerando o produto várias vezes. Assim, o contribuinte terá o direito de abater o imposto já pago pelos componentes do produto final, adquiridos para fins de sua comercialização.

Portanto, a não-cumulatividade opera-se no momento da apuração do imposto que será pago. De um lado tem-se o crédito, resultante da entrada de mercadorias e, de outro lado, o débito, resultante da saída das mercadorias. Para fazer a compensação considera-se, num determinado lapso temporal, o total de débitos e créditos e subtraem-se. Do resultado, caso haja um saldo negativo em face do contribuinte ele deverá recolhê-lo em data aprazada pelo Fisco; do contrário, caso exista saldo positivo a seu favor, poderá o mesmo transferi-lo para período subsequente de apuração.

Hugo de Brito Machado salienta que o princípio da não-cumulatividade não cria para o contribuinte um direito de crédito contra o fisco. O crédito do ICMS é apenas um elemento que deve ser considerado no cálculo do imposto a ser pago. A saída das mercadorias também não cria um débito do contribuinte. "Só depois de apurado o imposto se pode falar realmente em *crédito tributário*, crédito do fisco, que é, este sim, um *débito* do contribuinte"³⁴.

O princípio da não-cumulatividade é aplicado pelo próprio contribuinte, que efetua a compensação entre os seus créditos e débitos na escrituração fiscal, sujeito o lançamento a ulterior verificação fiscal, nos moldes do artigo 150 do CTN³⁵, denominado "lançamento por homologação", o mais comum em nosso sistema tributário.

A Constituição Federal, em seu artigo 155, § 2º, XII, "c", diz caber à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto. A LC nº 87/96,

³³ CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit., 2007, p. 208-211.

³⁴ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., 2007, p. 135.

³⁵ "Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa".

reproduzindo o texto constitucional, trata da não-cumulatividade do ICMS no artigo 19.

2.5 Hipótese de incidência

A hipótese de incidência tributária é a descrição legal, abstrata, de um fato que, se ocorrido, iniciará a obrigação tributária de o sujeito passivo pagar o imposto exigido pelo Estado, no exercício de seu poder de tributar.

Não se pode confundir o fato descrito na lei, mas que ainda não ocorreu no mundo fático, com o fato realizado concretamente. Diferença há entre a hipótese e o fato realizado. O próprio Código Tributário Nacional faz esta diferença, estabelecendo no artigo 104, II, a definição de hipóteses de incidência e no artigo 114, o fato gerador.

Geraldo Ataliba entende que não se pode confundir o fato previsto na norma jurídica com o fato concretamente ocorrido no mundo real. Pois uma coisa é a descrição legal, hipotética de um fato, considerado como a 'hipótese de incidência', onde o legislador irá instituir um tributo e, outra coisa é o fato concreto, que está localizado no tempo e no espaço e que corresponde exatamente ao que previa a hipótese de incidência, gerando a obrigação tributária:

A h.i. é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho).

É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso, é mera "previsão legal" (a lei é, por definição, abstrata, impessoal e geral).

[...]

A lei (h.i.) descreve hipoteticamente certos fatos, estabelecendo a consistência de sua materialidade. Ocorridos concretamente estes fatos *hic et nunc*, com a consistência prevista na lei e revestindo a forma prefigurada idealmente na imagem legislativa abstrata, reconhece-se que desses fatos nascem obrigações tributárias concretas. A esses fatos, a cada qual, designamos "fato imponible" (ou fato tributário).

No momento em que, segundo o critério legal (aspecto temporal da h.i.), se consuma um fato imponible, nesse momento nasce uma obrigação tributária, que terá a feição e características que a h.i. ditar³⁶.

Hugo de Brito Machado também entende que a expressão

³⁶ ATALIBA, Geraldo, op. cit., 2001, p. 64.

Hipótese de incidência tem significado diverso de fato gerador, pois a primeira é a descrição legal de um fato, ao passo que o fato gerador é o acontecimento desse fato, embora, algumas vezes são utilizados como sinônimos³⁷.

Verificada a ocorrência do fato previsto na hipótese de incidência, tem-se que o que antes era uma situação abstrata, agora se torna uma situação concreta, atuando e incidindo no mundo real, produzindo efeitos e instaurando relações jurídicas (direitos e deveres). Chamado então, de fato gerador. A relação jurídica tributária entre o Estado e o sujeito passivo surge com a ocorrência do fato gerador.

Os aspectos³⁸ da hipótese de incidência permitem identificar, com a descrição do fato, se o imposto é devido (aspecto material); o momento em que nasce a obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador (aspecto temporal); onde ocorre o fato gerador descrito na norma (aspecto espacial); e, por fim, identificar os sujeitos da relação tributária, quem deve pagar (sujeito passivo) e a quem deve ser pago (sujeito ativo) o imposto (aspecto pessoal).

As hipóteses de incidência do ICMS estão definidas, de forma detalhada, no artigo 2º da LC nº 87/96, que entre outras, estabelece que incidirá na operação de circulação de mercadorias, na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e na prestação de serviço de comunicação. Neste artigo estão delimitados os fatos econômicos que o legislador estadual poderá definir como hipóteses de incidência do ICMS.

2.6 Fato gerador

O fato gerador é a ocorrência no mundo real da hipótese que estava descrita na norma. Somente com a ocorrência do fato é que nascerá a obrigação tributária, podendo o Estado exigir do sujeito passivo a obrigação de pagar o imposto.

O fato gerador do ICMS está descrito na lei que o institui, na lei estadual, observadas as hipóteses definidas na LC nº 87/96, não podendo dispor de maneira diversa. No entender de Hugo de Brito Machado:

Não é lei de tributação, mas lei sobre leis de tributação. Tem a finalidade de promover a unidade nacional, na medida em que, melhor definindo o *âmbito*

³⁷ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., 2007, p. 106.

³⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., 2006, p. 385.

do tributo, estreita o campo em que há de elaborar o legislador ordinário ao instituí-lo³⁹.

Desse modo, tem a lei complementar a competência de definir o fato que o legislador estadual poderá estabelecer como fato gerador da obrigação tributária, obrigação esta de recolher ao Estado o valor do imposto. De modo genérico, o fato gerador do ICMS:

É a realização de operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de comunicações e transportes de natureza não estritamente municipais, por produtores, extratores, industriais, comerciantes e prestadores⁴⁰.

A lei complementar, ao descrever o fato gerador do ICMS como sendo a operação relativa à circulação de mercadoria, pretendeu apenas tributar a circulação da mercadoria quando haja transferência de titularidade, quando esta mercadoria passa para outro proprietário (tradição).

A "operação", expressão utilizada pela Constituição Federal, deverá acarretar a circulação da mercadoria para poder transferir a propriedade. Deste modo, o imposto não incidirá na simples saída ou circulação da mercadoria, sem que realmente tenha mudado o titular de seu domínio.

As operações relativas à circulação de mercadorias implicam mudança de propriedade das mercadorias, dentro da circulação econômica que as leva da produção até o consumidor final. A circulação é entendida juridicamente como a mudança de titularidade de uma mercadoria, quando, então, incidirá o imposto. Hugo de Brito Machado esclarece que mercadorias são coisas móveis. São coisas porque são corpóreas, valendo por si e não pelo que representam:

Coisas, portanto, em sentido restrito, no qual não se incluem os bens tais como créditos, as ações, o dinheiro, entre outros. E coisas *móveis* porque em nosso sistema jurídico os imóveis recebem disciplinamento legal diverso, o que os exclui do conceito de mercadorias⁴¹.

A caracterização de uma coisa móvel como mercadoria está na destinação desta coisa, pois para ser mercadoria, a coisa móvel tem que estar destinada ao comércio. Portanto, o ICMS só poderá ser exigido quando um comerciante, um produtor ou um industrial praticar um negócio jurídico que transfira a titularidade de

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., 2007, p. 293.

⁴⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., 2006, p. 225.

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., 2007, p. 297.

uma mercadoria. Para Roque Antonio Carrazza, somente o bem móvel destinado à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria:

Para que um bem móvel seja havido por mercadoria, é mister que ele tenha por finalidade a venda ou revenda. Em suma, a qualidade distintiva entre bem móvel (gênero) e mercadoria (espécie) é *extrínseca*, consubstanciando-se no propósito de utilização no comércio⁴².

A saída da mercadoria, definida pela LC nº 87/96 como o fato gerador, estabelece o aspecto temporal da hipótese de incidência. Deste modo, com a saída da mercadoria ocorre o fato gerador e, conseqüentemente, nasce a obrigação tributária.

A LC nº 87/96, em seu artigo 12 define, de forma detalhada, o momento da ocorrência do fato gerador, delimitando a área sobre a qual poderá o legislador estadual definir o fato gerador do ICMS.

Diz a Lei Complementar nº 87/96 que o fato gerador ocorre no momento da saída da mercadoria de estabelecimento de contribuinte (art. 12, inciso I). Entretanto, para gerar a obrigação tributária, a saída terá que representar uma operação de circulação de mercadoria e, conseqüentemente, a mudança de titularidade da mercadoria.

Diante das várias denominações utilizadas pelos doutrinadores para o fato realizado concretamente no mundo real, será utilizado, no presente trabalho, o termo "fato gerador", expressão utilizada pelo Código Tributário Nacional.

2.7 Base de cálculo

Conforme denota José Eduardo Soares de Melo, a base de cálculo:

Constitui o aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação pecuniária, tendo a virtude de quantificar o objeto da imposição fiscal, como seu elemento nuclear, o verdadeiro cerne da hipótese de incidência normativa⁴³.

A Constituição Federal não especificou de forma concreta a aplicação da base de cálculo, outorgando competência à lei complementar (art. 146, III, "a") a sua definição. A lei estadual ao estabelecer a base de cálculo do ICMS não poderá ir

⁴² CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit., 2007, p. 39.

⁴³ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS - Teoria e prática**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 132.

além do que está definido pela LC nº 87/96. Na definição de Geraldo Ataliba, base de cálculo:

É uma perspectiva dimensível do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*⁴⁴.

A base de cálculo tem como finalidade designar o aspecto econômico para determinar o valor do imposto. É o núcleo da hipótese de incidência do imposto, determinando a natureza jurídica específica do tributo. Explica Ruy Barbosa Nogueira que:

A base de cálculo do tributo representa legalmente o valor, grandeza ou expressão numérica da situação ou essência do fato gerador e sobre a qual se há de aplicar a alíquota; é, por assim dizer, um dos lados ou modo de ser do fato gerador⁴⁵.

A base de cálculo é entendida como um apoio para medir o fato gerador da obrigação tributária. É sempre mensurável, sendo estabelecida de acordo com os critérios adotados pela lei. O Estado se utiliza desta unidade de medida para a apuração do imposto que será exigido do contribuinte. Conforme leciona Geraldo Ataliba:

A importância da base imponible é nuclear, já que a obrigação tributária tem por objeto sempre o pagamento de uma soma em dinheiro, que somente pode ser fixada em referência a uma grandeza prevista em lei e ínsita no fato imponible, ou dela decorrente ou com ela relacionada⁴⁶.

Tendo a Constituição Federal delegado competência à lei complementar para dispor sobre a base de cálculo do ICMS, a LC nº 87/96 estabeleceu no artigo 13, que a base de cálculo do imposto é o valor da operação na saída da mercadoria do estabelecimento.

O objeto da obrigação tributária, a prestação pecuniária, deverá ser fixado com base numa medida (grandeza) prevista em lei. A LC nº 87/96 estabelece para cada hipótese de incidência uma base de cálculo.

A base de cálculo do ICMS é a medida da operação mercantil realizada⁴⁷, ou

⁴⁴ ATALIBA, Geraldo, op. cit., 2001, p. 108.

⁴⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa, op. cit., 1989, p. 148.

⁴⁶ ATALIBA, Geraldo, op. cit., 2001, p. 113.

⁴⁷ MACHADO, Hugo de. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 68, denota "não pode ser algo diverso do *valor da operação* em se tratando de circulação de mercadorias, ou o *preço do serviço*, em se tratando de transporte ou de comunicação".

seja, o valor de que decorrer a saída da mercadoria (art. 13, inciso I da LC nº 87/96).

Para Hugo de Brito Machado a base de cálculo do ICMS é o valor da operação realizada e não o preço anunciado ou constante de tabelas. Se não houver a indicação do valor da operação ou, se não for determinado o preço do serviço, a base de cálculo será, respectivamente, "(a) o preço corrente da mercadoria ou de seu similar no mercado atacadista no local da operação, ou na região, se inexistente o primeiro, e (b) o valor corrente do serviço no local da prestação"⁴⁸.

Como regra, a base de cálculo do ICMS representa quantitativamente o valor da operação na saída da mercadoria. Devem integrar a base de cálculo somente os valores atinentes às mercadorias.

De acordo com Edvaldo Brito, os aspectos quantificadores do imposto incidente sobre o bem são a "*base de cálculo* (mensuração do quanto do objeto será alcançado) e *alíquota* (grandeza matemática aplicada, ao quanto do objeto, para obter o quanto de tributo, em moeda, a ser satisfeito perante o sujeito ativo)"⁴⁹.

2.8 Sujeição passiva

A sujeição passiva é o aspecto pessoal da hipótese de incidência tributária e expressa uma situação em que uma pessoa acha-se na obrigação de satisfazer a exigência de uma outra. A sujeição passiva terá que estar prevista em lei, a qual determinará que uma pessoa deverá atender a uma exigência de pagar imposto. A sujeição passiva pode ser direta ou indireta. José Cassiano Borges diz que a sujeição passiva:

É *direta* quando há nexos pessoal e direto entre o sujeito passivo e a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Já na sujeição passiva *indireta* inexistem qualquer nexos causal e direto entre o sujeito passivo e a ocorrência do fato gerador, pois a obrigação do contribuinte depende somente de disposição legal⁵⁰.

O Código Tributário Nacional classifica o sujeito passivo em contribuinte e responsável:

⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., 2007, p. 304.

⁴⁹ BRITO, Edvaldo. **Problemas Jurídicos Atuais do ICMS. in O ICMS, A LC 87/96 e Questões Jurídicas Atuais**, Coordenado por Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, p. 66.

⁵⁰ BORGES, José Cassiano e DOS REIS, Maria Lúcia Américo. **O ICMS ao alcance de Todos**. 03. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 91.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Algumas diferenças podem ser consideradas entre contribuinte e responsável. No caso do contribuinte, este tem o dever de prestação (tem o débito) e a responsabilidade de sujeitar seu patrimônio ao credor (Estado); enquanto que o responsável não tem o débito, mas tem a responsabilidade de pagar o imposto no lugar do contribuinte. Somente com a realização do fato gerador da obrigação tributária é que surge a figura do contribuinte, ao passo que o responsável surge por disposição expressa de lei.

2.8.1 Contribuinte

A sujeição passiva direta admite somente a figura do contribuinte. De acordo com o artigo 121, parágrafo único, inciso I, do CTN, o contribuinte é a pessoa que tem relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação principal de pagar o imposto. No tocante aos ensinamentos de Rubens Gomes de Sousa:

O tributo deve ser cobrado da pessoa que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação; por outras palavras, o tributo deve ser cobrado da pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado. Quando o tributo seja cobrado nessas condições, dá-se a sujeição passiva direta, que é a hipótese mais comum na prática⁵¹.

Como o ICMS tem por fato gerador operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, o artigo 4º da LC nº 87/96 estabelece que contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Ensina Geraldo Ataliba que:

⁵¹ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 3. ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1960, p.92.

Sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo⁵².

Portanto, contribuinte do ICMS é a pessoa que pratica as operações relativas à circulação de mercadoria e às prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

2.8.2 Responsável

A sujeição passiva indireta acontece quando há interesse e necessidade do Estado de cobrar o imposto de uma pessoa diferente do contribuinte.

O artigo 128 do CTN determina que a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Conforme ensina Hugo de Brito Machado, responsável é o sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir a condição de contribuinte, ou seja, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador, tem seu vínculo com a obrigação tributária decorrente de disposição expressa da lei. Essa responsabilidade é atribuída a pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 128):

Não uma vinculação *pessoal e direta*, pois em assim sendo configurada está a condição de *contribuinte*. Mas é indispensável uma relação, uma vinculação, com o fato gerador para que alguém seja considerado *responsável*, vale dizer, sujeito passivo indireto⁵³.

A sujeição passiva indireta admite a figura do responsável, que se divide em responsável por transferência, quando terceira pessoa torna-se responsável por fato gerador alheio que já tenha ocorrido; e, responsável por substituição, quando uma pessoa que não está envolvida diretamente com o fato gerador é obrigada, por lei, ao pagamento do imposto. Rubens Gomes de Sousa distingue os casos de sujeição passiva indireta:

⁵² ATALIBA, Geraldo, op. cit., 2001, p. 84.

⁵³ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., 2007, p. 119.

A transferência ocorre quando a obrigação tributária depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), entretanto, *em virtude de um fato posterior*, transfere para outra pessoa diferente.

E a substituição ocorre quando em virtude de uma disposição expressa de lei a obrigação tributária *surge desde logo contra uma pessoa diferente* daquela que esteja em relação econômica com o ato, o fato ou negócio tributado. Nesse caso *é a própria lei que substitui* o sujeito passivo direto por outro indireto⁵⁴.

O responsável por transferência, devido à ocorrência de um fato novo e por disposição expressa da lei, torna-se obrigado ao pagamento de um imposto, mesmo não tendo qualquer relação pessoal e direta com a ocorrência do fato gerador do imposto. A responsabilidade por transferência admite as hipóteses de solidariedade, sucessão e responsabilidade.

Na substituição, o contribuinte que realiza o fato gerador é afastado pelo legislador, que já prevê o encargo da obrigação tributária a uma terceira pessoa (substituto tributário), que não pratica o fato gerador, mas que mantém uma relação indireta com o contribuinte (substituído). Hugo de Brito Machado discorre sobre o tema:

Há *substituição* quando o legislador, ao definir a hipótese de incidência tributária, coloca desde logo como sujeito passivo da relação tributária que surgirá de sua ocorrência alguém que está a ela diretamente relacionado, embora o fato seja indicador de capacidade contributiva de outros, aos quais, em princípio, poderia ser atribuído o dever de pagar, e que, por suportarem, em princípio, o ônus financeiro do tributo, são geralmente denominados *contribuintes de fato*⁵⁵.

O substituto legal tributário ocupa o lugar do contribuinte do imposto na relação jurídica tributária. Assim, o substituto legal tributário, por disposição de lei, toma o lugar do contribuinte no pólo passivo da relação tributária, passando para si a responsabilidade total da pessoa substituída, contribuinte. Neste caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto, contribuinte, por um sujeito passivo indireto, substituto.

Na substituição, a lei que institui o imposto, determina que a pessoa obrigada ao pagamento será diversa daquela relacionada com a ocorrência do fato gerador. Desta forma, o substituto ocupa a posição de sujeito passivo na relação jurídica tributária, no lugar do contribuinte, pessoa que faz ocorrer o fato gerador.

⁵⁴ SOUZA, Rubens Gomes de, op. cit., 1960, p. 92-93.

⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., 2007, p. 112.

Nos casos de responsabilidade tributária, a capacidade contributiva que é levada em consideração pelo legislador não é a do responsável, mas a da pessoa que estiver diretamente relacionada com a ocorrência do fato gerador. Por isso, cabe ao responsável o recolhimento do imposto e não arcar com o ônus financeiro, devendo ser reembolsado.

O art. 128 do CTN determina que o responsável esteja de alguma forma vinculado com o fato gerador, para poder obter o ressarcimento junto ao contribuinte. Por isso, deverá o substituto ter uma garantia legal de que será ressarcido pelo substituído, senão, estar-se-á pagando tributo a título alheio:

O que contraria as diretrizes maiores do sistema constitucional tributário brasileiro. (...) A substituição só é possível quando a lei dá, ao substituto, garantias jurídicas de pronto reembolso, da parte do substituído⁵⁶.

O art. 128 do CTN, que cuida da substituição tributária, representa a regra geral aplicável à responsabilidade de terceira pessoa vinculada ao fato gerador.

⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit., 2007, p. 73.

3 VOZ POR INTERNET (VoIP)

A sigla VoIP significa *Voice over Internet Protocol*, em português, Voz sobre Protocolo Internet, é a tecnologia que permite trafegar voz por uma rede de dados. Conceitualmente, a FCC americana a define:

Tecnologias VoIP incluem aquelas utilizadas para facilitar a telefonia IP, que permitem a transmissão da voz em tempo-real e outras aplicações baseadas no uso da voz. Tecnologia VoIP é utilizada quando, numa comunicação de voz, pelo menos em uma parte do percurso desta comunicação é feita por pacotes IP, utilizando tecnologia IP e redes IP. Pode-se prover VoIP sobre Internet pública (aberta) ou sobre redes privadas IP. VoIP pode ser transmitida utilizando qualquer tipo de meio (ex. cobre, cabo, fibra, radiofrequência, etc.)⁵⁷

VoIP constitui, assim, a transposição do sinal de voz, das redes convencionais de telefonia – ATM – para redes IP.

3.1 Referência histórica

Desde o surgimento dos estudos, do início do Século XX, do matemático dinamarquês A.K. Erlang, voltados para o gerenciamento do tráfego e para a comutação da voz por centrais telefônicas, a idéia conceptiva, de Alexander Graham Bell – de conectar, por cabos elétricos, pontos fixos, entre os quais se implementaria a transmissão de sinais codificados da voz humana – consagrou-se como a estrutura topológica da telefonia mundial.

A armação de circuitos elétrico-dedicados, ocupando canais de centrais telefônicas durante a permanência das ligações, e seu gerenciamento estabilizado por sinalização, “*call-setup*”, “*call-handling*”, “*call-ending*”, consagrou-se e definiu a estrutura técnica da telefonia, que passou a atuar segundo um conceito: o do tráfego gerenciado dos sinais da voz por redes ATM.

A engenharia desta modalidade de tráfego da voz solidificou históricas estruturas normativas-técnicas, organizadas, inclusive, sob a gestão da ONU -

⁵⁷ PINHO, Ariano Gonçalves de; VARGENS, José Rogério. Desregulamentação do VoIP. Disponível em: <<http://www.teleco.com.br/>>. Acesso em: 22 nov. 2007.

Organização das Nações Unidas, como a da ITU - *International Telecommunications Union* (UIT - União Internacional das Telecomunicações).

Com a instalação do novo fenômeno da Internet – ancorada na idéia da conexão universal, não-hierárquica e não-gerenciada, de redes “de pacotes”, atuando estas por uniões (nós) físicas e por “linguagem” lógica-universal de transmissão, proporcionada pelo uso de um novo protocolo/software, o protocolo IP (ou o software TCP/IP-*Transmission Control Protocol*) – surge distinto segmento da engenharia do tráfego de redes: a congregação, agora, da IETF - *International Engineering Task Force*.

A engenharia convencional, ligada ao tráfego da voz por redes ATM, e a que se utiliza do TCP/IP, entrecrocaram-se em meados da década de 90. Os engenheiros de IETF, críticos da gestão “dedicada” e da antiga comutação “por circuitos” dos sinais da voz, e defensores da comutação “por pacotes” via roteamento não-hierarquizado dos mesmos sinais, passam a debater a possibilidade de a voz, ou, os sinais elétricos-codificados da voz humana, romper limites convencionais daquele outro cenário, então cativo, da telefonia convencional, e passar a se transmitir, como um dado multimídia, pelas “rajadas” dos “pacotes” Internet.

Divergência técnica, esta, que ficou estabelecida entre os engenheiros, e circunscrita a aspectos disciplinares-tecnológicos da inovação.

No entanto, rapidamente, a discussão teórica ganhou outro campo fértil: o da indústria e a da comercialidade (da voz, como produto). Surge, então, o embrião final do fenômeno da Telefonia IP, hoje sintetizada na sigla VoIP, ou, “voz sobre redes IP”.

Posta, como alternativa à telefonia convencional (esta, por redes ATM), a proposta da transformação do sinal de voz em dado multimídia para transmissão/recepção por redes IP, especificamente pela Internet, gerou intenso atrativo comercial, que começa a produzir grandes impactos.

A gerência da rede Internet requeria e requer investimentos menores que os das redes de telefonia, pois os circuitos dedicados-comutados destas perdem, pelo

alto custo de ocupação e gerenciamento dos canais nas centrais, para o gerenciamento, simplificado não-dedicado, dos pacotes da “web”.

A inovação, que consagra agora a idéia de não mais se tornar cativa a voz humana do antigo tráfego por redes ATM, é a mesma que anuncia a perspectiva de disputas empresariais-comerciais em busca de consumidores.

Conseqüentemente surgiu a possibilidade de choques de interesses corporativos-empresariais, e conflitos, que deverão ser dirimidos pela via útil da compreensão do fenômeno inovador.

A este cenário deverá ser convocado, por último, o intérprete do Direito, que não estará autorizado a errar.

3.2 Funcionamento da tecnologia VoIP

Para que a transmissão de voz seja possível, o VoIP captura a voz, que até então é transmitida de forma analógica e a transforma em pacotes de dados, que podem ser enviados por qualquer rede TCP/IP (*Transport Control Protocol/Internet Protocol*). Assim, é perfeitamente possível trabalhar com esses pacotes pela internet. Quando o destino recebe os pacotes, estes são retransformados em sinais analógicos e transmitidos a um meio no qual seja possível ouvir o som.

Para que o VoIP se tornasse um tecnologia viável, foi necessário investir em QoS (*Quality of Service*), isto é, em qualidade de serviço. Para que isso fosse possível, uma das soluções seria o aumento da largura de banda, ou seja, o aumento da velocidade de transmissão e recepção de dados. Como o acesso à internet em banda larga é cada vez mais comum, principalmente em empresas, o VoIP passou a se beneficiar disso. No entanto, apenas velocidade não é suficiente.

Cientes disso, várias empresas do ramo passaram a pesquisar soluções que garantissem a melhor qualidade possível na comunicação por VoIP. Essa situação fez com que surgissem uma série de soluções para VoIP.

Apesar dos vários padrões de VoIP, praticamente todas as empresas adotaram o protocolo RTP (*Real Time Protocol*), que, basicamente, tenta fazer com que os pacotes sejam recebidos conforme a ordem de envio. O RTP “ordena” os pacotes de

dados, de forma que seja possível a transmissão de dados em tempo real. Caso algum pacote chegue atrasado, o RTP causa uma interpolação entre o "intervalo" deixado pelo pacote e este não é entregue.

Só como exemplo, imagine que para transmitir a palavra COMPUTADOR seja usado um pacote por letra. Se o pacote da letra T se atrasar, é melhor que o destinatário receba "COMPUADOR" do que "COMPUADORT". O atraso de pacotes pode ocorrer porque estes podem seguir caminhos diferentes para chegar ao destino. Este problema não ocorre ao se transmitir um arquivo, pois seus pacotes são "encaixados" no destinatário. Mas com voz e vídeo em tempo real, isso não pode acontecer.

Tal fato deixa claro que o RTP é um recurso muito útil em aplicações que envolvem som e vídeo. Devido a esta característica, seu funcionamento é atrelado a outro protocolo, o RTCP (*Real Time Control Protocol*). Este é responsável pela compressão dos pacotes dos dados e também atua no monitoramento destes.

Por ainda ser necessário melhorias, a IETF (*Internet Engineering Task Force*), entidade responsável pelo RTP e pelo RTCP, sugeriu a aplicação do protocolo RSVP (*Resource Reservation Protocol*), que tem como principal função alocar parte da banda disponível para a transmissão de voz.

Existem ainda os codecs, protocolos extras que adicionam funcionalidades e maior qualidade à comunicação. Entre eles, tem-se o G.711, o G.722, o G.723, o G.727, entre outros. O que os diferencia são os algoritmos usados, a média de atraso e principalmente a qualidade da voz. Todos esses codecs são recomendados pela entidade ITU-T (*International Telecommunications Union - Telecommunications standardization sector*) e geralmente trabalham em conjunto com mais outro protocolo: O CRTP (*Compressed Real-Time Protocol*), responsável por melhorar a compressão de pacotes e assim dar mais qualidade ao VoIP.

Para que seja possível a interligação das redes telefônicas convencionais com o VoIP, geralmente usa-se um equipamento denominado Gateway. Ele é responsável por fazer a conversão do sinal analógico em digital e vice-versa, além de fazer a conversão para os sinais das chamadas telefônicas. Existe ainda o

Gateway Controller (ou *Call Agent*), que é responsável por controlar as chamadas feitas pelo Gateway.

Para as ligações em longa distância, são utilizados equipamentos conhecidos por *Gatekeeper*. Eles gerenciam uma série de outros equipamentos e podem autorizar chamadas, fazer controle da largura de banda utilizada, enfim, de grosso modo, ele pode ser entendido como uma central telefônica para VoIP.

É muito comum o VoIP ser confundido com Telefonia IP. Ambos são diferentes: a Telefonia IP é uma espécie de "versão evoluída" do VoIP. Na verdade, para um serviço ser caracterizado como Telefonia IP, é necessário que este tenha, no mínimo, funcionalidades e qualidade equivalentes à telefonia convencional.

A tecnologia VoIP, basicamente, converte sinal de voz (analógico) para o formato digital, utilizando tanto a infra-estrutura de dados, quanto a infra-estrutura analógica. A Telefonia IP, por sua vez, também faz uso de aparelhos telefônicos específicos e utiliza de maneira efetiva as redes computacionais (como a internet). Tais dispositivos, geralmente, são sofisticados o suficiente para a transmissão de voz em tempo real e com qualidade que muitas vezes supera a telefonia convencional. O fato mais interessante é que a Telefonia IP consegue essa eficiência sem necessitar de centrais telefônicas e ainda pode apresentar integração com outros serviços de dados, como vídeo e e-mail.

Assim que começou a se popularizar, o VoIP foi encarado como um "inimigo" das empresas de telefonia tradicionais. Mas, logo, viu-se que essa tecnologia é, na verdade, um novo produto a ser explorado. Além das vantagens relativas aos custos, há ainda a questão do constante aumento de qualidade. Já há casos em que a qualidade sonora do VoIP supera a qualidade de uma ligação telefônica convencional.

Atualmente, a tecnologia VoIP não se limita às empresas. Graças ao programa Skype, criado por Niklas Zennström, e muitos outros, o uso de voz sobre IP está sendo possível também a usuários domésticos. Isso é um sinal evidente de que o VoIP pode ser tornar um dos fenômenos da internet, assim como é o e-mail. Certamente, assistiremos uma grande mudança no ato de usar o telefone.

Para resumir o dito acima, faz-se imperioso o infográfico explicativo abaixo:

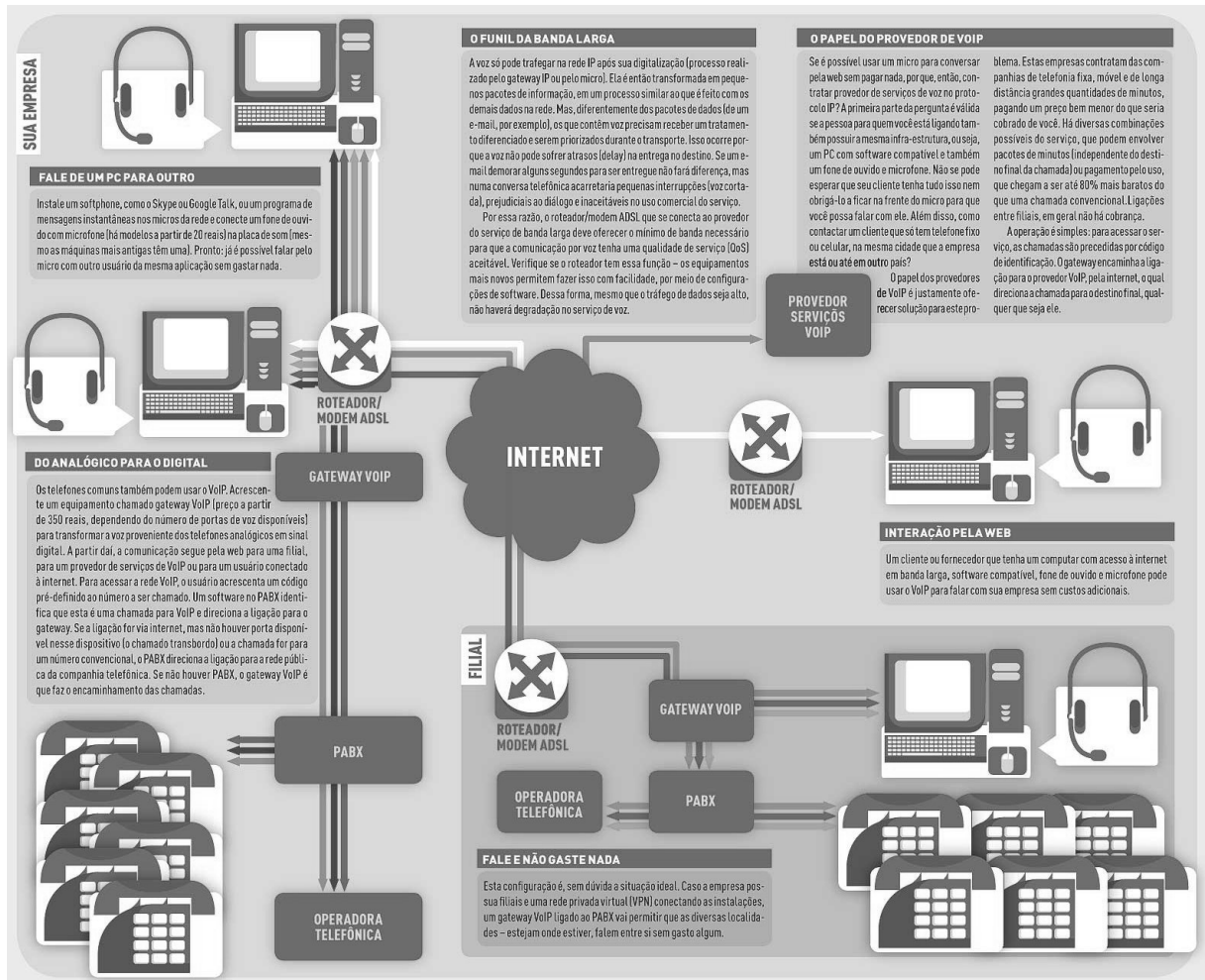


Figura 1 – Infográfico de funcionamento do protocolo VoIP.⁵⁸

3.3 Tipos de VoIP

Existem algumas maneiras de se utilizar a tecnologia VoIP, que se diferem um pouco no seu uso, mas utilizam o mesmo princípio que é a possibilidade de se fazer ligações telefônicas pela Internet. A mais conhecida é onde se utilizam softwares que permitem a comunicação de voz, mas já existem telefones especiais exclusivos para a tecnologia, aonde o uso do computador é dispensável. As formas de utilização de voz sobre IP são as seguintes⁵⁹:

⁵⁸ PCWORLD. <http://pcworld.uol.com.br/idgestaticas/comparativos/infografico_voip.jpg>. Acessado em 15 nov. 2007

⁵⁹ COLCHER, Sergio et. al. **VoIP – Voz Sobre IP**. Rio de Janeiro: Campus, 2005. p. 287.

• **PC para PC** - Este tipo de VoIP é o mais utilizado atualmente e o primeiro a ser desenvolvido. A comunicação é feita através de softwares instalados no PCs, que são chamados de *Softphones*. É necessário neste caso microfone e alto falantes para haver comunicação. A conversa com usuários que utilizem o mesmo software é gratuita na maioria dos casos, pois os pacotes de voz trafegam inteiramente pela Internet, tendo desta maneira apenas os custos da conexão;

• **PC para telefones convencionais** - Alguns softwares possibilitam que sejam feitas chamadas para qualquer telefone convencional no mundo. Neste tipo de VoIP são cobradas tarifas muito menores do que a das operadoras de telefonia tradicional. O motivo para isso é que apenas uma parte do tráfego de voz utiliza os sistemas da telefonia tradicional, o restante é feito pela Internet;

• **Telefone IP para telefones convencionais** - Nos últimos anos foram lançados equipamentos específicos para o VoIP. Estes equipamentos permitem que se use a tecnologia sem um computador, bastando apenas ter o acesso a Internet. Nesta modalidade existem os Telefones IP e os ATAs (Analog Telephone Adaptor). Os Telefones IP são aparelhos telefônicos que possuem os protocolos para a telefonia via VoIP, já os ATAs são adaptadores que também possuem estes protocolos, aonde se plugam telefones convencionais. Ambos aparelhos são responsáveis pela transformação da voz em pacotes de dados para trafegar na rede. A maioria das operadoras de VoIP aceita tanto a comunicação via software, quanto via Headphone, que é o nome dado a este tipo de equipamento;

• **Telefone IP para Telefone IP** - A conversa a custo zero entre os donos de telefone IP é possível, mas desde que ambos os interlocutores sejam clientes do mesmo serviço ou de serviços que tenham interconexão. Os aparelhos não precisam ser necessariamente idênticos Nada impede também que o dono de um telefone IP converse gratuitamente com um assinante do mesmo provedor VoIP que se comunique pelo computador, via software.

O infográfico abaixo mostra a comunicação entre Terminais IP, que tanto podem ser *Softphones*, *Adptadores* ou *Telefones IP*, vistos acima.

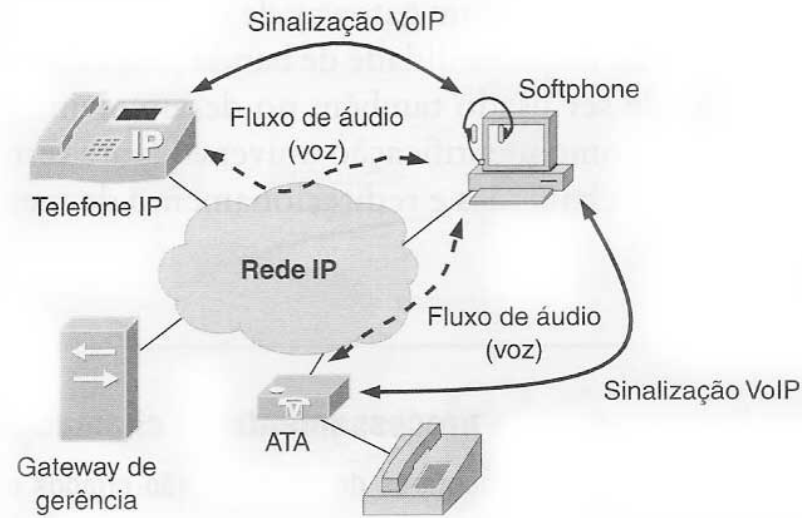


Figura 2 – Comunicação de voz entre terminais IP.

A abaixo mostra a comunicação entre terminais IP e a rede de telefonia pública.

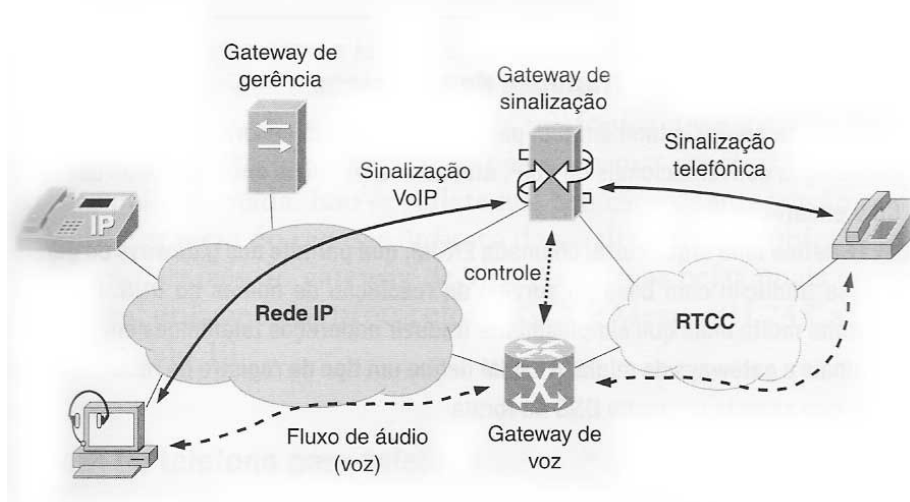


Figura 3 - Comunicação de voz entre Terminais IP e a Telefonia Pública.

3.4 Telefonia IP X VoIP

Existe uma diferença entre esses dois termos. Quando se fala em telefonia IP esta se falando em uma das formas para a transmissão de Voz sobre IP. Além da digitalização e do transporte da voz, a telefonia IP também permite outros tipos de

serviços comuns aos de telefonia, como transferência de chamadas, chamadas em espera, etc. A telefonia IP é considerada por muitos especialistas como a próxima geração das redes de telecomunicações.

A terminologia mais difundida – e utilizada pelo Yankee Group⁶⁰ – conceitua Telefonia IP como as soluções que implicam no investimento em equipamentos dentro da LAN, como PABX IP e telefones IP. Utiliza-se VoIP, de forma geral, para identificar soluções que permitem o tráfego da voz em uma rede de dados baseada em protocolo IP. Adequam-se a essa terminologia serviços de telefonia virtual (por meio de cartões, por exemplo), serviços PC a PC (peer-to-peer) e arquiteturas de rede que usam redes IP para transmitir voz, mas que chegam e saem dos usuários finais como telefonia tradicional, em aparelhos tradicionais.

Já Colcher⁶¹ define a Telefonia IP como a extensão do serviço de comunicação vocálica propiciada por tecnologias de VoIP até o equipamento do usuário final e sua conseqüente possibilidade de integração com outros serviços típicos da Internet, como WEB, correio eletrônico e outros. Sob esse prisma, a telefonia IP é vista não só como capaz de estabelecer chamadas telefônicas e outras facilidades típicas de sistemas telefônicos convencionais – redirecionamento e retenção de chamadas, por exemplo -, mas também como uma plataforma de integração de serviços.

3.5 Vantagens do VoIP

O desenvolvimento e a expansão de uma nova tecnologia só acontecem a partir de uma justificativa clara e sustentável. O VoIP tem conseguido demonstrar benefícios para os usuários e deve se firmar seu sucesso em longo prazo. Os benefícios da tecnologia podem ser divididos entre quatro categorias, de acordo com Fagundes⁶²:

- **Redução de Custos:** O VoIP utiliza a internet para levar os dados de voz até o seu destino, dessa forma as ligações são feitas gratuitamente ou tem seu preço reduzido no caso de ligações para a telefonia pública. Dessa maneira o usuário terá

⁶⁰ Yankee Group – Grupo de pesquisa especializado em Telecomunicações e Internet

⁶¹ COLCHER, Sergio, op. cit., 2005. p. 287.

⁶² FAGUNDES, Eduardo Mayer. A convergência das redes de voz. Disponível em <http://www.platina.unisal.com.br/site/arquivo/Convergencia_das_redes_de%20voz.pdf>. Acesso em: 22 novembro, 2007.

apenas os custos do link que se está utilizando e o da aquisição dos equipamentos, dependendo do tipo de VoIP utilizado;

• **Simplificação:** A integração da infra-estrutura que suporta todas as formas de comunicação permitirá uma maior padronização e redução nos investimentos em equipamentos. Esta infra-estrutura compartilhada pode aperfeiçoar o uso da largura de banda e a minimização dos custos de redundância da topologia de rede. As diferenças nos padrões de uso de voz e dados oferecem oportunidades adicionais para melhor eficiência das redes de comunicações;

• **Consolidação:** Uma vez que pessoas estão nas extremidades das redes, qualquer oportunidade para combinar operações, eliminar pontos de falhas e consolidar atividades que gerem custos. Nas empresas, o uso de sistema de gerenciamento de rede centralizado baseado em SNMP⁶³ monitorando voz e dados trazem excelentes benefícios tanto de redução de custos como de agilidade na determinação de problemas;

• **Aplicações avançadas:** Embora os serviços básicos de telefonia e fax sejam as aplicações iniciais do VoIP, no longo prazo é esperado o uso de aplicações multimídia e aplicações multiserviços. Por exemplo, as soluções de e-commerce podem combinar acessos a Web e a partir desse acesso, através do próprio PC os usuários terem acesso imediato para chamar o atendente do *call-center*.

⁶³ *Simple Network Management Protocol* (SNMP) é um protocolo de gerenciamento remoto largamente utilizado para gerenciamento e monitoramento de dispositivos de rede.

4 A INCIDÊNCIA DE ICMS EM SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO

Dentre as diversas hipóteses jurídicas tributárias previstas em sede constitucional para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, encontramos a prestação de serviço de comunicação.

A prestação de um serviço consiste em uma obrigação de fazer, ou prestação de fato. É a realização de um trabalho (portanto, com conteúdo econômico) destinado a terceiro.

Sendo assim, entende a ANATEL que serviço de comunicação é aquele em que o prestador, mediante uma contraprestação (pecuniária), mantém o contratante em contato com outrem, com quem trocará mensagens e informações. Conforme bem ensina Roque Antonio Carrazza:

A hipótese de incidência possível deste ICMS é prestar serviços de comunicação. Não é simplesmente realizar a comunicação. Portanto, o tributo só pode nascer do fato de uma pessoa prestar a terceiro, mediante contraprestação econômica (em caráter negocial), um serviço de comunicação.

...

Note-se que o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a “relação comunicativa”, isto é, a atividade de alguém, em caráter negocial, fornecer a terceiro condições materiais para que a comunicação ocorra. Mas não apenas isso: é mister, ainda, que a mensagem seja captada pelo destinatário (fruidor) do serviço.⁶⁴

A relação comunicativa se estabelece, em última análise, com a existência de 5 (cinco) elementos: emissor, canal, mensagem, código e receptor. Como bem discorre o Prof. Paulo de Barros Carvalho sobre tais elementos:

(1) emissor: é a fonte da mensagem, aquele que comporta as informações a serem transmitidas;

⁶⁴ CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit., 2007, p. 132.

(2) canal: é o suporte físico necessário à transmissão da mensagem, sendo o meio pelo qual os sinais são transmitidos (é o ar para o caso da comunicação verbal, mas pode apresentar-se em formas diversas, como faixas de frequência de rádio, luzes, sistemas mecânicos ou eletrônicos etc.);

(3) mensagem: é a informação transmitida;

(4) código ou repertório: é o conjunto de signos e regras de combinações próprias a um sistema de sinais, conhecido e utilizado por um grupo de indivíduos ou, em outras palavras, é o quadro das regras de formação (morfologia) e de transformação (sintaxe) de signos;

(5) receptor: a pessoa que recebe a mensagem, o destinatário da informação.⁶⁵

Consoante vimos, o prestador do serviço de comunicação é aquele que coloca o emissor em contato com o receptor, transmitindo a mensagem. Portanto, é forçoso concluir que presta serviço de comunicação o sujeito que disponibiliza o canal, suporte físico necessário à transmissão da mensagem.

4.1 A não-incidência de ICMS nos provedores de internet

A discussão que girará em torno do VOIP já foi travada quando do embate sobre a sujeição dos serviços de provedores de acesso à internet ao ICMS-Comunicação. Neste passo, dispõe o Prof. Paulo de Barros Carvalho:

O serviço de conexão à Internet, por si só, não possibilita a emissão, transmissão ou recepção de informações, deixando de enquadrar-se, por isso, no conceito de serviço comunicacional.

Para ter acesso à Internet, o usuário deve conectar-se a um sistema de telefonia ou outro meio eletrônico, e, este sim, estaria em condições de prestar o serviço de comunicação, ficando sujeito à incidência do ICMS. O provedor, portanto, precisa de uma terceira pessoa que efetue esse serviço, servindo como canal físico, para que, desse modo, fique estabelecido o vínculo comunicacional entre o usuário e a Internet. É esse canal físico (empresa de telefonia ou outro meio comunicacional) o verdadeiro prestador de serviço de comunicação, pois é ele quem efetua a transmissão, emissão e recepção de mensagens.⁶⁶

Destarte, partindo da premissa já construída de que o prestador do serviço de comunicação não pode ser outra pessoa se não aquele que disponibiliza o “canal”, mediante o qual trafegam as mensagens, o provedor de acesso à internet não presta serviços de comunicação.

⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Não-Incidência do ICMS na Atividade dos Provedores de Acesso à Internet**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 73. São Paulo: Dialética, 2001, p. 100

⁶⁶ Idem, 2001, p. 102.

Seguindo tal inteligência, tal serviço caracterizaria o que a Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9.472/97), em seu art. 61, denomina de serviço de valor adicionado:

É aquele que acrescenta a uma rede preexistente de serviço de telecomunicações, meios ou recursos que criam novas utilidades específicas, ou novas atividades produtivas, relacionadas com o acesso, movimentação e recuperação de informações.

Neste sentido é, inclusive, a Portaria nº 148/95 do Ministério das Comunicações, que estabelece que o SCI (Serviço de Conexão à Internet) é um serviço de valor adicionado um *“nome genérico que designa Serviço de Valor Adicionado que possibilita o acesso à Internet a Usuários e Provedores de Serviços de Informações”*.

Num primeiro momento, a 1ª Turma do Egrégio STJ proclamou a adequação dos serviços de conexão à internet ao conceito de serviço de comunicação, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. PROVEDOR DA INTERNET. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, ESPÉCIE DE SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. RELAÇÃO DE NATUREZA NEGOCIAL COM O USUÁRIO. FATO GERADOR DE ICMS DETERMINADO. INCIDÊNCIA. LEI COMPLEMENTAR Nº 87/1996. LEI Nº 9.472/1997.

1. Recurso Especial interposto contra v. Acórdão que entendeu que "o provedor de acesso à internet não presta serviço de comunicação ou de telecomunicação, não incidindo sobre a atividade por ele desempenhada o ICMS".

2. O Provedor da Internet é um agente interveniente prestador de serviços de comunicação, definindo-o como sendo "aquele que presta, ao usuário, um serviço de natureza vária, seja franqueando o endereço na INTERNET, seja armazenando e disponibilizando o site para a rede, seja prestando e coletando informações etc. É designado, tecnicamente, de Provedor de Serviços de Conexão à INTERNET (PSC), sendo a entidade que presta o serviço de conexão à INTERNET (SCI)". (Newton de Lucca, em artigo "Títulos e Contratos Eletrônicos", na obra coletiva Direito e INTERNET", pág. 60)

3. O provedor vinculado à INTERNET tem por finalidade essencial efetuar um serviço que envolve processo de comunicação exigido pelo cliente, por deter meios e técnicas que permitem o alcance dessa situação fática.

4. O serviço prestado pelos provedores está enquadrado como sendo de comunicação, espécie dos serviços de telecomunicações.

5. A Lei Complementar nº 87, de 13/09/1996, estabelece, em seu art. 2º, que incide o ICMS sobre "prestações onerosas de Serviços de Comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição a ampliação de comunicação de qualquer natureza", círculo que abrange os serviços prestados por provedores ligados à INTERNET, quando os comercializam.

6. Qualquer serviço oneroso de comunicação está sujeito ao pagamento do ICMS.

7. A relação entre o prestador de serviço (provedor) e o usuário é de natureza negocial visando a possibilitar a comunicação desejada. É suficiente para constituir fato gerador de ICMS.

8. O serviço prestado pelo provedor pela via da Internet não é serviço de valor adicionado, conforme o define o art. 61, da Lei nº 9.472, de 16/07/1997.

9. Recurso provido.⁶⁷

A 2ª Turma do Eg. Superior Tribunal de Justiça, modificando o seu entendimento, pronunciou-se no seguinte sentido:

TRIBUTÁRIO - ICMS - SERVIÇO PRESTADO PELO PROVEDORES DE INTERNET - LEI 9.472/97.

1 . Os serviços prestados pelos provedores de acesso à INTERNET, embora considerados pelo CONFAZ como serviços de telecomunicações, pela definição dada no art. 60 da Lei 9.472/97, que dispôs sobre a organização dos serviços de telecomunicações, não podem ser assim classificados.

2. O serviço desenvolvido pelos provedores da INTERNET é serviço de valor adicionado (art. 61, Lei 9472/97), o qual exclui expressamente da classificação de serviços de telecomunicações (§ 1º, art. 61).

3. Se o ICMS só incide sobre serviços de telecomunicações, nos termos do art. 2º da LC 87/96, não sendo os serviços prestados pela INTERNET serviço de telecomunicações, e sim, SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO (art. 61, § 1º da Lei 9.472/97), não há incidência da exação questionada.

4 . Recurso especial improvido.⁶⁸

Algum tempo depois, esta corrente sucumbiu aos fortes argumentos contrários e o tribunal acabou por consolidar sua posição no sentido de os serviços de conexão à internet tratarem-se de serviços de valor adicionado, não sofrendo a exação do ICMS:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. SERVIÇO PRESTADO PELOS PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET. ARTIGOS 155, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, E 2º, II, DA LC N. 87/96. SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO. ARTIGO 61 DA LEI N. 9.472/97 (LEI GERAL DE TELECOMUNICAÇÕES). NORMA N. 004/95 DO MINISTÉRIO DAS COMUNICAÇÕES.

PROPOSTA DE REGULAMENTO PARA O USO DE SERVIÇOS E REDES DE TELECOMUNICAÇÕES NO ACESSO A SERVIÇOS INTERNET, DA ANATEL. ARTIGO 21, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NÃO-INCIDÊNCIA DE ICMS.

⁶⁷ (REsp 323358 / PR) – 1ª Turma, DJ. 03/09/2001

⁶⁸ (REsp 456650 / PR) – 2ª Turma, DJ. 08/09/2003

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

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

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

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

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

Na lição de Kiyoshi Harada, "o provedor de acesso à internet libera espaço virtual para comunicação entre duas pessoas, porém, quem presta o serviço de comunicação é a concessionária de serviços de telecomunicações, já tributada pelo ICMS. O provedor é tomador de serviços prestados pelas concessionárias. Limita-se a executar serviço de valor adicionado, isto é, serviços de monitoramento do acesso do usuário à rede, colocando à sua disposição equipamentos e softwares com vistas à eficiente navegação." O serviço prestado pelos provedores de acesso à Internet cuida, portanto, de mero serviço de valor adicionado, uma vez que o prestador se utiliza da rede de telecomunicações que lhe dá suporte para viabilizar o acesso do usuário final à Internet, por meio de uma linha telefônica.

Conforme pontifica Sacha Calmon, "o serviço prestado pelos provedores de acesso à Internet é um Serviço de Valor Adicionado, não se enquadrando como serviço de comunicação, tampouco serviço de telecomunicação. Este serviço apenas oferece aos provedores de Acesso à Internet o suporte necessário para que o Serviço de Valor Adicionado seja prestado, ou seja, o primeiro é um dos componentes no processo de produção do último." Nessa vereda, o insigne Ministro Peçanha Martins, ao proferir voto-vista no julgamento do recurso especial embargado, sustentou que a provedoria via Internet é serviço de valor adicionado, pois "acrescenta informações através das telecomunicações. A chamada comunicação eletrônica, entre computadores, somente ocorre através das chamadas linhas telefônicas de qualquer natureza, ou seja, a cabo ou via satélite. Sem a via telefônica impossível obter acesso à Internet. Cuida-se, pois, de um serviço adicionado às telecomunicações, como definiu o legislador. O provedor é usuário do serviço de telecomunicações. Assim o diz a lei." Conclui-se, portanto, que, nos termos do artigo 110 do Código Tributário Nacional, não podem os Estados ou o Distrito Federal alterar a definição, o conteúdo e o alcance do conceito de prestação de serviços de conexão à Internet, para, mediante Convênios Estaduais, tributá-la por meio do ICMS.

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

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

Embargos de divergência improvidos.⁶⁹

Em 13 de dezembro de 2006 a Primeira Seção do Eg. STJ aprovou a Súmula nº 334, com o seguinte verbete: "*O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à internet*".

4.2 A não-incidência de ICMS em ligações de voz por internet (VoIP)

Feitos os devidos esclarecimentos acerca da não-incidência de ICMS sobre provedores de internet é momento de organizar a apreciação do VoIP propriamente dito.

Se o propósito desta análise é então o exame dos limites tributários emprestáveis ao VoIP, o objeto dessa atividade não pode ser relegado a plano inferior.

⁶⁹ (EREsp 456650/PR, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, Rel. p/ Acórdão Ministro FRANCIULLI NETTO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11.05.2005, DJ 20.03.2006 p. 181)

Se o alvo da detecção da competência tributária e da exação possível em VoIP encontra seu estuário na correta delimitação da tipicidade, ou, na segura integração do fato à hipótese legal de incidência, não pode este mesmo fato apartar-se da interpretação, nem esta sobrepujar-se àquela.

Há de ser o fato compreendido, pena de não se poder tratá-lo frente ao rigor da tipicidade tributária.

Abordando a questão frente aos Provedores de Serviços de Conexão à Internet (PSCI), já advertia, com este sentido, o Professor Marco Aurélio Greco:

O primeiro critério a ser apontado é o que indica dever o tema ser enfrentado a partir do conhecimento específico quanto ao funcionamento da própria Internet sob o ângulo TÉCNICO para poder enquadrar certa atividade ou serviço em determinada norma de competência tributária, que não se utiliza de conceito jurídico de direito privado, necessário é, primeiro, conhecer as características concretas do objeto por ele qualificado.⁷⁰

A Corte incumbida da harmonização da jurisprudência infra-constitucional editou, com encerramento formal da divergência pontuada entre suas Turmas, princípio segundo o qual intangível, pelo ICMS, a prestação do serviço de acesso à Internet – que “...não se caracteriza como serviço de telecomunicação...” – não se poderá re-editar argumento em contrário, ao menos na vigência do precedente majoritário do STJ. Este impede seja o PSCI tido como autor da prática de algo (comunicação) diverso ou mais amplo que telecomunicação. A Corte unificou, claramente, o conceito de serviços de “comunicação” e de “telecomunicações”, afastando, da exação estadual, o provimento do acesso à Internet, pela via de não considerá-lo “comunicação/telecomunicação”.

Partimos, por isso, nesta análise de VoIP, daquele exato pressuposto jurisprudencial e de sua concreta fundamentação: o de que o PSCI não constitui fato gerador do ICMS.

A partir dele, entramos no campo específico da indagação sobre VoIP e seu poder de mutação material das atividades do PSCI, de modo a impor alteração da fixada vertente jurisprudencial.

⁷⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**, 2 ed., São Paulo: Dialética, 2001, p. 120.

Um primeiro ponto de relevo no exame da questão deverá ser o da identificação da existência, ou não, de marco regulatório-brasileiro sobre VoIP, isto é, a presença, no ordenamento jurídico nacional, de disposição legal-expressa ou específica, ou normativa-regulamentar, que delimite a prática e suas exigências técnicas.

Com base na legislação infraconstitucional e na própria Carta Magna pode-se afirmar:

a) É exclusiva da UNIÃO a competência normativa-administrativa para a instituição e disciplinamento de serviços de telecomunicações (serviços sujeitos, portanto, a instituição formal, em razão da necessidade de que a administração atue, sempre, segundo a lei);

b) A agência reguladora (ANATEL) não recebe da Lei Geral de Telecomunicações (LGT), incumbência de disciplinamento da forma por que se dará a prestação executiva dos serviços de telecomunicações – isto é, aplicações e tecnologias empregáveis nesses serviços;

c) A instituição do serviço de telecomunicações não é, então, no Brasil, material. É formal-material, pois requer edição de ato administrativo instituidor; ato formal/delegação; ato material/prestação;

d) A partir do novo modelo de 1998, a União instituiu serviços focados em tecnologias. A partir de agora, em razão de tecnologias que convergem para meios físicos comuns, o foco regulatório mundial se volta para as aplicações (instituição de menos serviços, com maior número de aplicações⁷¹, a requerer, do intérprete, adaptação conceitual, que o habilite a considerar a aplicação, a tecnologia, como essência do serviço, e, não, o serviço formalizado, instituído, como veículo delimitador da aplicação);

e) Cabe à ANATEL a disciplina normativa do relacionamento entre os PSCIs, empresas titulares de redes de transporte dos sinais de telecomunicações e usuários dos serviços prestados pelos provedores.

⁷¹ VALENTE, Jarbas José. Superintendente de Serviços Privados da ANATEL. Disponível em: <http://www.anatel.gov.br/acontece_anatel/palestras/VOIP_UnB.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2007.

Quanto a este último relacionamento, importa saber o que terá feito a ANATEL.

A agência recepcionou – face ao disposto no art. 61, § 2o, da Lei 9.472/97 – a “Norma 04/1995” (Portaria 148/95), editada pelo Ministério das Comunicações. Estabelece ela:

1 . OBJETIVO - Esta Norma tem como objetivo regular o uso de meios da Rede Pública de Telecomunicações para o provimento e utilização de Serviços de Conexão à Internet.

2 – CAMPO DE APLICAÇÃO. Esta Norma se aplica:

a. Às Entidades Exploradoras de Serviços Públicos de Telecomunicações (EESPT) no provimento de meios da Rede Pública de Telecomunicações a Provedores e Usuários de Serviços de Conexão à Internet.

b. Aos Provedores e Usuários de Serviços de Conexão à Internet na utilização dos meios da Rede Pública de Telecomunicações.

3. DEFINIÇÕES – Para fins desta Norma são adotadas as definições...seguintes:

a. Internet: nome genérico que designa o conjunto de redes, os meios de transmissão e comutação, roteadores, equipamentos e protocolos necessários à comunicação entre computadores, bem como o “software” e os dados contidos nestes computadores;

b. Serviço de Valor Adicionado: serviço que acrescenta a uma rede preexistente de um serviço de telecomunicações, meios ou recursos que criam novas utilidades específicas, ou novas atividades produtivas, relacionadas com o acesso, armazenamento, movimentação e recuperação de informações

c. Serviço de Conexão à Internet (SCI): nome genérico que designa Serviço de Valor Adicionado que possibilita o acesso à Internet a Usuários e Provedores de Serviços de Informações.

d. Provedor de Serviço de Conexão à Internet (PSCI): entidade que presta o Serviço de Conexão à Internet.

.....
h. Ponto de Conexão à Internet: ponto através do qual o SCI se conecta à Internet.

4 – SERVIÇO DE CONEXÃO À INTERNET

4.1 – Para efeito desta Norma, considera-se que o Serviço de Conexão à Internet constitui-se:

a. Dos equipamentos necessários aos processos de roteamento, armazenamento e encaminhamento de informações, e dos “software” e “hardware” necessários para o provedor implementar os protocolos da Internet e gerenciar e administrar o serviço;

.....
c. Dos “softwares” dispostos pelo PSCI: aplicativos tais como – correio eletrônico, acesso a computadores remotos, transferência de arquivos,

acesso a banco de dados, acesso a diretórios, e outros correlatos – mecanismos de controle e segurança, e outros.

.....
f. Outros “hardwares” e “softwares”, utilizados pelo PSCI.

5. USO DE MEIOS DA REDE PÚBLICA DE TELECOMUNICAÇÕES POR PROVEDORES E USUÁRIOS DE SERVIÇOS DE CONEXÃO À INTERNET.

.....

5.2 – O Provedor de Serviço de Conexão à Internet pode, para constituir seu serviço, utilizar a seu critério e escolha, quaisquer dos Serviços de Telecomunicações prestados pelas EESPT.

.....

5.5 – É facultado ao Usuário de Serviço de Conexão à Internet o acesso ao SCI por quaisquer meios da Rede Pública de Telecomunicações à sua disposição.

Complementarmente, a ANATEL editou, ainda, a Resolução 190/99/ANATEL, no sentido de afirmar que:

Art. 8º

IX - Provedor de SVA: é a pessoa natural ou jurídica que provê serviço de valor adicionado, em redes de serviços de telecomunicações, sendo responsável pelo serviço perante seus assinantes;

Erguidos esses disciplinamentos sobre os PSCI-Provedores de Acesso à Internet, a agência posicionou-se sobre VoIP, não o fazendo, entretanto, e compreensivelmente, pela via da normatização específica – pois que a considera tecnologia, e, não serviço, a exigir disciplina por regulamento. Editou, para tanto, “Comunicado à Imprensa”⁷², que contém, dentre outros, a mensagem:

Anatel esclarece uso de VoIP para oferta de serviço de voz Brasília, 9 de novembro de 2005: VoIP não é serviço, mas sim uma tecnologia, e, como Órgão Regulador, a Anatel tem por diretriz não regulamentar tecnologias utilizadas na prestação de serviço.

Retomando os demais detalhes lançados na apresentação feita pela agência sobre VoIP⁷³, obtém-se o posicionamento atual da ANATEL em toda a sua extensão sobre o que a mesma agência reconhece não constituir mais que “...uma tecnologia...”. São esses os pontos destacados pela ANATEL sobre VoIP:

⁷²Disponível em: <[http://www.anatel.gov.br/Tools/frame.asp?link=/biblioteca/releases/2005/release_09_11_2005ad\(1\).pdf](http://www.anatel.gov.br/Tools/frame.asp?link=/biblioteca/releases/2005/release_09_11_2005ad(1).pdf)> . Acesso em: 20 nov. 2007.

⁷³ VALENTE, Jarbas José. Superintendente de Serviços Privados da ANATEL. Disponível em: <http://www.anatel.gov.br/acontece_anatel/palestras/VOIP_UnB.pdf> . Acesso em: 20 nov. 2007.

a) A ANATEL limita-se, por ora, a monitorar a evolução de VoIP no Brasil (que não está disciplinada, portanto);

b) A ANATEL analisa os efeitos, apenas, de VoIP na competição de telefonia, em seu segmento local, monitorando o impacto da nova tecnologia nos serviços prestados por operadores do STFC (serviços telefônicos fixos-comutados), e também por prestadores de telefonia em LD (longa-distância);

c) A ANATEL analisa, por enquanto, a possibilidade de adoção do atual SCM-Serviço de Comunicação Multimídia como possível, eventual, serviço futuro-formal de provimento da tecnologia de VoIP;

d) A ANATEL proclama foco da regulação: a inovação tecnológica (sem regulamentação rígida, com preservação do espírito inovador da Internet, ou, das redes IP);

e) A ANATEL estatui convicção de que tecnologias – e plataformas (telemáticas, computacionais) – devem ser neutras frente a serviços formalmente instituídos, isto é, as inovações podem ser implementadas e praticadas nos serviços já formalmente existentes;

f) A ANATEL, por último, prevê o que se considera, na atualidade, provisão ubíqua de serviços de telecomunicações, isto é, cujas tecnologias vão-se tornando convergentes, e agregadas, ou agregáveis, a unificados meios de prestação.

Neste particular, a regulação brasileira, com a cautela de não haver instituído VoIP como serviço formal de telecomunicações, e de tê-la considerado, até aqui, “approach” tecnológico, não destoa do que se promove, na atualidade, no âmbito também da União Européia e dos EUA⁷⁴, onde, com igual cautela e consideração pela realidade, aguarda-se, primeiro, que a tecnologia solidifique visão mais acurada dos impactos econômicos-concorrenciais-tecnológicos que possa produzir, antes de formal regulamentação.

⁷⁴ Nos EUA, a FCC (Federal Communications Commission) examina, também, a tecnologia VoIP como possível – mas ainda não normatizado – serviço típico de telecomunicações, a ser instituído formalmente pelo órgão regulador, o mesmo ocorrendo no âmbito da UE.

Está-se diante, portanto, de uma espécie de laboratório analítico da aplicação, em antecedência à formal normatização, numa mostra de que, antes de regular a inovação, convém experimentá-la, como etapa de evolução tecnológica.

O contrário equivale a precipitação normativa, que só tende à produção de instabilidades regulamentares, que, por sua vez, fomentam a insegurança jurídica, dada a sazonalidade que provocam, traço, inclusive, de sistemas jurídicos normatizados, cuja cultura tem-se fixado na edição da “lei formal” como meio indutor de mudanças, e, não, na interpretação e aplicação integracionistas da norma já editada à realidade.

Em suma, analisadas a disciplina regulamentar e a posição atual emitida pela agência reguladora competente a quanto à tecnologia VoIP, extraem-se conclusões que podem ser assim sintetizadas:

a) A agência disciplina, na “Norma 04/95”, todo o relacionamento ISP - PSCI com empresas e usuários. É esta, então, a norma atual do provimento de acesso à Internet;

b) O conceito normativo de Internet, no Brasil, abrange o acervo tecnológico destinado ao uso da rede mundial: hardwares e softwares da conexão e hardwares e softwares do acesso;

c) A norma distingue a atuação do agregador de valor às redes de transmissão (o PSCI), considerando-o prestador de serviço civil-comum – SVA (Serviço de Valor Adicionado) - separando-o da atividade técnica dos transportadores de tráfego;

d) A norma autoriza o prestador de SVA (como o PSCI) a usar possibilidade tecnológica – hardwares (inclusive de roteamento, gateways e computadores-servidores) e softwares inespecíficos – para o processamento do acesso e para o provimento de informação;

e) A ANATEL permite ao SVA emprego de novos softwares de otimização da transmissão da informação, ou, emprego de nova tecnologia destinada ao gerenciamento dos protocolos de encapsulamento IP e da conexão “PC – cliente” ou ‘PC – Servidor – PSCI”;

f) A Norma não restringe as aplicações do SVA/PSCI a tecnologias pré-fixas, que podem evoluir;

g) Não é a aplicação ou a tecnologia que qualificará ou desqualificará o PSCI, mas, a prática, não-suscetível de delegação pelo Poder Público, de suas atividades materiais que agreguem valor a redes delegadas a terceiros;

h) Inexiste norma – legal ou administrativa – que imponha, ao prestador de acesso à Internet (ou de VoIP), encargos da delegação formal dos serviços de telecomunicações (os quais não podem ser informalmente atribuídos ou exigidos a não-praticantes de telecomunicações)⁷⁵;

i) O provimento do acesso e de VoIP constitui, por enquanto, no Brasil, atividade privada, não-sujeita a disciplina ou a regulação estatal, ou a regulamentação fora da Norma 04/95-ANATEL, caracterizando-se seu prestador como usuário de redes sujeitas a operação delegada;

j) Não há imposição formal que atribua ao PSCI licenciamento de serviço de telecomunicações para que possa prestar atividades da tecnologia VoIP, a transformá-lo em delegatário paralelo de serviços típicos;

l) VoIP, no Brasil, não está proibida, não está definida em lei ou norma; constitui, portanto, tecnologia inovadora.

Portanto, por se tratar de uma nova tecnologia, classificada como serviço de valor agregado, que se utiliza dos PSCI para completar as suas operações, estas feitas sobre infra-estrutura já existente, e por não ser responsável por toda a atividade comunicativa, desde o emissor até o receptor, não caracteriza a ocorrência do fato gerador do ICMS-Comunicação, encontrando-se, por fim, fora do alcance das hipóteses de incidências previstas no ordenamento jurídico interno, não incidindo,

⁷⁵ Tais como:

- Dever de completamento das conexões processadas (as conexões não são concluídas, fisicamente, pelo PSCI, mas por titulares-operadores de redes alheias a seu domínio e controle);
- Universalização, Numeração (CSP), interconexão, fornecimento de terminais (e de listagem de assinantes, etc.);
- Limitação geográfica (nacional-regional-local) para a prestação;
- Observância de parâmetros especiais de competitividade (preços públicos, ou preços controlados, por ex.);
- Tributação especial-finalística (CIDES/FUST-FUNTTTEL, TFF, TFI), exclusiva da prestação que envolva titularidade de serviços e elementos das redes de telecomunicações;

conclui-se, o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Prestação de Serviços (ICMS), em face do princípio da estrita legalidade do Direito Tributário.

4.3 O impacto econômico do uso da tecnologia de voz por internet (VoIP)

No ano de 2006, só ICMS-Comunicação arrecadou R\$ 21,3 bilhões⁷⁶ para os cofres públicos. Estima-se que se apenas metade dos telefones convencionais passassem a utilizar o protocolo VoIP como padrão, as perdas chegariam a ordem de R\$ 7 bilhões por ano. Nessa esteira foi notícia veiculada no jornal O Globo em 11 de junho de 2007:

O avanço da telefonia pela internet, no sistema Voip, trouxe, enfim, mais concorrência para o mercado de ligações fixas, beneficiando o consumidor. Mas os governos estaduais poderão sofrer uma forte perda na arrecadação de ICMS. A telefonia fixa responde por 8,7% da receita com esse imposto no país, ressaltava Paulo Guaragna, fiscal da Receita Estadual do Rio Grande do Sul e autor de um estudo sobre tributação na internet. Se metade das ligações feitas no país migrar para o Voip — cenário que os analistas vêem como provável em 2010 —, a perda seria de R\$ 7,38 bilhões anuais. Num cenário extremo, em que todas as chamadas passassem a ser realizadas pela internet, a redução de ICMS chegaria a R\$ 14,94 bilhões. — A perda de tributação já é um fato — diz Guaragna.

Operadoras de Voip não recolhem ICMS

Ele explica que, ao reduzir o custo das ligações em até 80%, o Voip diminui a arrecadação de impostos. Além disso, a tecnologia desloca a telefonia para o que ele chama de “zona nebulosa” da tributação. Há decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que retiram o acesso à internet do campo de incidência do ICMS. A disputa está no Supremo Tribunal Federal (STF), e, enquanto não há julgamento final, muitas operadoras de Voip alegam que o serviço é acesso à internet para não pagarem ICMS. Ainda há as empresas de Voip sediadas no exterior e que, por isso, não recolhem o tributo. Para o consumidor, porém, o Voip poderá tornar o mercado mais competitivo. Como em outros países que privatizaram o setor, no Brasil a telefonia fixa é dominada pelas empresas que levaram as concessões das antigas estatais. Novas operadoras (as “entrantes”) têm dificuldades para crescer. Mas, com o Voip, essa realidade mudou em alguns países, afirma Luís Cuza, da Associação Brasileira das Prestadoras de Serviços de Telecomunicações Competitivas (Telcomp). Na Alemanha, 45% do mercado já estão nas mãos das “entrantes”. Na França, 40% e na Espanha, 34%. Aqui, diz Cuza, 90% do setor ficam com as três grandes operadoras — Telefônica, Oi (ex-Telemar) e Brasil Telecom (BrT). — Nesses países europeus, houve regulamentações e a oferta de novas plataformas. É uma concorrência leal que beneficia o consumidor — diz Cuza, que lamenta a demora na licitação de novos padrões para banda larga, como o Wi-MAX. Mais cético, Huber Bernal Filho, diretor da consultoria Teleco, acredita que é cedo para avaliar o impacto de Voip e WiMAX na concorrência, e lembra

⁷⁶ Paga-se caro para trabalhar. Diário do Comércio, São Paulo, 9 set. 2007. Disponível em: <http://www.telcomp.org.br/telas/noticias/exibe_Noticias.asp?Id_Noticia=706> Acesso em: 22 nov. 07

que a infra-estrutura de banda larga no Brasil é controlada pelas grandes telefônicas. Em outros países, diz, a telefonia por internet avançou quando as operadoras de Voip investiram em sua própria infra-estrutura.

Serviço foi opção para espelhos e espelinhos

O Voip acabou sendo uma opção para algumas empresasespelhos, que têm licença para atuar na mesma área das grandes concessionárias. Quem saiu na frente foi a GVT, espelho da BrT. No início do ano passado, a empresa lançou o Vono, serviço de Voip que tem hoje 49 mil linhas e cresceu 308% frente a março de 2006. — A GVT tem o tamanho necessário para esse movimento de vanguarda. Nem é tão gigante como as concessionárias nem tão pequena como as empresas chamadas virtuais — afirma o vice-presidente de Finanças da GVT, Karlis Krukliis, informando que as chamadas via internet já respondem por 2,5% da receita, ou R\$ 5,4 milhões. A Transit é uma das empresas de pequeno porte que estão aproveitando o Voip. Com licença para operar em telefonia fixa e autorização para prestar Serviço de Comunicação Multimídia (SMC), a operadora, que começou como espelinho — figura criada para competir com as concessionárias e autorizadas na telefonia fixa — encontrou no Voip uma alternativa rentável: — Oferecemos soluções para o mercado corporativo. Temos dobrado a carteira de clientes nos últimos anos — disse Flávio Werneck, gerente de produto da Transit, parceira da Skype no Brasil.

Ministro é fã e usuário fiel da tecnologia

'O futuro é o Voip', diz Hélio Costa Mônica Tavares

Trinta amigos e familiares em Brasília, Belo Horizonte e diferentes cidades dos Estados Unidos na lista de contatos do computador. E mais um telefone Voip de Miami, para falar com um filho que mora na cidade, a um custo de menos de US\$ 20 por mês. O ministro das Comunicações, Hélio Costa, é um usuário de carteirinha da telefonia pela internet. — No caso do Skype, você ainda pode comprar créditos para ligações externas. Eu tenho essa relação de amigos com quem falo de graça, só pago a minha conexão à internet. Mas, se eu quiser, faço o depósito, compro os créditos, de R\$ 20 ou R\$ 30, e faço ligações de telefone para qualquer telefone do mundo — afirmou. Costa reconhece que a economia do consumidor com o Voip virá acompanhada de uma queda na arrecadação de tributos sobre o setor de telefonia no país. A tendência é haver uma convergência das tarifas cobradas no mercado brasileiro com os valores internacionais. E o mesmo ocorrerá com a incidência de impostos. Se no Brasil cobram-se 50% de tributos e em outros países, 7%, o usuário vai preferir telefonar por meio de uma empresa internacional. O ministro aposta no crescimento do serviço à medida que a banda larga e o uso de computadores se expandirem no país. No Brasil, apenas dez milhões de domicílios contam com computador e seis milhões usam banda larga. — A única solução para as empresas de telefonia fixa é a criatividade. Elas têm que criar novos produtos todos os dias. Têm que mostrar aos usuários que o telefone não é mais só telefone, que ele faz uma porção de outras coisas. Se a empresa conseguir fazer isto, vai sobreviver. Vai ser preciso usar as linhas telefônicas para fazer um terminal de acesso em que operem telefone, Voip, internet, eventualmente televisão. Só com o telefone a empresa não tem muito futuro, não, porque o futuro é o Voip — disse Costa. Hoje, no Brasil, não há regulamentação específica para Voip. Um técnico do ministério explica que a tecnologia é uma mudança conceitual muito grande, e avalia que qualquer tentativa de regulamentação agora impediria o avanço do sistema ou criaria distorções.

Para o técnico, o importante é garantir a qualidade e a continuidade do serviço. O consumidor, garante, está protegido.⁷⁷

Dessa maneira, não deve demorar para que o legislador pátrio encontre uma saída para permitir a tributação de ligações telefônicas por meio do VoIP, como foi feito em países como os EUA:

EUA decidem taxar VoIP com mais impostos

A Justiça americana manteve uma decisão que prevê a contribuição das receitas de serviços VoIP.

A Corte de Apelações do Distrito de Columbia afirmou que a Comissão Federal de Comunicações (FCC) dos Estados Unidos tinha autoridade quando decidiu, no ano passado, que provedores de telefonia via Internet (VoIP, na sigla em inglês) contribuam para o Fundo de Universalização do Serviço.

O fundo subsidia serviços telefônicos para áreas rurais e de baixa renda nos EUA, bem como serviços de comunicações e acesso à Internet em escolas, hospitais e bibliotecas.

A Vonage, provedora de telefonia Voip, recorreu da decisão, argumentando que a FCC havia excedido sua autoridade e se equivocou ao determinar uma sugestão de valor de contribuição por cada companhia.

A corte de apelações cancelou duas pequenas partes da medida da FCC, mas afirmou que, de modo geral, a comissão tem autoridade para requerer as contribuições dos provedores de Voip ao fundo.

As companhias nos EUA que oferecem serviços telefônicos de longa distância e internacional, bem como serviços digitais de Internet em alta velocidade, devem contribuir atualmente com 10,9 por cento da receita para o fundo de 7,3 bilhões de dólares.⁷⁸

Estima-se que até o ano de 2010, 80% de todas as transmissões de dados e de voz sejam feitas por meio da internet. Não existe nenhum estudo que calcule o total da perda tributária atual em relação às operações que utilizam a rede mundial como meio, mas é evidente o impacto que estas acarretarão na economia mundial.

⁷⁷ ICMS pode cair R\$ 7 bi com telefone por internet. O Globo, Rio de Janeiro, 6 jun. 2007. Disponível em: <http://www.telcomp.org.br/telas/noticias/exibe_Noticias.asp? Id_Noticia=665> Acesso em: 22 nov. 07

⁷⁸ EUA decidem taxar VoIP com mais impostos. Reuters, Estados Unidos da América, 3 jun. 2007. Disponível em: <http://www.correioforense.com.br/noticias/noticia_na_integra.jsp?idNoticia=21628> Acesso em: 22 nov. 07

CONCLUSÃO

A inovadora sistemática da telefonia sobre internet ou VOIP (*Voice over Internet Protocol*), envolve o uso da rede mundial de computadores (Internet) para a transmissão em tempo real de sons (arquivos de áudio) de um computador para outro ou de um computador para um aparelho de telefonia fixa ou móvel.

É uma nova tecnologia implementada sobre a Internet para a transmissão de voz com uma significativa redução de custos em casos de chamadas direcionadas à rede convencional de telefonia (fixa ou móvel), uma vez que o usuário do serviço, ao efetuar uma ligação utilizando-se do serviço de VOIP, é conectado por meio da rede mundial a uma “central” da rede convencional (denominada ATM – *Asynchronous Transfer Mode*) mais próxima possível da localidade de destino da chamada, efetuando alhures uma simples ligação local pela rede convencional. Em síntese, os dados de voz serão compactados e transmitidos da rede convencional para a rede IP, através da qual chegarão ao destinatário (usuário do serviço de VOIP).

Pretendendo caracterizar os serviços de VOIP como serviços de comunicação e, por conseguinte, sujeitá-los à incidência do ICMS, o convênio CONFAZ 55/05 apresenta autorização para que Estados tributem as operações de VOIP:

Cláusula Primeira - Relativamente às modalidades pré-pagas de prestações de serviços de telefonia fixa, telefonia móvel celular e de telefonia com base em voz sobre Protocolo Internet (VoIP), disponibilizados por fichas, cartões ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, será emitida Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicação – Modelo 22 (NFST), com destaque do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente, na hipótese de disponibilização:

Todavia, em observância ao princípio da legalidade tributária, despicando tal regulamentação, o que devemos persecutar é a subsunção ou não do serviço de VOIP ao conceito de serviço de comunicação, este sim previsto como hipótese para incidência do ICMS.

Da mesma maneira que o SCI, o VOIP é um serviço que utiliza-se de um canal disponibilizado por outro prestador, via de regra a empresa de telefonia.

Assim sendo, tendo o Eg. Superior Tribunal de Justiça finalizado a discussão no que concerne ao SCI deverá ser a mesma a posição adotada caso venha a se pronunciar sobre o VOIP, que, guardadas as inovações e distinções tecnológicas, assemelha-se àquele, encontrando-se, para fins tributários, na mesma situação fática dos provedores de acesso à internet.

Bem como os provedores de acesso à internet, o provedor de VOIP não presta serviço de comunicação, na exata medida em que não disponibiliza o suporte físico necessário ao estabelecimento da relação comunicativa.

Utiliza-se, deveras, de um serviço prestado por outrem, para fornecer um *plus* em um suporte de comunicação já existente.

Tratam-se, pois, de prestadores de um serviço de valor adicionado (SVA), previsto no art. 61 da Lei Geral de Telecomunicações, não podendo sofrer incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), mormente sua modalidade sobre serviços de telecomunicação.

REFERÊNCIAS

ANATEL. Comunicado à Imprensa. Disponível em: <[http://www.anatel.gov.br/Tools/frame.asp?link=/biblioteca/releases/2005/release_09_11_2005ad\(1\).pdf](http://www.anatel.gov.br/Tools/frame.asp?link=/biblioteca/releases/2005/release_09_11_2005ad(1).pdf)>. Acesso em: 20 nov. 2007.

AMARO, Luciano, **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

ATHENIENSE, Alexandre Rodrigues. **Internet e Direito**. 1. ed. Belo Horizonte: Inédita, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, Rio de Janeiro, 2003.

_____, **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BAPTISTELLA, Luiz Fernando B. **Rede Digital de Serviços Integrados**. São Paulo: McGraw Hill International Editions, 1990.

BASTOS, Celso Seixas Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. vol. 9. São Paulo: Saraiva, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BORGES, José Cassiano e DOS REIS, Maria Lúcia Américo. **O ICMS ao alcance de Todos**. 03. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

BOTELHO, Fernando Neto. **As Telecomunicações e o Fust**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

_____. **Direito Tributário das Telecomunicações**. São Paulo: Thomson/IOB, 2005.

BRITO, Edvaldo. **Problemas Jurídicos Atuais do ICMS. in O ICMS, A LC 87/96 e Questões Jurídicas Atuais**. Coordenado por Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Não-Incidência do ICMS na Atividade dos Provedores de Acesso à Internet**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 73. São Paulo: Dialética, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **ICMS**, 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 11. ed., São Paulo: Atlas, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na Constituição de 1988**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

COLCHER, Sergio; GOMES, Antônio; SILVA, Anderson Oliveira; FILHO, Guido; SOARES, Luiz Fernando. **VoIP – Voz Sobre IP**. Rio de Janeiro: Campus, 2005.

DODD, Annabel Z. **O Guia Essencial para Telecomunicações**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

ESCOBAR, J. C. Mariense. **O Novo Direito de Telecomunicações**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.

EUA decidem taxar VoIP com mais impostos. Reuters, Estados Unidos da América, 3 jun. 2007. Disponível em: <http://www.correioforense.com.br/noticias/noticia_na_integra.jsp?idNoticia=21628> Acesso em: 22 nov. 07

FAGUNDES, Eduardo Mayer. A convergência das redes de voz. Disponível em: <http://www.platina.unisal.com.br/site/arquivo/Convergencia_das_redes_de%20voz.pdf>. Acesso em: 22 nov, 2007.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 5. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1994

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

ICMS pode cair R\$ 7 bi com telefone por internet. O Globo, Rio de Janeiro, 6 jun. 2007. Disponível em: <http://www.telcomp.org.br/telas/noticias/exibe_Noticias.asp?Id_Noticia=665> Acesso em: 22 nov. 07

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

_____. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MARINS, James. **Tributação e Tecnologia**. Livro I. Coleção Tributação em Debate. Curitiba: Juruá, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS - Teoria e prática**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2006.

MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos serviços de comunicação**. São Paulo: Dialética, 2006.

NETO, Messod Azulay; LIMA, Antonio Roberto Pires de. **O Novo Cenário das Telecomunicações no Direito Brasileiro**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2000.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

OLIVEIRA, Júlio Maria de. **Internet e competência tributária**. São Paulo: Dialética, 2001.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

Paga-se caro para trabalhar. Diário do Comércio, São Paulo, 9 set. 2007. Disponível em: <http://www.telcomp.org.br/telas/noticias/exibe_Noticias.asp?Id_Noticia=706> Acesso em: 22 nov. 07

PINHO, Ariano Gonçalves de; VARGENS, José Rogério. Desregulamentação do VoIP. Disponível em: <<http://www.teleco.com.br/>>. Acesso em: 22 nov. 2007.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 3. ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1960.

SOUZA, Hamilton Dias de. O ICMS na Lei Complementar nº 87/96. Repertório de Jurisprudência IOB. Disponível em <www.iob.com.br> . Acesso em: 15 nov. 2007.

VALENTE, Jarbas José. Superintendente de Serviços Privados da ANATEL. Disponível em: <http://www.anatel.gov.br/acontece_anatel/palestras/VOIP_UnB.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2007.