

### CONFLITOS DE COMPETENCIA TRIBUTÁRIA: O ISSQN E O ICMS NOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO.

#### *TAX COMPETENCE CONFLICTS: THE ISSQN AND THE ICMS IN COMMUNICATION SERVICES.*

Julia Menuci\*

**RESUMO:** Esta pesquisa visa abordar a temática da competência tributária quanto a sua incidência nos casos de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) e averiguar os conflitos ocorridos entre as municipalidades para sua tributação, bem como os conflitos entre estados e municípios no que tange a incidência do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Para fomentar a pesquisa foi necessário observar os regramentos que pautam o direito tributário e a origem do ISSQN. Posteriormente, considerou-se o cenário de conflitos de competência entre municípios onde restou concluído que a incidência do ISSQN se dará no município do prestador do serviço, independentemente da existência de local de labor. Ainda, investigaram-se os casos em que há certa dubiedade entre a incidência do ISSQN se comparado ao ICMS. Diante da avaliação de casos concretos, tais como, a utilização das rádios-chamadas; a televisão a cabo ou satélite; os sites hospedeiros de informação na internet, dentre outros, foi verificada a argumentação de incidência de uma ou outra tributação, assim como o entendimento jurisprudencial, restando, momentaneamente, findadas as questões. A metodologia utilizada na pesquisa fora o método dedutivo, no qual foram apreciadas normativas de ordenamentos tributários, para, posteriormente adentrar em duas situações específicas, tratadas no capítulo 3 e 4. Como método de abordagem utilizou-se o monográfico, pois é o indicado na ponderação de casos concretos. O que se pode concluir com a pesquisa é que quanto a serviços de comunicação, caso esses não constem na listagem anexa à lei complementar do ISSQN, provavelmente incidirá ICMS.

**Palavras-chave:** Conflito de competência entre municípios. Conflito de competência tributária. Imposto sobre serviços. Serviços de comunicação.

---

Artigo recebido em 14 de fevereiro de 2019.

Artigo aceito em 09 de janeiro de 2020.

\* Mestre em Direito (UNIJUI), Especialista em Processo Civil (FAVENI), advogada de direito civil e previdenciário. Endereço para contato: [juliamenuci@hotmail.com](mailto:juliamenuci@hotmail.com)

ISSN: 1980-1995  
e-ISSN: 2318-8529

**ABSTRACT:** This research aims to address the tax jurisdiction issue in relation to the Tax on Services of any kind (ISSQN) and to investigate the conflicts between the municipalities for their taxation, as well as the conflicts between states and municipalities regarding the incidence of the Tax on the Circulation of Goods and Services (ICMS). To promote the research, it was necessary to observe the rules that govern the tax law and the origin of the ISSQN. Subsequently, it was considered the scenario of conflicts of jurisdiction between municipalities where it was concluded that the incidence of ISSQN will occur in the municipality of the service provider, regardless of the existence of work place. Also, we investigated the cases in which there is some uncertainty between the incidence of ISSQN when compared to ICMS. In the face of the evaluation of concrete cases, such as the use of radio-calls; cable or satellite television; the internet information host sites, among others, was verified the argumentation of incidence of one or other taxation, as well as the jurisprudential understanding, and the issues are momentarily over. The methodology used in the research was the deductive method, in which tax regulations were appraised, and later to enter into two specific situations, discussed in chapters 3 and 4. As a method of approach, the monographic was used, as it is indicated in weighting of specific cases. What can be concluded from the research is that for communication services, if these are not included in the list attached to the complementary law of the ISSQN, ICMS will probably be levied.

**Keywords:** Conflict of jurisdiction between municipalities. Conflict of tax jurisdiction. Tax over services. Communication services.

**SUMÁRIO:** 1. INTRODUÇÃO; 2. CONSIDERAÇÕES AO SISTEMA TRIBUTÁRIO; 3. ORIGEM DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN) E OS CONFLITOS DE COMPETÊNCIAS ENTRE MUNICÍPIOS; 4. CONFLITOS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO: ISSQN OU ICMS?; 5. CONCLUSÕES; 6. REFERÊNCIAS

## 1. INTRODUÇÃO

Sabendo que o Direito é um ramo da vida em sociedade que pretende reger a coletividade, por vezes ele imbrica em caminhos dúbios, gerando conflitos e dúvidas aos operadores que visam aplicar a norma em sua melhor forma. É nesse sentido que a pesquisa visa fomentar conhecimento, pautando-se na investigação de lacunas tributárias. Sob esse prisma, os conflitos de competências estão presentes em inúmeros vieses do Direito, não sendo diferente no âmbito tributário.

A pesquisa que se vislumbra aqui é instigada pela ambiguidade das competências que recaem sobre os municípios ou sobre os estados, fazendo com que o contribuinte adentre em uma área obscura quanto ao pagamento de impostos em serviços de comunicação. Esse estudo é motivado pela existência de diversas discussões quanto aos serviços de comunicação. Na era digital, as novas composições que recaem sobre o modo de viver da população atingem diversas interações tecnológicas, propiciadas pela contemporaneidade.

Como escopo da pesquisa, os capítulos que se desenrolam nos tópicos 2, 3 e 4; intentam avaliar os conflitos existentes no pagamento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) e do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) mediante a análise de doutrina e jurisprudência que abarque o tema. Destrinchando a legislação tributária referente aos tributos acima, não são raros os casos de incertezas no que concerne a aplicação dos mesmos. Na tentativa de sanar tais dúvidas, as decisões colacionadas dos Tribunais visam elucidar os casos práticos que se vislumbram na atualidade. Contudo, sabendo que a norma é maleável e que o Direito está sempre sendo modificado pela sociedade, é possível que existam conclusões não absolutas nessa pesquisa.

A metodologia utilizada para a confecção desse trabalho visando alcançar os fins esperados dele foi o método dedutivo, partindo de uma visão geral da temática para, após análise legislativa, adentrar no tema específico dos conflitos de competência, os quais foram separados em duas partes: no capítulo 3 são elencados os conflitos entre municipalidades e no capítulo 4 somente os conflitos entre municípios e estados, adentrando especificamente no escopo da pesquisa. Ademais, o método de procedimento foi o monográfico visto que esse auxilia na compreensão de casos concretos explicitados no último capítulo.

## 2. CONSIDERAÇÕES AO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Para iniciar o estudo em questão são necessárias algumas considerações acerca do sistema tributário e de seus regramentos. Conforme explana Norberto Bobbio, tributo é conceituado como uma prestação pecuniária paga pelo sujeito particular ao Estado ou a outro Ente que represente-o.<sup>1</sup> Suas representações se dão pela União, Estados, Municípios e ainda pelo Distrito Federal. Todos os entes citados possuem legitimidade para instituir e arrecadar tributos, isso se denomina de competência tributária e está prevista no artigo 6º e seguintes do Código Tributário Nacional (CTN). Quanto à natureza jurídica do tributo, essa se encontra no artigo 4º do CTN, a qual é determinada pelo fato gerador da obrigação.

Flávio Azambuja Berti afirma que são necessárias regras normativas que façam com que o contribuinte aufira tal pagamento.<sup>2</sup> Para o autor, o tributo constitui uma parte importante do financiamento dos gastos públicos, ele é inerente a prestação de serviços e visa satisfazer as necessidades de todo o corpo social, onde serão empregados os valores arrecadados.<sup>3</sup> A Constituição Federal/1988 dispõe em seu artigo 145 a previsão de tributação e ocorrência principiológicas que irá imbricar no CTN. Segundo o CTN em seu artigo 3º, a classificação de tributo deve ser compreendida como a prestação pecuniária compulsória em moeda instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa.

Para adentrar no tema dos tributos, impende ressaltar que utiliza-se da teoria da pentapartição<sup>4</sup>, elucidada pelo STF, no que tange às suas espécies.

---

<sup>1</sup> BOBBIO, Norberto. **O significado clássico e moderno da política**. Curso de Introdução à Ciência Política. Brasília: UnB, 1982, p. 99.

<sup>2</sup> BERTI, Flávio. **Pedágio. Natureza Jurídica**. 2. Ed. Curitiba: Juruá, 2006, p. 43.

<sup>3</sup> *Ibidem*, p. 43.

<sup>4</sup> Referenciando-se pela Constituição Federal de 1988 e o Código Tributário Nacional de 1966, se vislumbram três espécies de tributos. Contudo, a doutrina atual e o entendimento do STF aponta que atualmente são encontrados cinco categorias de tributos, incluindo as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios. SILVA, 2016.

Segundo corrente doutrinária, na teoria da pentapartição a classificação dos tributos tem como base a vinculação, destinação e restituição dos mesmos, encontrando na Constituição Federal cinco espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais<sup>5</sup>.

Os impostos possuem um caráter não vinculado, isso significa referir que sua existência não está relacionada à contraprestações estatais. Sua função primordial é angariar fundos para que a administração pública os utilize pautando-se em critérios de conveniência e oportunidade. A não vinculação do imposto é obstruída por lei, contudo, poderá ser liberada segundo o artigo 167, CF/1988, visando o compartilhamento de verbas à saúde, educação e gestão tributária. É verídico o fato que a obrigação de auferir pagamentos de impostos advém de conduta do contribuinte, mediante a demonstração da capacidade contributiva, como explicita o princípio tributário. Nesse panorama, todos que possuem aptidão para contribuir com o tesouro público são chamados a fazê-lo e tais recursos são aplicados em despesas públicas gerais ou universais.<sup>6</sup>

Outra espécie de tributo são as taxas, elas podem ser instituídas por todas as unidades da federação e se subdividem em duas formas específicas: as taxas advindas do poder de polícia e as taxas em razão da prestação de um serviço público específico e divisível, utilizado pelo contribuinte ou a sua disposição. Diante desses dois elementos, avista-se que quanto à taxa que necessita de poder de polícia, somente poderá ser cobrada se estiver presente órgão instituído desse poder; ademais, as taxas de serviços públicos se referem ao serviços básicos

---

<sup>5</sup> ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 78.

<sup>6</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017, p. 157.

utilizados por toda a sociedade, a exemplo disso têm-se a Taxa de Coleta de Lixo, custeada por todos que a utilizam.<sup>7</sup>

A terceira espécie de tributo é a contribuição de melhoria, um tributo vinculado que implica na valorização do imóvel do contribuinte, esclarecendo tal classificação nas palavras de Paulsen<sup>8</sup>, se “realizada obra pública que implique particular enriquecimento de determinados contribuintes, podem estes ser chamados ao seu custeio em função de tal situação peculiar que os distingue”. Nessa senda, existindo escrachado benefício para outrem em detrimento de obra realizada pelo poder público, “é razoável que seu custeio não se dê por toda a sociedade igualmente, mas especialmente por aqueles a quem a obra aproveite”<sup>9</sup>.

No que tange ao empréstimo compulsório, Alexandrino e Paulo afirmam que são tributos instituídos para arrecadar verbas em situações de calamidade, guerra ou ainda investimento urgente e relevante interesse nacional<sup>10</sup>, conforme está destacado no artigo 148 CF/1988. Da leitura do manifestado artigo percebe-se que é necessário o pressuposto da escassez de recursos da União visto que vislumbrando-se reservas nos cofres públicos é imperioso que estes sejam utilizados antes do sacrifício fiscal dos contribuintes. Por fim, completando a teoria pentapartite, têm-se as contribuições em sentido *latu sensu*. Entende-se por contribuições o pagamento de quantia monetária de grupos singulares, que não se confunde com o imposto, pois preceitua-se de contraprestação, tampouco emaranha-se nas taxas visto que não são divisíveis e não resultam em atividade direta e imediata.

---

<sup>7</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017, p.159.

<sup>8</sup> *Ibidem*.

<sup>9</sup> *Ibidem*.

<sup>10</sup> ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 80.

Nessa perspectiva, retornando à temática da competência para a instituição de tributos que irá basilar toda a pesquisa, avista-se que no artigo 154 inciso I da CF contém excepcionalidade quanto a competência, restando à União a edição das normas tributárias respeitando a regra-matriz. Assim, quando mencionados os tributos a serem pagos pelo contribuinte, o legislador já deixou cristalino o âmbito de sua incidência, elemento que irá ser avistado no objeto de estudo.

O autor Paulo de Barros Carvalho explica que a regra-matriz é uma ferramenta que auxilia na criação e compreensão de critérios de incidência tributária. A regra-matriz é composta por uma hipótese/antecedente e o consequente/prescritor – compreendido como o comando normativo originado de um fato, que irá resultar em um fato gerador. Os critérios de incidência se diferenciam da incidência em si visto que a regra-matriz “preceitua os efeitos irradiantes caso se concretize o fato abstrato descrito na hipótese, para fins de incidência do tributo”<sup>11</sup>.

O fenômeno tributário somente ocorrerá quando houver a incidência da norma tributária em seu sentido completo, ou seja, quando infere-se do fato à hipótese, fenômeno denominado de subsunção<sup>12</sup>. Ratificando tal teoria, Becker ressalta que uma vez ocorrida a subsunção, forma-se a relação entre os sujeitos que a compõe, ativo e passivo, e constitui-se o fato pelo qual a norma é aplicada, vinculando Estado e devedor do tributo.<sup>13</sup>

---

<sup>11</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 321.

<sup>12</sup> *Ibidem*.

<sup>13</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4.ed. São Paulo: Marcial Pons/ Noeses, 2007, p. 102.

Para melhor clarificar a teoria de Carvalho, Prochnow<sup>14</sup> explica a função do antecedente que é prever uma série de eventos de cunho econômico, enquanto que a atribuição do consequente é formar um vínculo obrigacional entre as partes da relação econômica – Estado e indivíduos. A exemplo disso, o Estado (sujeito ativo) detém um direito subjetivo público de exigir de pessoas físicas ou jurídicas o pagamento de quantias monetárias a título de tributos, resultando em um dever jurídico sua quitação. Tal corrente poderá explicar ou desmistificar a incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas indenizatórias.

Portanto, a regra-matriz possui relação íntima com a instituição de impostos – assim como as outras espécies tributárias que não são o foco da pesquisa – influenciando diretamente em sua instituição. Masina<sup>15</sup> afirma que os impostos são criados através da análise da materialidade que os enseja, a exemplo disso, Masina<sup>16</sup> cita que a prestação de serviços é um fato jurídico, pois regida pelo Direito Civil, também Trabalhista. A partir do explicitado, adentra-se na explanação das normas de competências dos impostos visto que somente eles serão abarcados pelo artigo em seguimento e não as outras espécies de tributos.

As normas de competências dos impostos são classificadas quanto a função; a especialidade normativa e a hierarquia. No que se refere a função que exercem, são classificadas em normas de comportamento e normas de estrutura. As normas de comportamento, leciona Paulo de Barros Carvalho<sup>17</sup> são aquelas que estão diretamente voltadas ao comportamento do contribuinte, ou seja, se direcionam às condutas, tendo como objeto os comportamentos “relacionados à

---

<sup>14</sup> PROCHNOW, Amanda Caroline. Incidência das Contribuições Previdenciárias sobre as Verbas Indenizatórias. 2016. 53 fls. Monografia de conclusão de curso de graduação. Universidade Federal do Paraná, 2016, p. 41.

<sup>15</sup> MASINA, Gustavo. **ISSQN: regra de competência e conflitos tributários**. 2008. Fls. 144. Dissertação de Mestrado em Direito. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2008, p. 35.

<sup>16</sup> *Ibidem*.

<sup>17</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 327.

produção de novas unidades deôntico-jurídicas, motivo pela qual dispõe sobre órgãos, procedimento e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema”.

Já as normas de estrutura, conforme explica Bobbio<sup>18</sup> são consideradas aquelas que regulam os procedimentos jurídicos criados pelo legislador, elas devem ser compreendidas como a própria regulamentação da norma, evitando atos desmedidos ou arbitrários. Em suma, as normas de estrutura poderão exemplificar requisitos materiais, tais como ritos a serem seguidos pela legislação ou requisitos formais, como por exemplo exigências de conteúdo, quando se dá sua criação. Em detrimento de sua definição, são classificadas como normas de estrutura, afirmado anteriormente e permitem à União, aos Estados, Municípios e o Distrito Federal criar e modificar as normas tributárias dentro dos limites regulamentadores existentes.

É possível elencar as normas jurídicas em regramentos e princípios. Obviamente, os impostos são verdadeiras regras tributárias, a qual utilizam-se do conceito de Geraldo Ataliba<sup>19</sup> quando relata que as regras são normas descritivas, pautadas na regra-matriz, tendo seu antecedente na descrição que consta na legislação junto com a especificação do Ente que irá atuar em tal tributo. O consequente será a permissão para essa atuação. Nesse íterim, as normas tributárias também podem ser classificadas quanto a sua hierarquia, sabendo que muitas delas se encontram no ordenamento constitucional, essas são as normas superiores do Direito Tributário, após, pauta-se na legislação.

---

<sup>18</sup> BOBBIO, Norberto. **O significado clássico e moderno da política**. Curso de Introdução à Ciência Política. Brasília: UnB, p. 102, p. 102.

<sup>19</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, 5. ed. 8.<sup>a</sup> tiragem. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 65.

### 3. ORIGEM DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN) E OS CONFLITOS DE COMPETENCIAS ENTRE MUNICIPIOS

Para a análise das competências tributárias, inicia-se pela observação do princípio federalista, o qual emana que a federação deverá atuar em harmonia com suas unidades, respeitando a autonomia de seus entes federados, pautando-se na ordem central, soberana, diante dos ordenamentos locais e autônomos.<sup>20</sup> Nessa mesma senda, para Raul Horta<sup>21</sup> o federalismo encontrado nas terras brasileiras pode ser caracterizado como assimétrico, pois respeita a autonomia dos Estados, dando-lhes legitimidade para a instituição e cobrança de tributação. Dentro do escopo dessa pesquisa, tal teoria se encontra ratificada no artigo 1º da CF.

A capacidade municipal de produzir, modificar e preencher as normas federais e suas lacunas atinge três vias da organização federal: a política; a administrativa e a financeira. Assim, o viés que será analisado na pesquisa é o financeiro visto que é a partir dele que se incidirá o imposto investigado. Celso Ribeiro Bastos<sup>22</sup> assevera que “não poderia haver uma efetiva autonomia dos diversos entes que compõe a Federação se estes dependessem tão somente das receitas que lhes fossem doadas”. Portando, a autonomia dos Estados somente se confirma através da independência econômica e financeira.

Impende ressaltar que somente é possível criar nova tributação através de lei complementar, que poderá incidir em diversos entes tributantes, em toda a

---

<sup>20</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 84.

<sup>21</sup> HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. 4. Ed. Belo Horizonte: Editora del Rey, 2003, p. 127.

<sup>22</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 1991, p. 78

federação, ou somente alguns. Um elemento interessante do artigo 146-A, adicionado por emenda constitucional à Carta Magna, refere que a lei complementar que institui tributos, além de justificar o fato gerador, a necessidade, etc., ela deverá ter por objetivo primário evitar conflitos de competências, mesmo se tratando de conteúdo referente à normas gerais de direito tributário. Promulgada lei complementar, ela irá limitar, de uma forma ou de outra, a autonomia municipal visto que esse tipo de lei serve para balancear os atos municipais com o princípio federativo. Ou seja, a lei complementar irá harmonizar os regramentos tributários, unificando parte da nação na medida de sua necessidade.<sup>23</sup>

Em sua origem, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN, também chamado de ISS) fora criado pela Emenda Constitucional (EC) nº 18, em 1965, que em seu artigo 15 emanou que a competência para sua arrecadação cabia aos Municípios. Contudo, como foi relatado acima, somente através de lei complementar é que poderá ser especificada a tributação e seu rol de incidência.<sup>24</sup>

Dessa forma, dois comandos se originam, o primeiro instaura a competência tributária da União visto que ela necessita elaborar lei complementar para reger a incidência tributária do ISSQN, o segundo comando parte aos municípios que após a lei complementar poderão arrecadar tal tributo. Ademais, a regra-matriz é observada de perto no caso visto que o antecedente são os municípios e o consequente a permissão dada a eles para tributar serviços de qualquer natureza.<sup>25</sup>

---

<sup>23</sup> MASINA, Gustavo. **ISSQN: regra de competência e conflitos tributários**. 2008. Fls. 144. Dissertação de Mestrado em Direito. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2008, p. 46.

<sup>24</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, 5. ed. 8.ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 70.

<sup>25</sup> MOREIRA, André Mendes. **A Tributação dos Serviços de Comunicação: Conflitos de Competência entre Estados (ICMS) e Municípios (ISSQN)**. SILVA, Paulo Roberto Coimbra; BERNARDES, Flávio

Inicialmente, na Constituição de 1891 os serviços eram tributados pelos Estados, fato que foi modificado em 1934, no qual passou a ser tributado pelos Estados e Municípios. Seguindo os comandos da EC, diante da promulgação do Código Tributário Nacional (CTN) em 1966, fora propiciado que os municípios implantassem a nova tributação.<sup>26</sup>

Para Amaro<sup>27</sup> imprescindível ao estudo em execução, faz-se mister relatar que em 1967 sobrevieram Atos Complementares que alteraram significativamente o CTN, imbricando no ISSQN. O Ato Complementar nº 34 alongou o conceito do que se considerava serviço, também, regulou a base cálculo do tributo para situações de atividades mistas e execução de obras hidráulicas e de construção civil, evidenciando alíquota máxima para a cobrança do imposto. O Ato Complementar nº 36 adicionou o conceito de local da operação para efeito de ocorrências do fato gerador do ISS nos casos de prestação de serviço em mais de um município.<sup>28</sup>

Entretanto, o Decreto Lei nº 406, de 1968 modificou normas tributárias e revogou todas as disposições relativas aos impostos que constavam no Código Tributário Nacional. Para simplificar as normas legislativas ao ISSQN, relacionou a hipótese de incidência fiscal em uma lista de serviços, anexa ao Decreto, previsto em seu art. 8º que mencionava: "o imposto de competência de municípios sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador à prestação por empresa ou autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa"<sup>29</sup>.

---

Couto; FONSECA, Maria Juliana (coord.). A Tributação do Consumo. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 47-66.

<sup>26</sup> MASINA, Gustavo. **ISSQN: regra de competência e conflitos tributários**. 2008. Fls. 144. Dissertação de Mestrado em Direito. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2008, p. 47.

<sup>27</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 48..

<sup>28</sup> *Ibidem*

<sup>29</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, 5. ed. 8.ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 74.

Adentrando especificamente na compreensão do ISSQN, o signo “serviço” deriva da ação de ato lícito, contudo, muito se explanava acerca da definição havendo dúvidas quanto a literalidade da palavra. O ministro Celso de Mello no julgamento do Recurso Especial 116.121/SP, clarifica que “o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis”. Ou seja, a palavra serviço deverá ser compreendida como uma obrigação de fazer para que haja incidência de ISSQN.<sup>30</sup>

Em relação ao princípio da capacidade contributiva referido acima e que deve pautar o estudo tributário, somente será considerado serviço, nas lições de Paulsen<sup>31</sup> se esse resultar em ganho econômico mediante esforço humano de ato destinado a terceiro interessado, excluindo serviços públicos, desse modo, atividades não remuneradas não poderão sofrer incidência do tributo mencionado.

Averiguando os preceitos expostos, novamente, evidencia-se que a tarefa contida na lei complementar indica que será sua responsabilidade definir os “serviços de qualquer natureza”. Sob esse ponto, Masina<sup>32</sup> elucida que para ter ciência da ocorrência do ISSQN é necessário que se sigam três análises, sendo elas: de início, avistar se o fato que remete à aplicação da legislação é concebido como obrigação de fazer o serviço; de modo secundário dá-se a análise do anexo constante na Lei Complementar visto que somente serviços incluídos naquele rol poderão arrecadar o imposto; por fim, é observado o enquadramento do ato na legislação de modo geral uma vez que não é somente a existência no anexo que

---

<sup>30</sup> MASINA, Gustavo. **ISSQN: regra de competência e conflitos tributários**. 2008. Fls. 144. Dissertação de Mestrado em Direito. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2008, p. 49.

<sup>31</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017, p. 168.

<sup>32</sup> MASINA, Gustavo. **ISSQN: regra de competência e conflitos tributários**. 2008. Fls. 144. Dissertação de Mestrado em Direito. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2008, p. 50.

ira definir se ocorrerá ou não a arrecadação do tributo. Outrossim, conforme revelado, as leis complementares poderão abranger todos os municípios ou apenas alguns, no caso concreto, caberá a totalidade deles.

Cabe mencionar que o fato gerador do ISSQN só abarcará a ele, isso quer dizer, conforme as lições de Paulsen<sup>33</sup> que não há, em tese, conflitos acerca da incidência da tributação frente a outros impostos se averiguado com cautela o fato gerador da obrigação. Contudo, sabe-se que persistem questionamentos, por exemplo, quanto ao local do recolhimento do ISSQN em virtude da maleabilidade da legislação. O Decreto-lei nº 406/1968 adota como regra o local onde ocorrerá a prestação do serviço contratado,

Art. 12. Considera-se local da prestação do serviço:

- a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;
- b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação;
- c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada.

A primeira questão que rodeia o assunto é referente ao estabelecimento do prestador, tal local tem como definição dada por Bastos<sup>34</sup> como sendo um local onde se encontram bens, materiais e imateriais, que englobam instrumentos utilizados pelo prestador do serviço na exploração de sua atividade. Hely Lopes Meirelles<sup>35</sup> expõe que o estabelecimento do prestador é um local fixo onde o sujeito exerce sua atividade ou administra seus negócios.

Sob essa perspectiva, conclui-se que o estabelecimento comporta elementos materiais e imateriais que se unem na composição dos bens. O

<sup>33</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017, p. 170.

<sup>34</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 1991, p. 86.

<sup>35</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, p. 123, 2005.

imposto seria devido, nesse caso, ao município em que se localizasse o espaço onde o prestador do serviço dispusesse suas posses, utilizadas para fazê-lo. Nota-se que em momento algum a lei ou a doutrina reflete acerca do serviço ser prestado no estabelecimento, mas sim a simples existência de espaço onde estejam contidos os bens para que o serviço seja prestado.

Entretanto, há divergências doutrinárias quanto tais asseverações. Melo<sup>36</sup> afirma que se formos seguir o princípio constitucional da territorialidade, deveria ser compreendido como "estabelecimento prestador" o local onde ocorre de fato o serviço, não meramente onde se encontram os bens e a empresa para tal ação. Sob essa ótica, Melo<sup>37</sup> em seu livro Aspectos Teóricos e Práticos do ISS, relata o conceito do que seria considerado estabelecimento prestador (indefinido pela letra do Decreto n. 406/68), partilhando de tal conceituação na Lei Complementar nº 87 a qual regula o ICMS, *in verbis*:

§ 3º... Estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiros, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda o seguinte:

I – na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação.

Assim, conforme o entendimento de Melo, ocorre modificação da Lei Complementar nº 106, que veio atualizar o Decreto-Lei do ISS na tentativa de sanar as respectivas ambiguidades, o legislador explana que salvo as incidências dos incisos I a XXV contidos no artigo 3º, o serviço considerar-se-á prestado no

<sup>36</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, p. 5, 2005.

<sup>37</sup> *Ibidem*

estabelecimento do prestador ou, na falta desse, no local do domicílio do prestador. Fora necessária tal explicativa uma vez que a legislação que trata do tema é taxativa, ou seja, tanto em seu anexo quanto nas previsões contidas em lei deverão ser respeitadas de forma integral, não havendo possibilidade de alargamento.<sup>38</sup>

Outro ponto esclarecido pelo Decreto-Lei foi o desentranhamento da competência de incidência do tributo ir além dos vocábulos da lei. O artigo 4º elucidou que o local para o pagamento do ISS é o município do prestador de serviços, onde encontre-se seu estabelecimento, não sendo necessário ser local permanente e tampouco que contenha a nomenclatura "sede, filial, agência, posto de atendimento, escritório, etc."<sup>39</sup>.

Para deslindar a questão por completo, será apresentada decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no que tange a celeuma apresentada. O STJ utiliza-se do direcionamento de que o imposto deverá ser cobrado no local onde há o estabelecimento do prestador de serviços, conforme se avista no Tema repetitivo 198, julgado no Recurso Especial 1117121/SP, 2009:

TRIBUTÁRIO - ISS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO - CONSTRUÇÃO CIVIL - PROJETO, ASSESSORAMENTO NA LICITAÇÃO E GERENCIAMENTO DA OBRA CONTRATADA - COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO ONDE SE REALIZOU O SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO - CONTRATO ÚNICO SEM DIVISÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS.

1. A competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL 406/68 era o do local da prestação do serviço (art. 12), o que foi alterado pela LC 116/2003, quando passou a competência para o local da sede do prestador do serviço (art. 3º).

2. Em se tratando de construção civil, diferentemente, antes ou depois da lei complementar, o imposto é devido no local da

---

<sup>38</sup> *Ibidem*.

<sup>39</sup> FREITAS, José Valter Gonçalves de. **Um estudo sobre a importância para os municípios brasileiros quanto a cobrança do ISSQN**. 2012. Fls. 59. Monografia de especialização em Gestão Pública Municipal da Universidade Estadual da Paraíba, 2012, p. 24.

construção (art.12, letra "b" do DL 406/68 e art.3º, da LC 116/2003).

3. Mesmo estabeleça o contrato diversas etapas da obra de construção, muitas das quais realizadas fora da obra e em município diverso, onde esteja a sede da prestadora, considera-se a obra como uma universalidade, sem divisão das etapas de execução para efeito de recolhimento do ISS.

4. Discussão de honorários advocatícios prejudicada em razão da inversão do ônus da sucumbência.

5. Recurso Especial conhecido e provido.

6. Recurso especial decidido sob o rito do art. 543-C do CPC. Adoção das providências previstas no § 7º do art. 543-C do CPC e nos arts. 5º, II e 6º da Resolução STJ nº 8/2008.

A decisão do STJ abarca a temática frente à construção civil, contudo, tal situação é de cunho meramente exemplificativo visto que pode ser atrelada aos demais casos uma vez que o tribunal aplica a decisão como regramento do ISSQN. Portanto, fica claro, diante de tudo o que foi exposto e pautado pela jurisprudência do STJ que o local da incidência do tributo deverá ser o local onde encontra-se o prestador de serviço em sua origem. Não resulta influencia se o serviço será prestado em outra localidade, o município que perceberá o ISSQN será o do estabelecimento do prestador.

#### **4. CONFLITOS COMPETENCIAS TRIBUTÁRIA NOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO: ISSQN OU ICMS?**

Partindo para outro elemento da pesquisa, além dos já mencionados conflitos de competência quando se dá prestação de serviço fora do município no qual está localizada o cerne do prestador de serviços, também é imperioso investigar quando a ambiguidade da norma tributária origina conflito entre imposto municipal e estadual. Inicialmente, cabe caracterizar o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Comunicação e Transporte Interestadual

e Intermunicipal (ICMS). Preliminarmente, conforme elenca a CF/1988 em seu artigo 155 que,

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;  
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;  
III – propriedade de veículos automotores.

Segundo avista-se do supramencionado artigo, os Estados possuem competência privativa para tributar as operações envolvendo mercadorias, serviços de comunicação e transporte intermunicipal e interestadual. A título de conhecimento, conforme os ensinamentos de Moreira<sup>40</sup>, a regra-matriz do ICMS não permite que a comunicação seja tributada, porém, o que serão tributados serão as prestações de serviços de comunicação. No que concerne ao trabalho em desenvolvimento, abarcar-se-á os fundamentos relativos aos serviços – obrigação de fazer – dado ao fato de serem esses os elementos de maior conflito.

A Lei Complementar nº 87/1996 instituiu que a tributação dos serviços de comunicação é de competência exclusiva dos Estados-membros, mediante a autorização constitucional, a atual lei de normas gerais do ICMS dispõe sobre a regra-matriz do ICMS quanto aos serviços de comunicação: “Art. 2º. O imposto incide sobre: III – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”. Desse modo,

---

<sup>40</sup> MOREIRA, André Mendes. **A Tributação dos Serviços de Comunicação**: Conflitos de Competência entre Estados (ICMS) e Municípios (ISSQN). SILVA, Paulo Roberto Coimbra; BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana (coord.). *A Tributação do Consumo*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 47-66.

Vatari<sup>41</sup> aponta que para que haja incidência do ICMS-comunicação é imprescindível que exista uma relação comunicativa que deverá compreender emissor, receptor, meio de transmissão, código e mensagem transmitida; e que a comunicação seja viabilizada por um terceiro, mediante remuneração.

Vale ressaltar que a CF/1988 inova ao fixar competência estadual para a cobrança de ICSM no que tange as relações de telecomunicações uma vez que a intenção maior era auferir independência em relação ao governo federal, especialmente após mais de duas décadas do regime militar<sup>42</sup>. Conforme resta cristalino no artigo 155 citado acima, a competência dos municípios de instituir ISSQN somente se dará se tais serviços não adentrarem no rol do ICMS, de competência estatal. Contudo, existem algumas atividades específicas que resultam em divergências acerca de sua caracterização como serviço de comunicação ou como outro serviço de outra natureza que serão abordadas abaixo.<sup>43</sup>

Iniciando o estudo quanto a incidência de ISSQN ou ICMS, a necessidade da pesquisa se justifica visto que há irresoluções quanto a incidência de tributação em via municipal ou estadual. Vatari<sup>44</sup> exemplifica que as televisões por assinatura adentram na celeuma visto que esse serviço é tributado pelo Estado, pela incidência de prestação de serviços de comunicação. E, ainda, tal atividade também é tributada pelos Municípios que entendem haver a predominância de atividades que se submetem a itens do anexo de serviços

---

<sup>41</sup> VATARI, Luis Claudio Yukio. **Conflito de competência ICMS e ISSQN: novos serviços da era digital**. 2016. Fls. 159. Dissertação (mestrado) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, 2016, p. 70.

<sup>42</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2005, p. 6.

<sup>43</sup> MASINA, Gustavo. **ISSQN: regra de competência e conflitos tributários**. 2008. Fls. 144. Dissertação de Mestrado em Direito. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2008, p. 109.

<sup>44</sup> VATARI, Luis Claudio Yukio. **Conflito de competência ICMS e ISSQN: novos serviços da era digital**. 2016. Fls. 159. Dissertação (mestrado) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, 2016, p. 71.

incidentes de ISSQN. Também, há muitos outros serviços que são alvo de dupla tributação, tais situações serão abarcadas abaixo.

Iniciando pelo serviço denominado como radio chamada, esse destina-se a transmitir mensagens unidirecionais para receptores móveis, por meio de radiofrequência. É bem verdade que tal serviço não é mais utilizado com tanta frequência quanto outrora. Seu desuso se deve à evolução e dissipação do uso da internet. Contudo, ele ainda é avistado em propriedades rurais ou em localidades em que a rede de internet não possui alcance satisfatório.<sup>45</sup>

Nas palavras de Melo<sup>46</sup> o serviço de rádio frequência funciona assim: "o interessado em enviar uma mensagem para outro usuário do serviço liga para uma central, que anota o recado e o envia ao aparelho móvel do receptor. Quando a mensagem chega ao bip, considera-se prestado o serviço de comunicação". A tese alegada pelos municípios na aplicação de sua tributação parte da existência do serviço de "secretaria em geral" na legislação anexa, tal serviço consiste no recebimento do recado pela central e seu encaminhamento. O fundamento para tal tese é encontrado no item 29<sup>47</sup> do anexo da lei do ISSQN.

Ainda, alegava a municipalidade que deveria haver tributação nas atividades realizadas pelas empresas de rádio chamada com base no item 79 da lista que relata a locação de bens móveis que propiciam o uso da rádio chamada visto que o consumidor pode não só comprar o aparelho que faz o serviço mas também alugar. Durante muito tempo tal assertiva vigorou, segundo Masina<sup>48</sup>, contudo, a partir da LC nº 116/03, na qual o dispositivo autorizativo da incidência de ISSQN sobre a locação de bens móveis foi vetado em julgamento no STF, tal

---

<sup>45</sup> *Ibidem*.

<sup>46</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2005, p. 7.

<sup>47</sup> 29. Datilografia, estenografia, expediente, secretaria em geral e congêneres;

<sup>48</sup> MASINA, Gustavo. **ISSQN: regra de competência e conflitos tributários**. 2008. Fls. 144. Dissertação de Mestrado em Direito. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2008, p. 109.

tese deixou de existir. Portanto, o serviço de rádio chamada relata apenas o uso de bem móvel, recaindo-lhe somente o ICMS.

Outra celeuma quanto à aplicação dos impostos foi a TV por assinatura, muito comum nas residências. O serviço de TV por assinatura é composto por duas espécies, a primeira é a chamada TV a cabo; e a segunda é a Distribuição de Sinais de Televisão e de Áudio por Assinatura que ocorre via Satélite (DTH). A TV a cabo é prevista na Lei nº 8.977/95 e é um serviço de telecomunicações fechado, condicionado a contratação e pagamento. Esse serviço consistente na distribuição de sinais de vídeo e/ou áudio aos assinantes via cabos de fibra ótica. No que tange ao serviço de Distribuição de Sinais de Televisão e de Áudio por Assinatura via Satélite (DTH), esse intenta a distribuição de sinais de TV e/ou áudio a assinantes localizados na área de prestação do serviço via satélite. A principal distinção entre ambos os serviços é o meio pelo qual são enviados aos consumidores, chegando até suas residências.<sup>49</sup>

Uma vez que os prestadores de serviços das TV's por assinatura possibilitam a aderência do consumidor em diversos pacotes de canais, uma das teorias é que o ato é fomentado por uma prestação de serviço, mediante agenciamento e intermediação. Sob essa ótica, poderá incidir ISSQN no serviço. Masina<sup>50</sup> alerta que, ao contrário do que se avista com a afirmação acima, o serviço de TV por assinatura possui todas as características de incidência do ICMS-comunicação. Ora, o tomador do serviço é o próprio destinatário da mensagem, que paga uma quantia mensal para recebê-la em seu domicílio, tal mensagem não é criada pelas empresas que auferem o sinal da TV, mas sim pelas produtoras de programas. Portanto, segundo o autor, o imposto cabível na

---

<sup>49</sup> MASINA, Gustavo. **ISSQN**: regra de competência e conflitos tributários. 2008. Fls. 144. Dissertação de Mestrado em Direito. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2008, p. 110.

<sup>50</sup> *Ibidem*.

questão é o ICMS. Ocorre que a dúvida que paira na questão já originou situações em que foram pagas 50% ICMS e 50% ISSQN, em julgamento do STJ em 2005.

Outro serviço a ser estudado são os provedores de redes de internet, uma antiga pauta que já vem sendo debatida a um certo tempo pela dissipação do uso da rede pela população brasileira. Nesse quesito, Leandro Paulsen<sup>51</sup> explicita o julgamento do STJ quanto a temática referente ao uso da telefonia que ratifica quanto às TV's por assinatura e aplica-se via analogia as redes de internet,

Já decidiu o STJ que incide o ICMS sobre a tarifa de assinatura básica mensal de telefonia: "Incide ICMS sobre a cobrança de assinatura básica residencial, que se constitui em verdadeira remuneração do serviço de telefonia, já que sua previsão legal é de estabelecer valor mínimo que justifique a viabilidade econômica do serviço com a contrapartida de franquia de utilização". Considerou também que incide na transmissão de sinais de TV a cabo 553 e via satélite. A Súmula do STJ, por sua vez, dispõe: "O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet".

Nessa senda, a compreensão de João Agripino Maia e Ivan Luiz Sobral Campos<sup>52</sup> é de que o provedor de acesso à Internet deve ser encarado como um prestador de serviços que utiliza-se de equipamentos e softwares, oferecendo aos clientes a possibilidade do acesso à internet. Tal acesso ocorre devido ao suporte telefônico, ou de redes sem ou com cabos, conectando aos consumidores. Consequentemente, o que se infere do serviço apontado é que a comunicação é facilitada diante do ato, não encontrando respaldo nítido no anexo da lei do ISSQN. A polêmica persiste e o STJ classifica os serviços de

---

<sup>51</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017, p. 615.

<sup>52</sup> CAMPOS, Ivan Luiz Sobral; MAIA, João Agripino. **O direito e a internet**. Coordenação de Valdir de Oliveira Rocha Filho. Rio de Janeiro: Forense, p. 303, 2002.

internet como sendo “serviços de valor adicionado” sua definição consta no artigo 61 da Lei Geral de Telecomunicações, Lei nº 9.472/97.

Ademais, o STJ e o STF já explicitaram que o serviço de valor adicionado distingue-se dos de telecomunicações. Desse modo, não constando na lista anexa do ISSQN, e não havendo respaldo quanto à serviços de comunicação, não incidirá nem ISSQN e nem ICMS. A definição de serviço de valor adicionado consta do artigo 61 da Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9.472/97):

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

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

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

O que se depreende da norma transcrita é que o serviço de valor adicionado (SVA) é um serviço autônomo de prestação necessária a utilização da rede de internet e não deve ser confundido com as telecomunicações. Em que pese o SVA pode ser prestado por terceiros, quem o efetua está prestando um serviço não como prestadora de serviços de telecomunicações, mas sim como prestadora de SVA. Conforme julgamento do STF nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.491/DF, o Ministro Relator Carlos Velloso asseverou que é “um acréscimo de recursos a um serviço de comunicações que lhe dá suporte, criando novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento,

apresentação e recuperação de informações”. Portanto, o SVA corresponderia a uma adição de valores a serviços de comunicações já existentes.<sup>53</sup>

Por fim, o último serviço em análise são os dos provedores de internet, que facilitam o acesso à rede mundial de computadores, são inúmeros casos que se pautam na utilização da internet adentram no poder judiciário buscando respaldo para a incidência de uma ou outra tributação, o STJ assentou esse entendimento nos autos do Recurso Especial nº 456.650/PR. Na lide, Masina<sup>54</sup> remonta que fora confirmado o entendimento do tribunal de que o provedor de acesso à internet acopla a um serviço de telecomunicações preexistente a possibilidade de acesso à rede mundial de computadores, mediante utilização de um sítio eletrônico cedendo um número de IP ao contratante. Nas palavras de Melo (2005, p. 10) “o provedor de acesso à Internet não é contribuinte do ICMS, pois em sua atividade limita-se a fornecer meios para a comunicação com a Internet”.

Assim, percebe-se que não há incidência de ICMS, contudo, somente caberá ISSQN se constar na lista em anexo. Ainda, vale ressaltar que o mesmo se compreende dos sites que funcionam como hospedeiros, chamados de *web hosting*. Quanto à eles, pode se inferir que a listagem do rol do ISSQN possui os serviços relatados, adentrando especificamente no rol do tributo. A LC nº 116/03 adicionou os serviços de internet que adentram na cobrança do imposto municipal, desse modo, infere ISSQN nos provedores de internet e nos sites de hospedagem.<sup>55</sup>

---

<sup>53</sup> MOREIRA, André Mendes. **A Tributação dos Serviços de Comunicação**: Conflitos de Competência entre Estados (ICMS) e Municípios (ISSQN). SILVA, Paulo Roberto Coimbra; BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana (coord.). A Tributação do Consumo. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 47-66.

<sup>54</sup> MASINA, Gustavo. **ISSQN**: regra de competência e conflitos tributários. 2008. Fls. 144. Dissertação de Mestrado em Direito. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, p. 111, 2008.

<sup>55</sup> MOREIRA, André Mendes. **A Tributação dos Serviços de Comunicação**: Conflitos de Competência entre Estados (ICMS) e Municípios (ISSQN). SILVA, Paulo Roberto Coimbra; BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana (coord.). A Tributação do Consumo. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 47-66.

### 5. CONCLUSÕES

Levantados os aspectos singelos quanto a aplicação das normativas tributárias, têm-se inúmeros regramentos que pautam o estudo tributário e que intentam sanar as incertezas da lei. Diante da avaliação das competências que inferem nos tributos recolhidos por municípios ou estados, avistam-se diversos conflitos que fazem com que o contribuinte busque o poder judiciário para descortinar suas dúvidas.

O estudo procurou desvendar conflitos municipais quanto o pagamento de ISSQN demonstrando a literalidade da lei complementar que o instituiu e o ordenamento tributário. O que se vislumbra de concreto é que quanto aos conflitos entre municípios, o regramento é claro, se tal serviço consta na listagem anexa à lei complementar, compete ao município do prestador do serviço a cobrança do ISSQN. A legislação e a jurisprudência do STJ afirmam que o local da empresa do prestador de serviços ou seu domicílio, são os locais onde deve ocorrer o pagamento do tributo.

Quanto ao conflito de competência Estado versus Município, avistam-se diversos casos práticos que pretendem sanar algumas dúvidas, são eles: no que tange aos serviços de rádio-chamada, efetuados por aparelho que propicie a comunicação, a esses deve incidir ICMS, pelo nítido caráter comunicativo. No que tange aos serviços de televisão a cabo ou via satélite, tendo em vista que tal operação será dissipada através dos contratantes, a empresa deverá auferir pagamento de ICMS. Referente aos serviços de internet, esses são classificados como "serviços de valor adicionado", ou seja, não se trata do serviço em si, mas sim de qualidade que fora adicionada à uma prestação conferida por empresa.

A celeuma na temática é grande, divergindo opiniões e resultando na não incidência de nenhum dos impostos estudados. A regra é clara, não constando na lista anexa do ISSQN e não havendo respaldo quanto à serviços de comunicação, não incidirá nem ISSQN e nem ICMS. Outro viés da internet são os provedores. Têm-se que esses não se classificam na incidência do ICMS, pois sua atividade limita-se a fornecer meios para a comunicação com a Internet, não sendo considerada comunicação propriamente dita. Porém, somente irá adentrar no rol do ISSQN se constar na listagem anexa à lei que tal atividade poder ser precedida desse tributo.

Por fim, os sites que funcionam como hospedagem para outros sites se desenvolverem deverão ser tributados como prestação literal de serviços, ou seja, ISSQN, visto que existem na listagem adicionada à lei do ISSQN preteritamente. Nesse ínterim, avista que somente os serviços que consistem no anexo à lei do ISSQN poderão ser tributados por esse. A jurisprudência auxilia de forma imperiosa na resolução dos casos ambíguos devendo também ser consultada quando se dá o conflito de competências. Portanto, a análise da lei e dos itens que constam nela são a melhor maneira de sanar os conflitos existentes entre municípios e estado.

## 6. REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

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

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, 5. ed. 8.<sup>a</sup> tiragem. São Paulo: Malheiros, 1999.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 1991.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4.ed. São Paulo: Marcial Pons; Noeses, 2007.

BERTI, Flávio. **Pedágio. Natureza Jurídica**. 2. Ed. Curitiba: Juruá, 2006.

BOBBIO, Norberto. **O significado clássico e moderno da política**. Curso de Introdução à Ciência Política. Brasília: UNB. 1982.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 12 novembro de 2018.

BRASIL. **Lei nº 5.172/66**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm). Acesso em: 12 novembro de 2018.

CAMPOS, Ivan Luiz Sobral; MAIA, João Agripino. **O direito e a internet**. Coordenação de Valdir de Oliveira Rocha Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

FREITAS, Jospe Valter Gonçalves de. **Um estudo sobre a importância para os municípios brasileiros quanto a cobrança do ISSQN**. 2012. Fls. 59. Monografia de especialização em Gestão Pública Municipal da Universidade Estadual da Paraíba. 2012.

HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. 4. Ed. Belo Horizonte: Editora del Rey, 2003.

MASINA, Gustavo. **ISSQN: regra de competência e conflitos tributários**. 2008. Fls. 144. Dissertação de Mestrado em Direito. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2005.

MOREIRA, André Mendes. **A Tributação dos Serviços de Comunicação**: Conflitos de Competência entre Estados (ICMS) e Municípios (ISSQN). SILVA, Paulo Roberto Coimbra; BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana (coord.). **A Tributação do Consumo**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 47-66.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017.

PROCHNOW, Amanda Caroline. **Incidência das Contribuições Previdenciárias sobre as Verbas Indenizatórias**. 2016. 53 fls. Monografia de conclusão de curso de graduação. Universidade Federal do Paraná, 2016.

VATARI, Luis Claudio Yukio. **Conflito de competência ICMS e ISSQN**: novos serviços da era digital. 2016. Fls. 159. Dissertação (mestrado) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas. 2016.