

# Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação. Conceito de Prestação de Serviço de Comunicação. Intributabilidade das Atividades de Veiculação de Publicidade em Painéis e Placas. Inexigibilidade de Multa

Humberto Ávila

## 1. A Consulta

1.1. A consultante é empresa prestadora do serviço de promoção, locação e veiculação de espaços em cartazes, tabuletas, painéis e luminosos, bem como do serviço de instalação e de manutenção de estruturas de placas e painéis.

1.2. Nessa condição, malgrado o Estado de São Paulo nunca tenha exigido o pagamento do imposto sobre a prestação de serviços de comunicação (adiante ICMS-C), desde a promulgação da Constituição Federal de 1988 (doravante CF/88), a consultante foi totalmente surpreendida com autuação estadual não apenas exigindo, com os acréscimos legais, o pagamento do imposto que teria sido deixado de recolher como, também, aplicando a multa pela falta de pagamento.

1.3. A primeira causa justificadora da mudança de entendimento do Fisco estadual seria a edição da Emenda Constitucional nº 42/03. Como ela estabeleceu que o ICMS-C não incidirá sobre os serviços de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita, a partir da sua edição teria ficado claro que o conceito de comunicação também abrangeria a veiculação de mensagens a um público indeterminado, como seria o caso da veiculação de mensagens por meio de placas e painéis.

1.4. A segunda causa motivadora da alteração de posicionamento do Fisco estadual seria a instituição da Lei Complementar nº 116/03. Como ela não mais incluiu, na lista de serviços tributáveis, os serviços de veiculação de propaganda, antes constantes do Decreto-Lei nº 406/68, os Estados - assim segue o argumento do Fisco estadual - teriam adquirido competência para tributar a veiculação de mensagens por meio do que se convencionou chamar de mídia externa.

1.5. A terceira origem da modificação de entendimento do Fisco estadual seria a delimitação do conceito de serviço de comunicação. Como se teria passado a constatar que a CF/88 não teria fixado conceito algum de serviço de comunicação ou, no máximo, teria estabelecido um conceito bastante amplo de serviço de comunicação, os Estados poderiam delimitar esse conceito de modo a incluir também atividades destinadas a enviar mensagens a recep-

tores incertos que não interagissem com o emissor da mensagem nem custeassem o seu envio, como seria o caso das atividades prestadas pela consultante.

1.6. Diante desse quadro, honra-me a consultante com o pedido de parecer a respeito da legitimidade da cobrança de ICMS-C sobre as atividades que presta, no qual requer pronunciamento específico sobre: o enquadramento das suas atividades no conceito constitucional de serviço de comunicação; a adequação da utilização dos valores relativos à remuneração pela prestação de serviços de veiculação de publicidade como base de cálculo do imposto estadual; e a cobrança de multa para a falta de pagamento do tributo supostamente devido. É o que se passa a fazer.

## 2. O Parecer

### 2.1. Conceito constitucional de prestação de serviço de comunicação

#### 2.1.1. Os conceitos possíveis

2.1.1.1. A Constituição Federal de 1988 atribui, no inciso II do artigo 155, poder aos Estados para instituir 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". Aqui, interessa a parte relativa às "prestações de serviços de comunicação": o que significa "prestação de serviço de comunicação"? Dependendo da resposta que se dê a essa pergunta, os serviços de mídia externa estarão ou não incluídos no âmbito de competência dos Estados para a tributação por meio do ICMS-C.

2.1.1.2. A esse respeito e em caráter inicial, podem ser adotados dois conceitos: um conceito amplo e um conceito restrito de comunicação.

2.1.1.3. O conceito *amplo* de comunicação abrange a relação onerosa entre emissor e receptor tendo por objeto uma mensagem. Nessa acepção, o conceito de comunicação tem os seguintes elementos: a) emissor da mensagem; b) receptor da mensagem; c) mensagem; d) indeterminação do receptor; e) unilateralidade da relação entre emissor e receptor; e f) onerosidade relacionada a qualquer atividade comunicativa, independente de quem a suporta. Está-se, pois, frente a um serviço de comunicação tributável pelo ICMS-C, segundo essa compreensão, se a mensagem é simplesmente enviada, mesmo que o receptor seja indeterminado, não pague pela recepção da mensagem e não interaja com o seu emissor. Se o conceito de serviço de comunicação adotado pela CF/88 for esse, então o serviço prestado pela consultante - de veiculação de espaços em cartazes, tabuletas, painéis e luminosos - nele *está* enquadrado.

2.1.1.4. O conceito *restrito* de comunicação, em contraposição ao anterior, envolve a interação onerosa entre um emissor e um receptor que, além de determinado, também paga pela obtenção da mensagem. Nesse sentido, o conceito de comunicação tem os seguintes elementos: a) emissor da mensagem; b) receptor da mensagem; c) mensagem; d) determinação do receptor; e) bilateralidade da relação entre emissor e receptor; e f) onerosidade relacionada à relação interativa, normalmente suportada pelo receptor. Segundo esse entendimento, só se está diante de um serviço de comunicação tributável pelo ICMS-C se o receptor da mensagem, ademais de ser individualizado, interagir com o seu emissor, havendo pagamento diretamente relacionado a essa interação. Se o conceito de serviço de comunicação adotado pela CF/88 for esse, então o serviço prestado pela consultante - de veiculação de espaços em cartazes, tabuletas, painéis e luminosos - *não está* por ele abrangido.

2.1.1.5. Mas qual é, então, o conceito de serviço de comunicação efetivamente adotado pela CF/88 - o amplo ou o restrito? Em outras palavras, o conceito de serviço de comunicação, do ponto de vista estritamente constitucional, envolve necessariamente a determinação do receptor, a bilateralidade da relação entre emissor e receptor e a onerosidade diretamente relacionada à interação? A posição exposta neste parecer é clara: o conceito adotado nela



Humberto Ávila  
é "Visiting Scholar"  
da Harvard Law  
School, Doutor em  
Direito pela  
Universidade de  
Munique, Professor da  
Universidade Federal  
do Rio Grande do Sul,  
Advogado e  
Parecerista.

COMPLEMENTAR  
 TEXTO 3

CF/88 é o conceito restrito de serviço de comunicação, no qual figuram, necessariamente, a determinação do receptor, a bilateralidade da relação entre emissor e receptor e a onerosidade diretamente relacionada à interação. É o que se passa a demonstrar.

### 2.1.2. A incorporação constitucional de conceitos

2.1.2.1. A CF/88 atribui poder por meio de *regras* de competência. Poderia não ter se ocupado do assunto, e deixado para o legislador infraconstitucional, por lei ordinária ou complementar, cumprir tal tarefa. Decidiu *ela própria* fazê-lo. Também poderia ter partilhado poder por meio de princípios, fixando apenas um fim a ser atingido, deixando de delimitar o âmbito de poder apto a ser exercido. Resolveu fazê-lo por meio de *regras*, cuja característica principal é a de descrever o comportamento permitido, proibido ou obrigatório. Dentre todas as funções das regras, uma delas adquire destaque para o caso em pauta: alocação de poder. Ao alocar poder, as regras visam a neutralizar o principal problema decorrente do seu exercício: seu uso ilimitado.

2.1.2.2. A alocação de poder tributário dá-se, pois, por meio de regras que descrevem fatos tributáveis, de modo que só há poder de tributar sobre fatos cujos conceitos se enquadrem nos conceitos previstos nessas regras e, inversamente, não há poder algum de tributar sobre fatos cujos conceitos não se emoldurem nos conceitos previstos nessas regras. Daí serem intransponíveis os limites conceituais previstos nas regras de competência. Fora deles não há poder de tributar. Não por acaso que o Supremo Tribunal Federal, ao se pronunciar sobre as regras de competência, asseverou que o intérprete "... não deve ir além dos limites semânticos, que são intransponíveis".<sup>1</sup>

2.1.2.3. Tanto a CF/88 enfaticamente se preocupa com a limitação do poder por meio da fixação de conceitos que ela própria, no inciso II do artigo 146, reserva à lei complementar a tarefa de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a *definição* de tributos e de suas espécies, bem como em relação aos impostos nela discriminados, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Em suma, para evitar a atribuição de poder ilimitado aos entes federados, além de dar o primeiro passo, a Constituição já atribui à lei complementar a tarefa de dar o segundo, para demarcar ainda mais os fatos geradores dos impostos nela previstos. E se a tarefa da lei complementar é definir, e definir é demarcar as propriedades conotadas por um conceito, quanto menos a Constituição definir, mais deverá a lei complementar fazer. Em decorrência disso, pode-se até mesmo conceber a hipótese em que, não tendo sido editada lei complementar necessária para satisfatoriamente definir um fato gerador de um imposto, *insuficientemente* descrito pela Constituição e abstratamente conflitante com o atribuído a outro ente tributante, nenhuma competência poderá ser exercida pelo ente federado por meio de lei ordinária.

2.1.2.4. Até aqui foram obtidas algumas importantes conclusões para o caso em pauta: a) o poder de tributar é matéria de reserva constitucional, *não podendo ser criado por lei complementar*; b) o poder de tributar é atribuído pela CF/88 por meio de regras que demarcam o âmbito de competência do ente federado, *não havendo poder fora desse âmbito*.

2.1.2.5. Como se pode, porém, saber qual é o conceito efetivamente estabelecido pela Constituição? Para respondê-lo, é preciso investigar como a Constituição fixa conceitos, quando não resolve fazê-lo expressamente. Ela o faz mediante incorporação de conceitos vigentes no direito infraconstitucional anterior à nova ordem constitucional, dentro do espaço por ela permitido.

2.1.2.6. Assim, a Constituição estabelece conceito: por *incorporação* quando, ao utilizar um termo, sem conceituá-lo de modo diverso, termina por incorporar o conceito que é utilizado tradicionalmente no direito infraconstitucional vigente antes da sua promulgação. Alguns exemplos o demonstram. Quando a CF/88 usou o termo "faturamento", incorporou o conceito de faturamento estabelecido no direito infraconstitucional pré-constitucional, a saber, o conceito previsto no Decreto-Lei nº 2.397/87 (receita bruta proveniente da venda de mercadorias e da prestação de serviços).<sup>2</sup> Quando a CF/88 usou o termo "folha de salário", incorporou o conceito de salário instituído no direito infraconstitucional pré-constitucional, a saber, o conceito previsto na Consolidação das Leis do Trabalho (remuneração paga pelo empregador ao empregado, assim considerado aquele que mantém vínculo contínuo de subordinação com seu empregador).<sup>3</sup> Quando a CF/88 usou a expressão "circulação de mercadoria", incorporou o conceito de mercadoria estabelecido no direito infraconstitucional pré-constitucional, a saber, o conceito previsto no Código Comercial (coisa móvel que possa ser objeto de comércio por quem exerce mercancia com habitualidade).<sup>4</sup>

2.1.2.7. Essa incorporação, todavia, só é viável se for permitida pelo *contexto constitucional*, isto é, se houver espaço constitucional para o conceito que se pretende incorporar. E haverá espaço constitucional se a incorporação for permitida pelas regras tributárias de competência, de um lado, e pelas regras gerais de competência, de outro.

2.1.2.8. Assim, em primeiro lugar a incorporação será permitida se a interpretação conjunta das regras *tributárias* de competência não implicar conceito diverso. É que a Constituição também fixa indiretamente conceitos por *implicação* quando, ao atribuir poder a um ente federado para tributar somente *um fato*, termina obrigatoriamente atribuindo a ente federado diverso apenas o poder para tributar *outro fato*. Exemplo: se a CF/88 atribui poder para os Estados tributarem a venda de mercadorias, enquadrada no conceito de "obrigações de dar" pela legislação civil, quando atribui poder aos Municípios para tributar a prestação de serviços só pode estar atribuindo competência para que eles tributem as "obrigações de fazer". Como a CF/88 instituiu uma República Federativa (artigo 1º), que pressupõe autonomia legislativa dos entes federados e uniformidade de atuação entre eles, a cada um é atribuído poder de tributar determinados fatos, cujos conceitos não podem "co-incidir" com aqueles conferidos a outro ente federado. Por isso, a cada fato previsto numa regra da CF/88 deve ser atribuído conceito *diverso e mutuamente excludente* dos conceitos previstos em outras regras de competência. Isso significa, num primeiro passo, que haverá espaço constitucional para a incorporação conceitual pretendida se o conceito a ser incorporado estiver conforme ao conjunto das regras tributárias de competência, isto é, se o contexto das regras tributárias de competência não contiver termos comparáveis cuja utilização simultânea implique conceituação divergente.

2.1.2.9. Em segundo lugar, a incorporação será permitida se a interpretação conjunta das regras *gerais* de competência não implicar conceito diferente. É que a Constituição muitas vezes utiliza termos similares em outras regras de competência, o que faz com que o conceito a ser atribuído ao termo constante da regra tributária de competência deva ser diverso. Por exemplo: a Constituição, com a redação anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, utilizava o termo "salário" para atribuir competência à União Federal para instituir contribuições sociais. A rigor, porém, não havia um só conceito de salário, mas dois: salário segundo

<sup>2</sup> STF, Recurso Extraordinário nº 150.755-1, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Carlos Velloso, Relator para o acórdão: Ministro Sepúlveda Pertence, julgado em 18.11.92, DJU 1 20.08.93, p. 16.322.

<sup>3</sup> STF, Recurso Extraordinário nº 166.772-9, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Marco Aurélio, julgado em 12.05.94, DJU 1 16.12.94, p. 34.896.

<sup>4</sup> STF, Recurso Extraordinário nº 203.075-9, 1ª Turma, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Relator para o acórdão: Ministro Maurício Corrêa, julgado em 05.08.98, DJU 1 29.10.99, p. 11.

<sup>1</sup> STF, Recurso Extraordinário nº 71.758, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Thompson Flores, julgado em 14.06.72, DJU 1 31.08.73, p. 6.310.

a legislação trabalhista, conhecido como “salário de remuneração”, e salário de acordo a legislação previdenciária, também denominado “salário de contribuição”. Ao ter de decidir qual dos dois conceitos foi adotado pela Constituição, o Supremo Tribunal Federal entendeu que o termo “salário” foi usado no sentido previsto na legislação trabalhista, pois a própria Constituição, quando quis conotar propriedades diversas daquelas compreendidas nesse conceito, utilizou, no parágrafo 5º do artigo 201, o termo “salário de contribuição”, em contraposição ao simples vocábulo “salário”, bem como, em outros dispositivos, usou o termo “trabalhador” em vez da locução “empregado”.<sup>5</sup> Isso significa, num segundo passo, que haverá espaço constitucional para a incorporação conceitual pretendida se o conceito a ser incorporado estiver conforme ao conjunto das regras gerais de competência, isto é, se o contexto das regras gerais de competência não contiver termos comparáveis cuja utilização simultânea implique conceituação diferente.

2.1.2.10. Enfim, a Constituição põe conceitos ou pressupõe conceitos: *põe* conceitos quando expressamente indica as propriedades conotadas pelos termos que emprega; *pressupõe* conceitos quando incorpora conceitos estabelecidos no direito infraconstitucional pré-constitucional, dentro do espaço permitido pelas regras de competência, tributárias e gerais, da nova ordem constitucional. Dos dois modos, pouco importa, a Constituição fixa - para usar a expressão utilizada pelo Supremo Tribunal Federal - “balizas constitucionais” que não podem ser ultrapassadas pelo legislador tributário.

2.1.2.11. Normalmente, há *unicidade conceitual*, isto é, existe apenas um conceito infraconstitucional pré-constitucional para o termo utilizado pela Constituição. Pode ocorrer, no entanto, que haja *pluralidade conceitual inicial*, isto é, exista espaço constitucional para a construção de vários conceitos e não haja um conceito específico anterior à Constituição ou, em vez disso, existam vários conceitos utilizados no direito infraconstitucional vigente antes da promulgação da nova ordem constitucional. Nesse caso, como saber qual conceito deve ser escolhido?

2.1.2.12. Em primeiro lugar, é necessário analisar o já aludido espaço constitucional para verificar se a própria Constituição já não fez uma opção por um dos conceitos. Isso porque, como dito anteriormente, a Constituição utiliza termos similares em outras regras de competência, o que implica que o conceito a ser atribuído ao termo constante da regra tributária de competência deve ser diverso. Foi o que ocorreu no mencionado caso referente às expressões “salário” e “salário de contribuição”. Enfim, para saber qual o conceito pressuposto pela Constituição é necessário verificar se não há termos similares com os quais o termo a ser interpretado não possa ser contraposto.

2.1.2.13. Em segundo lugar, é preciso confirmar se os conceitos são iguais quanto à hierarquia, especificidade e atualidade e, não sendo esse o caso, analisar qual deles está mais próximo do ideal constitucional. Por exemplo: a Constituição, com a redação anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, utilizava o termo “faturamento” para atribuir competência à União Federal para instituir contribuições sociais. A rigor, no entanto, não existia apenas um conceito de faturamento, mas três: faturamento conforme ao Código Comercial, de 1850, assim compreendido o resultado das vendas feitas com emissão de faturas; faturamento de acordo com a Lei das Sociedades Anônimas, de 1976, assim entendido o resultado da atividade operacional; e faturamento consoante o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, assim conceituado como o resultado da prestação serviços e da venda de mercadorias. Ao ter que optar pelo conceito comercial, societário ou tributário de faturamento, o Supremo Tribunal Federal entendeu que o termo “faturamento” foi usado no seu conceito tributário conforme previsto no Decreto-Lei nº 2.397/87. Embora a escolha não tenha sido expressamente moti-

vada, pode-se afirmar que o Tribunal descartou o conceito do Código Comercial, por ser muito antigo e, por isso, anacrônico, e adotou o conceito do Decreto-Lei nº 2.397/87 por ser, relativamente àquele previsto pela Lei das Sociedades Anônimas, mais específico e mais atual e, por isso, mais adequado à regra de competência que o utilizava - uma regra de competência tributária.<sup>6</sup> Enfim, para saber qual o conceito pressuposto pela Constituição é preciso eleger critérios para solução de antinomias, escolhendo, dentre os existentes, aquele que melhor se conforma à regra de competência específica que o prevê.

2.1.2.14. Até o presente momento, mais uma importante conclusão deve ser retida para a solução futura do caso em pauta: a incorporação de conceitos vigentes no direito infraconstitucional pré-constitucional deverá ser compatível com as regras, tributárias e gerais, de competência, *não podendo ser incorporado conceito que seja incompatível com a nova ordem constitucional*.

2.1.2.15. Pois bem, considerando que o poder de tributar é matéria de reserva constitucional, não podendo ser criado por lei complementar, e que é atribuído pela CF/88 por meio de regras que demarcam o âmbito de competência do ente federado, não havendo poder fora desse âmbito; e visto que a Constituição põe ou pressupõe conceitos e que, havendo pluralidade de conceitos, previstos em uma ou mais fontes legais, deve ser escolhido aquele que melhor se conforme aos limites constitucionais, cumpre, então, saber: qual é o conceito ou quais são os conceitos postos ou pressupostos pela CF/88 para o caso posto neste parecer? E quais são os limites constitucionais com os quais esse(s) conceito(s) deve(m) se conformar? É o que se passa a responder.

### 2.1.3. O conceito de serviço de comunicação

2.1.3.1. A expressão utilizada na regra de competência atributiva de poder aos Estados é a seguinte: “prestações de serviços de comunicação”. De início, cabe insistir no trivial: a CF/88 não usou apenas o termo “comunicação”; também não utilizou somente a expressão “serviço de comunicação”; o que ela empregou foi uma expressão composta de três termos: prestação + serviços + comunicação. Como a CF/88 de marca o âmbito de poder por meio de regras conceituais, é evidente que esses termos têm um significado limitador manifesto. Em razão disso, devem viver juntos, nunca separados. Vale dizer, a competência tributária estadual surge com a sua conjugação, e nem chega a existir sem ela.

2.1.3.2. Assim, em primeiro lugar, é preciso haver uma “prestação”. Para entender seu significado, é preciso fazer uma diferenciação entre os fatos previstos nas regras constitucionais de competência. De um lado, há regras que prevêem fatos que ocorrem independentemente da celebração de um negócio jurídico subjacente. É o caso da regra de competência para instituir o imposto sobre “renda e proventos de qualquer natureza”: o fato gerador é auferir renda, pouco importando a existência de um negócio jurídico específico que a tenha por objeto. Em suma, o fato gerador ocorre *sem a interposição necessária de um negócio jurídico*. De outro lado, no entanto, há regras que descrevem fatos que só se aperfeiçoam para efeitos tributários por meio da celebração de um negócio jurídico que lhes tenha especificamente por objeto. É o caso da regra de competência para instituir o imposto sobre a circulação de mercadorias: o fato gerador previsto na regra de competência não é simplesmente a circulação de mercadorias, mas a “operação” relativa à circulação mercadorias, o que pressupõe um negócio jurídico por meio do qual seja transmitida a propriedade de um bem móvel de uma pessoa a outra. Vale dizer, o fato gerador só ocorre *com a interposição de um negócio jurídico subjacente*. É precisamente esse o caso do imposto sobre a prestação de serviços de comunicação.

<sup>5</sup> STF, Recurso Extraordinário nº 166.772-9, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Marco Aurélio, julgado em 12.05.94, DJU 1 16.12.94, p. 34.896.

<sup>6</sup> STF, Recurso Extraordinário nº 150.755-1, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Carlos Velloso, Relator para o acórdão: Ministro Sepúlveda Pertence, julgado em 18.11.92, DJU 1 20.08.93, p. 16.322.

2.1.3.3. Com efeito, a CF/88 não atribui competência para os Estados tributarem a comunicação, nem os serviços de comunicação, mas, em vez disso, a “prestação” de serviços de comunicação. Isso significa que a competência estadual só surge quando houver um ato ou negócio jurídico que tenha por objeto o “serviço de comunicação”. É dizer: sem ato ou negócio jurídico que tenha por objeto específico um serviço de comunicação, nenhuma competência tributária estadual existe. Por exemplo, a mera comunicação, que não seja objeto único ou preponderante de um negócio jurídico específico, não se inclui no conceito de “prestação”. É o caso da contratação de um professor para proferir uma palestra: embora haja comunicação, ela não é o objeto do contrato nem a razão da remuneração, mas mero instrumento para a prestação de um serviço de educação. E é também o caso do serviço de veiculação de publicidade, prestado lógicamente e temporalmente em momento anterior à relação comunicativa e, por isso mesmo, objeto de um negócio jurídico com objeto totalmente diverso.

2.1.3.4. Em segundo lugar, é necessário haver “serviço”. O Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao analisar a instituição do imposto sobre serviços relativamente aos contratos de locação, decidiu que o conceito de serviço seria aquele previsto no direito infra-constitucional pré-constitucional, qual seja, o conceito de obrigação de fazer previsto no Código Civil (esforço humano empreendido em benefício de outrem).<sup>7</sup> O voto do Ministro Redator para o acórdão, Marco Aurélio, não deixa dúvidas: “Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento.”

2.1.3.5. Sendo assim, a competência estadual só surge quando houver um ato ou negócio jurídico que tenha por objeto o esforço humano empreendido em benefício de outrem. Sem ato ou negócio jurídico que tenha por objeto o esforço humano empreendido em benefício de outrem, nenhuma competência tributária estadual existe. Por exemplo, a mera comunicação, que esteja relacionada a negócio jurídico cujo objeto é uma obrigação de dar, como é a locação de espaços em cartazes, tabuletas, painéis e luminosos, não se inclui no conceito de “serviço”.

2.1.3.6. Em terceiro lugar, é imperioso haver “comunicação”. Como visto, há dois conceitos de comunicação: um amplo e um restrito. Eles se identificam quanto à necessidade de haver um emissor da mensagem, um receptor da mensagem e uma mensagem. Eles diferem, no entanto, quanto à obrigação de determinação do receptor, à interação entre emissor e receptor e ao objeto da onerosidade. Qual deles é adotado pela CF/88? Como será visto, é o conceito restrito de serviço de comunicação, no qual figuram, necessariamente, a determinação do receptor, a bilateralidade da relação entre emissor e receptor e a onerosidade diretamente relacionada à interação. Para demonstrá-lo, basta aplicar as noções gerais antes expostas a respeito da fixação de conceitos pela CF/88.

2.1.3.7. No caso da comunicação, não há *unicidade conceitual*, isto é, não existe apenas um conceito pré-constitucional para o termo utilizado pela Constituição. Ao contrário de outros termos eminentemente jurídicos, como salário, faturamento e serviço, o vocábulo comunicação não tem apenas um conceito técnico, mas, também, um conceito vulgar, que pode ser buscado em qualquer dicionário etimológico. Nesse sentido, o primeiro problema que surge é o de saber se o termo “comunicação” deve ter um sentido ordinário ou técnico. Mas mesmo depois de feita essa escolha, o problema não está resolvido. E isso porque não há, nem na acepção ordinária, nem na significação técnica, apenas um conceito. Se a opção for pelo conceito ordinário, será preciso saber onde buscar esse conceito, se num dicionário geral, ou num dicionário específico de lingüística, por exemplo. Se a escolha for pelo con-

ceito técnico-jurídico, será necessário descobrir onde encontrar esse conceito, se na legislação comum ou na legislação de telecomunicações. Mas, como visto, havendo *pluralidade conceitual inicial*, em função da existência de espaço constitucional para a construção de vários conceitos, é preciso verificar, em primeiro lugar, se não há, na Constituição, expressões similares com as quais o termo a ser conceituado possa ser comparado. Esse é, precisamente, o caso.

2.1.3.8. A CF/88, além de usar o termo “comunicação” para atribuir poder de tributar aos Estados, também usa as expressões “serviços de telecomunicações” (inciso XI do artigo 21) e “serviços de radiodifusão sonora, e de sons e imagens” (letra “a” do inciso XII do artigo 21) nas regras que atribuem competência à União para explorar determinados serviços públicos. Por que três termos diferentes? Porque a Constituição, a exemplo do que fez quando usou os termos “salário de contribuição” e “salário”, ou “trabalhador” e “empregado”, quis atribuir sentidos diversos a eles. Caso contrário, não haveria sentido em empregar mais de um termo, mas um só. E analisando os sentidos mínimos das palavras, o que diferencia a “comunicação” da “radiodifusão” é, precisamente, a qualidade do receptor e a relação entre ele e o emissor.

2.1.3.9. De fato, “difundir” tem o sentido de propagar uma mensagem, enviando-a a um determinado número de pessoas, independente de elas serem determinadas ou pagarem pela sua recepção. O termo propaganda, também usado pela CF/88, denota o mesmo sentido: difusão de idéias para público indeterminado. O que interessa, pois, para a ocorrência de difusão é a ação da propagação pelo emissor e não a interação entre o emissor e um determinado receptor. Não por acaso, a veiculação de propaganda, até o ano de 2003, estava incluída na lista de serviços tributáveis pelos Municípios: sendo uma ação custeada por quem tem interesse em difundir idéias, a veiculação de propaganda encaixa-se no conceito de esforço humano prestado em benefício de outrem, para o qual é irrelevante a interação entre anunciante e o público-alvo. Ora, se a CF/88 usa, a par do termo “comunicação”, também o vocábulo “difusão”, e esse tem o conceito de propagação de mensagens a um público indeterminado, então a locução “comunicação” quer significar a interação entre emissor e receptor determinado a respeito de uma mensagem. Vale dizer: o conceito de comunicação, para efeito de instituição do ICMS-C, é o que envolve um receptor determinado e uma remuneração diretamente relacionada à interação entre ele e o emissor.

2.1.3.10. Duas objeções, no entanto, poderiam ser opostas a esse entendimento. A primeira objeção seria no sentido de que o caminho percorrido acima, de conceituação do termo “comunicação” por oposição à expressão “serviço de radiodifusão”, ainda que correto, teria perdido sua razão de ser com o advento da Emenda Constitucional nº 42/03: ao inserir a letra “d” no inciso X do parágrafo 2º do artigo 155 da CF/88, prescrevendo que o imposto “não incidirá nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita”, a CF/88 teria incluído a radiodifusão como espécie do gênero comunicação. Ao fazê-lo, a Constituição teria indiretamente estabelecido não fazer parte do conceito de comunicação a interação entre emissor e receptor determinado a respeito de uma mensagem. Embora interessante, esse argumento não procede, pelos seguintes motivos.

2.1.3.11. Em primeiro lugar, o argumento cria competência com base numa regra de incompetência e, com isso, tira uma consequência positiva de uma regra negativa. Ora, o sistema constitucional tributário brasileiro caracteriza-se, precisamente, por atribuir poder por meio de regras de competência, cuja finalidade é, de um lado, alocar e limitar poder e, de outro, garantir previsibilidade ao contribuinte. Admitir que o poder de tributar decorra também de regras de imunidade é transformar as regras de imunidade na sua antítese - normas atributivas de poder, impedindo, com isso, que as regras de competência cumpram o seu papel de garantir previsibilidade mediante descrição clara do poder que pode ser exercido.

<sup>7</sup> STF, Recurso Extraordinário nº 116.121-3, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Octávio Gallotti, Relator para acórdão: Ministro Marco Aurélio, julgado em 11.10.00, DJU 1 25.05.01, p. 17.

2.1.3.12. Em segundo lugar, o debatido argumento inverte a idéia subjacente ao sistema constitucional de que o particular só pode fazer o que não estiver proibido e o Poder Público somente aquilo que estiver expressamente permitido. Com efeito, admitir que o poder de tributar surja também por meio das regras de imunidade é aceitar que o Poder Público poderá fazer tudo aquilo que não estiver proibido por regra de imunidade, como se fosse um particular.

2.1.3.13. Em terceiro lugar, o referido argumento desconsidera que o poder constituinte derivado, quando resolve ampliar poder de tributar, modifica a regra de competência e não a regra de incompetência. Basta examinar as recentes modificações constitucionais. Como a União perdeu a luta a respeito da exigência de contribuição social sobre a remuneração paga a empregados avulsos e autônomos, por entender o Poder Judiciário que esses valores não se enquadravam no conceito de "salário", foi editada a Emenda Constitucional nº 20/98, que introduziu nova redação ao inciso I do artigo 195, prevendo que a contribuição teria como fato gerador a folha de salários e "demais rendimentos". O mesmo ocorreu com relação à regra constitucional para instituir contribuições sobre o faturamento: como a União perdeu o litúrgio respeito da exigência de contribuição social sobre as receitas não operacionais, porque o Poder Judiciário decidiu que esses valores não se enquadravam no conceito de "faturamento", foi editada a Emenda Constitucional nº 20/98, que introduziu nova redação ao inciso I do artigo 195, prevendo que a contribuição teria como fato gerador o "a receita ou o faturamento". Um último exemplo: como os Estados perderam a batalha a respeito da cobrança do ICMS na importação por pessoas físicas, por entender o Poder Judiciário que os bens importados não se enquadravam no conceito de mercadoria, sobreveio a Emenda Constitucional nº 33/01, que introduziu nova redação à alínea "a" do inciso IX do parágrafo 2º do artigo 155, prevendo que o imposto incidirá "também" sobre a entrada de bens importados por pessoa física. Todos esses exemplos demonstram que, quando o poder constituinte derivado pretende ampliar o poder de tributar, ele o fez alterando a regra de competência e não regra de incompetência.

2.1.3.14. Em quarto lugar, o controvertido argumento desconsidera que as expressões "telecomunicação" e "serviços de radiodifusão sonora, e de sons e imagens" permaneceram no texto constitucional, apesar da mudança operada pela Emenda Constitucional nº 42/03. Sendo assim, o argumento, na melhor das hipóteses, não seria nem certo nem conclusivo, já que o próprio ordenamento constitucional ainda suportaria o entendimento contrário.

2.1.3.15. Em quinto lugar e por fim, o referido argumento nega a possibilidade de existirem emendas constitucionais expletivas, isto é, emendas que visam a tornar clara uma não-incidência já constante do próprio texto constitucional. É o caso da própria Emenda Constitucional nº 42/03: ela estabelece que o imposto não incidirá nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora de sons e imagens de recepção livre e gratuita. Ora, se a radiodifusão é gratuita, é claro que não há nem poderia haver incidência, por falta de base de cálculo sobre a qual aplicar a alíquota. Sendo assim, a referida Emenda apenas explicitou aquilo que já não poderia ser tributado antes mesmo da sua edição. Se a regra de imunidade tivesse o efeito de alterar a regra de competência, então se deveria admitir que da Emenda Constitucional haveria poder para tributar operações gratuitas, o que é um desatino.

2.1.3.16. As razões acima expostas, às quais poderiam ser somadas outras, levam, pois, ao entendimento de que o uso constitucional da expressão "serviços de radiodifusão" significa, em contraposição ao termo "comunicação", que esse último termo denota apenas aquelas relações que envolvem a interação entre um emissor e um receptor determinado.

2.1.3.17. A segunda objeção que poderia ser oposta ao entendimento de que a locução "comunicação" quer significar apenas a troca de mensagens entre emissor e receptor determinados diz respeito à modificação introduzida pela Lei Complementar nº 116/03. Essa Lei

modificou o Decreto-Lei nº 406/68, retirando da lista de serviços tributáveis pelos Municípios a veiculação e divulgação de materiais de publicidade. A supressão da competência dos Municípios conduziria à atribuição de competência aos Estados. Esse argumento também não procede, pelas seguintes razões.

2.1.3.18. Em primeiro lugar, o argumento contraria a estrutura *geral* de repartição constitucional de poder, pois parte do pressuposto de que a competência tributária dos entes federados surge da lei complementar, quando ela decorre da própria Constituição. Entender de outro modo é contrariar, às inteiras, o sistema posto pela CF/88, que não só reserva para si a partilha de poder tributário, como atribui à lei complementar apenas a tarefa de definir os fatos geradores que ela própria já discrimina.

2.1.3.19. Em segundo lugar, o argumento contraria a estrutura *específica* de repartição constitucional de poder, pois parte do pressuposto de que a competência tributária dos Municípios é total (sobre quaisquer serviços) e a dos Estados residual (sobre os serviços não tributados pelos Municípios), quando o correto é o contrário - é a competência tributária dos Municípios que é residual, pois abrange quaisquer serviços, desde que não seja o de comunicação e de transportes interestaduais e intermunicipais, já afetados, total e exclusivamente, aos Estados. Com efeito, ao atribuir poder para os Estados tributarem os serviços de comunicação, a CF/88 pré-excluiu esse mesmo poder dos Municípios. Assim, não são os Estados que podem tributar todos os serviços não reservados à tributação dos Municípios, mas são os Municípios que podem tributar todos os serviços não reservados à tributação dos Estados. Vale dizer: os Municípios podem tributar todos os serviços, salvo aqueles reservados aos Estados. Isso significa, precisamente, que a retirada dos serviços de veiculação e divulgação de materiais de publicidade da lista de serviços tributáveis pelos Municípios não tem repercussão alguma para a competência dos Estados.

2.1.3.20. Até aqui, demonstrou-se que a CF/88, pelo uso de termos comparáveis, deixou espaço apenas para incorporar um conceito de comunicação que denote a interação entre emissor e receptor determinado a respeito de uma mensagem. Sendo assim, o único conceito de comunicação incorporável à nova ordem constitucional é o conceito ordinário de comunicação, já que o único conceito técnico-jurídico de comunicação é incompatível com a CF/88.

2.1.3.21. De fato, até há um conceito de comunicação infraconstitucional pré-constitucional. O Código Brasileiro de Telecomunicações, Lei nº 4.117/62, no capítulo relativo às definições, assim define os serviços de telecomunicações:

"Art. 4º Para os efeitos desta lei, constituem serviços de telecomunicações a transmissão, emissão ou recepção de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza, por fio, rádio, eletricidade, meios óticos ou qualquer outro processo eletromagnético."

2.1.3.22. Conquanto anterior à CF/88 e hipoteticamente passível de incorporação, esse conceito não se conforma ao espaço constitucional previsto para o serviço de comunicação, pelas seguintes razões.

2.1.3.23. Em primeiro lugar, esse conceito é inadequado do ponto de vista da sua *extensão*, pois envolve qualquer atividade comunicativa, inclusive a mera emissão ou transmissão de mensagens, o que contraria o espaço constitucional delimitado pela confluência entre regras gerais e regras tributárias de competência, segundo as quais, como visto, o conceito de comunicação envolve apenas a interação entre emissor e receptor determinado a respeito de uma mensagem.

2.1.3.24. Em segundo lugar, esse conceito é inadequado do ponto de vista da sua *finalidade*, já que foi instituído para o fim específico de regular o serviço público de telecomunicação, e não para o efeito de definir uma regra de competência tributária ou mesmo para regular as relações entre os particulares. Note-se que a Lei nº 4.117/62 foi editada sob a vi-

gência da Constituição de 1946, que não reservava, como passou a fazer a CF/88, a competência para os Estados tributarem os serviços de comunicação. Na ordem constitucional anterior, os serviços de comunicação só poderiam ser tributáveis no exercício da competência residual da União Federal. Como não havia possibilidade de conflito de competência, por ser o serviço de comunicação apenas tributável pela União, descabia a edição de lei complementar para definir o sentido de serviço de comunicação. O mesmo, porém, não ocorre com a atual Constituição: tanto os Estados quanto os Municípios têm competência para tributar serviços, sendo, por isso mesmo, imprescindível a definição do serviço de comunicação.

2.1.3.25. Sendo assim, o conceito de comunicação previsto no Código Brasileiro de Telecomunicações revela-se incompatível com o sistema constitucional tributário. Em razão disso, poder-se-ia indagar: por que então não vale, para efeito de instituição do ICMS-C, a "definição" prevista na Lei Complementar nº 87/96, essa encarregada, precisamente, de definir o fato gerador do referido imposto? Ela não vale, pelos seguintes motivos.

2.1.3.26. Em primeiro lugar, a Lei Complementar nº 87/96, assim como o Convênio nº 66/88, é posterior à CF/88. Como a limitação de poder de tributar se dá por meio de incorporação de conceitos pré-constitucionais, e o "conceito" constante da Lei Complementar nº 87/96 é pós-constitucional, não há como ele servir de objeto de incorporação.

2.1.3.27. Em segundo lugar, a Lei Complementar nº 87/96 a rigor não contém uma definição de serviço de comunicação. Trata-se de uma afirmação forte, mas verdadeira. Com efeito, "definir" é explicar os predicados de um conceito, tornando, pois, claros todos os seus elementos. Sendo assim, pergunta-se: a Lei Complementar nº 87/96 define "prestação de serviços de comunicação"? Claro que não. De um lado, porque não contém uma só elucidação a respeito do significado de "prestação" ou de "serviço"; de outro, porque, em vez de explicar o significado de "comunicação", apenas indica formas de sua ocorrência. De fato, o inciso III do artigo 2º da referida Lei menciona a 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". Assim, em vez de dizer o que é comunicação, o dispositivo em comento apenas indica os modos como ela pode ocorrer. Seria como definir renda como aquilo que é recebido em espécie, por transferência bancária, crédito ou dação em pagamento. Isso não define renda, apenas diz como ela é percebida. Não à toa que o Código Tributário Nacional, em vez de indicar formas de percepção, define renda como acréscimo patrimonial decorrente de disponibilidade econômica ou jurídica. A rigor, portanto, a Lei Complementar nº 87/96 não define "prestação de serviços de comunicação".

2.1.3.28. Tanto não define, que a discussão sobre o conceito de serviço de comunicação perdura até hoje, sendo alvo de conflitos de competência entre Estados e Municípios. Tivesse a Lei Complementar nº 87/96 contribuído para explicar os elementos do conceito de serviço de comunicação, certamente não se teria tamanha incerteza, passados mais de quinze anos da promulgação da CF/88.

2.1.3.29. Em terceiro lugar, a Lei Complementar nº 87/96 termina por exigir argumentos genéricos para a sua compreensão justamente porque, devido à amplitude do seu texto, não é clara quanto a incorporar um conceito amplo ou restrito de comunicação. E, nesse sentido, há uma evidente intenção do legislador complementar de definir comunicação como uma relação bilateral remunerada com destinatários determinados e certos. Isso porque, nos trabalhos preparatórios para a redação final do texto legal, se afastou a inclusão dos serviços de radiodifusão do âmbito de abrangência da Lei Complementar nº 87/96. De fato, o próprio Relator da Lei Complementar nº 87/96, Senador José Fogaça, assim se pronunciou no relatório que fundamentou o parecer que levou à aprovação da referida Lei:

"Explícita, ainda, o projeto que a prestação onerosa dos serviços de comunicação deve ser gravada. Cuida-se aí, corretamente, de não estender ao sistema de TV por assinatura (TV a cabo e

outros) a situação vigente para os serviços de comunicação que são gratuitos para o consumidor, sobre os quais não incide o imposto."

2.1.3.30. Em alguns casos, como o presente, os debates parlamentares são essenciais para verificar o sentido dos termos usados pelo legislador. O próprio Supremo Tribunal Federal sufraga esse entendimento:

"Debates Parlamentares e Interpretação da Constituição. - O argumento histórico, no processo de interpretação constitucional, não se reveste de caráter absoluto. *Qualifica-se, no entanto, como expressivo elemento de útil indagação das circunstâncias que motivaram a elaboração de determinada norma inscrita na Constituição, permitindo o conhecimento das razões que levaram o constituinte a acolher ou a rejeitar as propostas que lhe foram submetidas.* Doutrina." (STF, Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010-2-DF, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Celso de Mello, julgada em 30.09.99, DJU 1 12.04.02, p. 51)

2.1.3.31. Isso significa dizer que mesmo que se admitisse a "definição" da Lei Complementar nº 87/96, ainda assim ela levaria à adoção do conceito de comunicação como envolvendo uma relação bilateral remunerada com destinatários determinados e certos e, não, uma relação unilateral gratuita com destinatários incertos e eventuais, como é o caso do serviço de radiodifusão.

2.1.3.32. A interpretação ora defendida, segundo a qual os serviços de mídia externa não são tributáveis pelo ICMS-C, normalmente é tachada de injusta por supostamente colidir com o princípio da capacidade contributiva, por permitir que uma atividade reveladora de capacidade econômica simplesmente deixe de ser tributada, ainda mais por meio de uma interpretação que termina por restringir o poder de tributar. Esses argumentos, de forte apelo retórico, não têm qualquer procedência.

2.1.3.33. Com efeito, o princípio da capacidade contributiva, tal como posto na CF/88, não atribui poder de tributar, mas, apenas, gradua o exercício de poder já atribuído por regras de competência. Basta atentar para o modo como tal princípio foi positivamente instituído pelo parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição: "Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte..." O dispositivo é claro: os impostos "serão graduados segundo a capacidade econômica". Os impostos não serão cobrados segundo a capacidade econômica. Nem serão cobrados em razão da capacidade econômica. Eles serão - eis o ponto - apenas "graduados" segundo a capacidade econômica. Ora, isso significa que o chamado princípio da capacidade contributiva não cria poder de tributar, apenas gradua o seu exercício.

2.1.3.34. O argumento de que a interpretação adotada termina por restringir a competência estadual é igualmente inadequado. Não é a interpretação que limita a competência dos entes federados; é a competência dos entes federados que nasce limitada pelo sistema constitucional tributário vigente. Lembre-se que o sistema adotado é manifestamente garantista, bastando recordar, para esse efeito, que ele é composto, de um lado, de regras atributivas de poder, com forte conotação conceitual e, de outro, de princípios, instituídos em favor do contribuinte como limitações ao poder de tributar. Em suma, o sistema tributário é, ele próprio, um sistema de previsibilidade, em cujo centro está a limitação do poder de tributar.

2.1.3.35. Por fim, é preciso analisar o argumento segundo o qual o Supremo Tribunal Federal já teria incluído, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.467 (Relator: Ministro Sydney Sanches, DJU 1 11.04.03), o serviço de radiodifusão no conceito de serviço de comunicação. Essa ação cuidava de analisar se o Distrito Federal, ao vedar a incidência do imposto sobre os serviços de radiodifusão, teria criado indiretamente uma imunidade. O Tribunal Pleno entendeu que sim. Nesse sentido, pergunta-se: com essa decisão, o Tribunal pronunciou-se direta e definitivamente sobre o conceito de comunicação? A resposta é negativa. Primeiro, porque a ação não discutiu, diretamente, o conceito de serviço de comunicação, tendo sido esse assunto apenas analisado de maneira incidental. Segundo, porque o

objeto central de discussão era saber se havia, ou não, sido instituída uma imunidade, o que não poderia ser feito porque essa matéria é reservada à CF/88, não podendo ser veiculada por lei infraconstitucional. O argumento central da decisão é, pois, formal: imunidade não pode ser criada por lei. Por último, é preciso referir que a composição do Tribunal já foi totalmente refeita, cabendo à nova composição pronunciarem-se diretamente sobre o conceito de comunicação para efeito da regra de competência dos Estados.

2.1.3.36. Todas as considerações precedentes levam ao entendimento de que a competência estadual, no que se refere à instituição do ICMS-C só surge quando houver ato ou negócio jurídico que tenha por objeto o esforço humano empreendido em benefício de outrem com a finalidade de criar interação entre emissor e receptor determinado a respeito de uma mensagem.

## 2.2. A exigência específica do imposto pelo Fisco paulista

### 2.2.1. O fundamento da autuação

2.2.1.1. A consulente teve lavrado contra si auto de infração que pretende cobrar o ICMS-C que seria devido em razão da prestação de serviços de comunicação. A notificação fiscal resume a infração como sendo deixar de emitir e fornecer nota fiscal de serviço de comunicação.

2.2.1.2. Em relação à infração apontada, a notificação fiscal apresenta a fundamentação "legal" com sendo a infringência do artigo 175 do Regulamento do ICMS.

2.2.1.3. Essas considerações demonstram o motivo da autuação: a autoridade fiscal entende que a Consulente teria deixado de emitir nota fiscal.

### 2.2.2. Invalidez formal da autuação

2.2.2.1. O auto de infração é nulo por falta de fundamentação. De um lado, ele apenas menciona que a consulente teria prestado serviço de comunicação sob a modalidade de veiculação de publicidade, sem qualquer demonstração fática de que a atividade desempenhada pela consulente enquadra-se, efetivamente, no conceito de serviço de comunicação. De outro, ele indica como fundamento "legal" mero decreto regulamentar, sem qualquer indicação das leis que tenham embasado o seu entendimento.

2.2.2.2. Não havendo fundamentação fática nem jurídica não há como o auto de infração ter satisfeito os requisitos legais para sua validade. Com efeito, o Código Tributário Nacional, no seu artigo 142, é claro ao exigir que o lançamento - de que é espécie o auto de infração - demonstre a ocorrência do fato gerador e indique a matéria tributável.

2.2.2.3. Como se vê, um auto de infração (auto de lançamento cumulado com cominação de multa) deve a) verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente; b) determinar a matéria tributável; c) calcular o montante do tributo devido; d) identificar o sujeito passivo; e, sendo caso, e) propor a aplicação da penalidade cabível. Isso porque o lançamento é a *individualização* dos preceitos gerais tributários. E, para realizar esse desiderato, deve possuir uma parte declarativa, na qual, entre outros elementos, será *verificada a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente e a determinação da matéria tributável*. Sem isso, não há lançamento.

2.2.2.4. Ora, o auto de infração passou ao largo desses elementos essenciais do auto de lançamento. Uma leitura atenta do auto de infração revela, à evidência, que não houve verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, com a necessária indicação dos dispositivos legais violados e determinação da matéria tributável. O auto de infração não contém nada que indique porque a veiculação de publicidade em painéis e placas pode ser enquadrada no conceito de prestação de serviço de comunicação. O auto de infração não contém nem o conceito jurídico de serviço de comunicação nem o conceito do fato gerador efetivamente praticado pela consulente, razão pela qual é impossível verificar

se a hipótese legal foi ou não concretizada. Não há conceito jurídico com o que se possa coejar a situação de fato!

2.2.2.5. O auto de infração simplesmente indicou artigos *genéricos* da legislação tributária, sem apontar quais os dispositivos da lei estadual que foram violados, e porque o foram. O lançamento, que deveria *tornar individual e concreta* a norma geral e abstrata (artigo 142 do CTN), restringiu-se a citar as palavras gerais do regulamento.

2.2.2.6. Para comprová-lo, basta ler os dispositivos indicados no item "infrações relativas a documentos e impressos fiscais". Nesse espaço, deveria ser dado conhecimento à consulente dos detalhes e das causas motivadoras do crédito tributário contra ela constituído. Em vez disso, esses itens apenas tratam de previsões gerais, sem qualquer demonstração da ocorrência da situação de fato. Ora, ao deixar de incluir uma *parte declarativa* (consistente, no caso, na verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente e na determinação da matéria tributável), o auto de infração padece de falta de fundamentação e, por consequência, ofende o direito de ampla defesa administrativa.

2.2.2.7. E nem se argumente que o auto de infração contém fundamentação, por conter uma parte relativa a "infrações relativas a documentos e impressos fiscais". Como visto, essas partes não procedem a qualquer individualização, tão-só citam artigos genéricos do regulamento. É por demais conhecida a regra segundo a qual "não há motivação sem texto". Sem um discurso justificante e suficiente que permita ao cidadão conhecer as razões de direito e de fato que estão na base da decisão, não há fundamentação.<sup>8</sup>

2.2.2.8. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é clara nesse mesmo sentido: "Processual Civil. Embargos de Declaração. Decisão Judicial. Não-enfrentamento das Questões Postas. Art. 458-II, CPC. *Due Process of Law*. Recurso Provido.

I - A motivação das decisões judiciais, elevada a *cânone constitucional*, apresenta-se como uma das características incisivas do processo contemporâneo, calcado no *due process of law*, representando uma *'garantia inerente ao estado de direito'*.

II - A motivação das decisões judiciais reclama do órgão julgador, pena de nulidade, *explicitação fundamentada* quanto aos temas suscitados, mesmo que o seja em embargos declaratórios, sendo insuficiente a simples afirmação de inexistir omissão, contradição ou obscuridade na decisão embargada." (STJ, Recurso Especial nº 67.514-RJ, 4ª Turma, Relator: Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, julgado em 19.03.96, DJU 1 15.04.96, p. 11.539)

"Processual Civil. Embargos de Declaração. Fundamentação Deficiente do Acórdão da Apelação. Questionamento nos Embargos. Não-enfrentamento de Questão Posta. Declaração de Impossibilidade de Exame nos Embargos. Motivação. Inexistente. *'Due Process of Law'*. Art. 535, CPC. Recurso Provido.

I - A motivação das decisões judiciais reclama do órgão julgador, pena de nulidade explicitação fundamentada quanto aos temas suscitados, mesmo que o seja em embargos declaratórios.

II - *Elevada a cânone constitucional*, a fundamentação apresenta-se como uma das características incisivas do processo contemporâneo, calcado no *'due process of law'*, representando uma *'garantia inerente ao estado de direito'*."

(STJ, Recurso Especial nº 131.899-MG, 4ª Turma, Relator: Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, julgado em 12.05.98, DJU 1 29.06.98, p. 193)

2.2.2.9. Por fim, o próprio Supremo Tribunal Federal é unânime no sentido de que a falta de fundamentação acarreta a nulidade do ato administrativo:

"Lançamento. Cerceamento de Defesa Recusado. Revisão de lançamento que não importou em agravamento da imposição ao contribuinte, antes atenuação. *Defesa ampla, descritos os fatos da exação fiscal*. Recurso Extraordinário não conhecido."

<sup>8</sup> ANDRADE, José Carlos Vieira de. *O Dever de Fundamentação Expressa dos Actos Administrativos*. Coimbra: Almedina, 1992. pp. 86 e 227).

(STF, Recurso Extraordinário nº 100.158-RJ, 1ª Turma, Relator: Ministro Oscar Corrêa, julgado em 10.02.84, DJU 1 09.03.84, p. 3.060)

2.2.2.10. Diante do exposto, vê-se que o auto de infração não proporcionou à consulente o conhecimento dos detalhes e das causas motivadoras do crédito tributário contra ela constituído. Ao omitir-se quanto a esse dever, além de violar o artigo 142 do CTN, ainda ofendeu o direito de ampla defesa administrativa, já que impediu a consulente de saber, com segurança, contra o que deveria se defender, e qual a forma mais efetiva de fazê-lo.

2.2.2.11. É preciso dizer, ainda, que o auto de infração não deixou apenas de indicar o conceito jurídico de serviço de comunicação utilizado. Ele também deixou de indicar os fatos que foram objeto de tributação, limitando-se a usar o valor total dos serviços prestados pela consulente. Considerando que a consulente presta serviços variados, como de locação de espaços ou manutenção de estruturas, que nem de longe envolvem uma relação comunicativa, era absolutamente essencial ao auto de infração indicar quais foram os fatos tributados e quais os documentos contratuais que serviram de base à autuação. O auto de infração, no entanto, não fez nada disso. Ora, sem a indicação do fato praticado pela consulente não se pode verificar se a hipótese legal foi ou não concretizada. Não há situação de fato com a qual se possa cotejar o conceito jurídico!

2.2.2.12. Não bastasse tudo o que afirmou até aqui, o auto de infração ainda se baseia em instrumentos normativos secundários. Nenhuma lei é indicada, em frontal violação à exigência constitucional e legal no sentido de que nenhuma obrigação tributária pode ser feita sem base em lei formal, como preceituam os conhecidos artigos 150, inciso I, da CF/88, e 96 do CTN.

2.2.2.13. A falta de indicação do fundamento legal pelo auto de infração soma-se à falta de clareza da própria lei que poderia embasar a autuação: a Lei Complementar nº 87/96 não é clara no que se refere à incidência de ICMS sobre os serviços de veiculação de publicidade. Ora, se só é permitido cobrar tributo cuja exigência, em razão do princípio da tipicidade ou legalidade material da tributação, esteja clara e certa no texto legal, a exigência de ICMS-C sobre o serviço de veiculação de publicidade em painéis e placas é ilegal por violar o princípio da legalidade.

2.2.2.14. É preciso enfatizar que não se trata de mera ausência de indicação legal onde ela existe e é conhecida. Trata-se, em vez disso, da falta de indicação de lei onde ela é absolutamente imprescindível, pois a exigência de tributação dos supostos serviços de comunicação sobre veiculação de publicidade é absolutamente nova, não tendo sido jamais exigida mesmo passados mais de quinze anos da promulgação da CF/88.

2.2.2.15. Importa enfatizar, outrossim, que não se está aqui a registrar a mera falta de indicação de dispositivos legais que já são de conhecimento da consulente. Trata-se, em vez disso, de enfatizar que, sendo absolutamente indeterminado, ambíguo e controverso o conceito de serviço de comunicação, era imprescindível que a autoridade fazendária tivesse apontado de modo expreso o conceito de serviço de comunicação que estava adotando, se o conceito constitucional, que separa radiodifusão de comunicação; o conceito legal de telecomunicação, que separa serviço de comunicação de serviço de valor agregado; ou outro conceito legal qualquer.

2.2.2.16. O importante é que a falta de indicação do conceito de serviço de comunicação que foi efetivamente utilizado pela autoridade fazendária impede ou, no mínimo, prejudica excessivamente os princípios da ampla defesa e do contraditório. Com efeito, não sabendo, de antemão, qual o conceito de serviço de comunicação utilizado no auto de infração, se o amplo ou o restrito, e não conhecendo qual o fato fiscalizado, se a locação, a promoção, a manutenção ou a veiculação, a consulente é obrigada a apresentar sua defesa contra possíveis argumentos, sem, no entanto, poder contra-argumentar especificamente os argumentos efetivamente utilizados.

2.2.2.17. Essas considerações crescem em importância quando se verifica que falta ao auto de infração não apenas a indicação do aspecto material da hipótese de incidência da regra de tributação que utiliza, mas, também, a demonstração de que a base de cálculo utilizada corresponde, efetivamente, a serviços de comunicação. Isso porque os valores utilizados pela autoridade fazendária dizem respeito a notas fiscais de atividades relacionadas à publicidade e propaganda, cujo conceito jurídico é em tudo e por tudo diferente de qualquer dos conceitos jurídicos de serviço de comunicação. A consulente não prestou serviços de comunicação aos anunciantes e mesmo que o tivesse feito - o que se admite para efeitos de debate - não teria, de modo algum, cobrado por esses serviços. As notas fiscais analisadas dizem respeito a atividades de publicidade e propagandas e não a serviços de comunicação. Mas não tendo cobrado por esses serviços, não poder a ser obrigada a pagar o imposto em discussão, pela singela razão de que o Regulamento do ICMS, referido pela autoridade fazendária, só permite a tributação de "prestações onerosas de serviços de comunicação" (artigo 1º).

2.2.2.18. Todas essas considerações evidenciam que o auto de infração deixou de indicar os fundamentos legais da autuação, o conceito jurídico de serviço de comunicação, a matéria fática e a composição da base de cálculo. Ao deixar de indicar expressa e suficientemente esses elementos, o auto de infração viola o dever de fundamentação dos atos administrativos e, por consequência, os princípios da ampla defesa e do contraditório, consectários do princípio do devido processo legal.

### 2.2.3. Invalidez material da autuação

#### 2.2.3.1. Aspecto material do imposto

2.2.3.1.1. Como visto anteriormente, a competência estadual, no que se refere à instituição do ICMS-C, só surge quando houver ato ou negócio jurídico que tenha por objeto o esforço humano empreendido em benefício de outrem com a finalidade de criar interação entre emissor e receptor determinado a respeito de uma mensagem.

2.2.3.1.2. Desconsiderando o fato de que o auto de infração sequer fundamentou a constituição do crédito tributário na ausência de pagamento do ICMS-C, mas na ausência de emissão e fornecimento de nota fiscal de serviço de comunicação, o certo é que não poderia exigir o pagamento do referido imposto, pois os serviços prestados pela consulente não se enquadram no conceito constitucional de serviço de comunicação.

2.2.3.1.3. Com efeito, a locação de espaços em cartazes, tabuletas, painéis e luminosos nem serviço é, pois não envolve uma obrigação de fazer, mas uma obrigação de dar. Ora, no caso da cessão de direito ou de espaço, o que existe é uma obrigação de dar e não de fazer, como já decidiu o próprio Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 116.121-3 (DJU 1 25.05.01), cujo Relator foi o Ministro Octavio Gallotti. O Tribunal, ao analisar a instituição do imposto sobre serviços relativamente aos contratos de locação, decidiu pela não incidência do referido imposto, porque "na espécie, conforme a própria nomenclatura revela e, portanto, considerado o figurino constitucional, pressupõe a prestação de serviços e não o contrato de locação" (voto do Redator, p. 702).

2.2.3.1.4. O serviço de promoção e veiculação de espaços em cartazes, tabuletas, painéis e luminosos, ainda que seja serviço, por envolver esforço humano em benefício de outrem, não é de comunicação, pois não abrange uma relação bilateral entre emissor e receptor determinados, mas a mera difusão ou propagação de mensagens ao público em geral.

2.2.3.1.5. E o serviço de instalação e de manutenção de estruturas de placas e painéis, embora seja serviço, não é de comunicação, mas de instalação e manutenção de estruturas localizadas, sendo mero acessório de uma obrigação de car ou ceder uso.

2.2.3.1.6. Todas as considerações precedentes conduzem ao entendimento de que os serviços prestados pela consulente não são tributáveis pelo Estado a título de ICMS-C.



### 2.2.3.2. Aspecto quantitativo

2.2.3.2.1. Mas mesmo que se aceite, contrariamente ao que dispõe o texto constitucional, que o serviço de comunicação abrange a veiculação de publicidade e propaganda em painéis e placas, ainda assim esse serviço não poderia ser tributado, ou por ser gratuito, ou, se não admitido que seria gratuito, por ter sido utilizada base de cálculo imprestável.

2.2.3.2.2. De fato, é preciso que o esforço humano empreendido em benefício de outrem com a finalidade de criar interação entre emissor e receptor determinado a respeito de uma mensagem seja objeto de remuneração. E, no caso posto neste parecer, a relação entre o emissor da mensagem e o público que enxerga o painel ou a placa não é remunerada. A relação é, de fato, gratuita. A comunicação existente entre a consulente e o público em geral não é paga. Ocorre, porém, que, sendo o serviço gratuito, não poderia ser tributado, já que a própria Lei Complementar nº 87/96 só admite a tributação de serviços onerosos.

2.2.3.2.3. Mesmo que se admitisse, por amor à argumentação, que há onerosidade, pois os serviços são pagos pelos anunciantes dos painéis e placas, ainda assim os valores relativamente a esses pagamentos não poderiam servir de base de cálculo do ICMS-C. O que é objeto de pagamento pelo anunciante é a veiculação de publicidade e não a relação comunicativa. Vale dizer, a onerosidade diz respeito aos serviços de veiculação de propaganda e de publicidade, e não à relação comunicativa. O valor pago remunera uma atividade diversa e anterior à própria atividade comunicativa. Essa atividade anterior, de veiculação, se tributável for, o é pelos Municípios, por se enquadrar na hipótese de serviço de qualquer natureza. Tanto que constava do Decreto-Lei nº 406/68, item 86, e na Lei Complementar nº 56, item 86.

2.2.3.2.4. A autoridade fazendária, ao utilizar os valores constantes das notas fiscais de prestação de serviço de veiculação de publicidade e propaganda para cobrar o imposto sobre serviços de comunicação, misturou duas relações distintas.

2.2.3.2.5. A primeira é a que existe entre o anunciante (tomador do serviço) e o veículo de comunicação (prestador do serviço), que se qualifica como serviço oneroso de veiculação de publicidade e propaganda. A segunda é a que existe entre o veículo de comunicação e o público em geral, que se qualifica como serviço gratuito de difusão ou veiculação de mensagens.

2.2.3.2.6. O que a autoridade fazendária fez foi misturar essas duas relações, transpondo para a segunda os valores cobrados em razão da primeira. De fato, os negócios jurídicos celebrados pela consulente (prestação de serviço de veiculação de publicidade e propaganda) e as notas fiscais por ela preenchidas (preço do serviço de veiculação de publicidade e propaganda) foram utilizados pelo auto de infração para cobrar tributo sobre outra atividade (difusão) cujo beneficiário é um terceiro não identificado que não paga pela eventual mensagem.

2.2.3.2.7. Frente à falta de base de cálculo, o raciocínio da autoridade fazendária poderia ser - pois não se sabe exatamente qual é em virtude da já apontada falta de fundamentação do auto de infração - no sentido de que o serviço seria remunerado pelos anunciantes. Esse raciocínio, no entanto, superpõe os conceitos de publicidade e veiculação de mensagens.

2.2.3.2.8. Como os valores referidos no auto de infração são de publicidade, se a autoridade fazendária quisesse vê-los de outro modo, deveria, então, desconsiderar os negócios jurídicos praticados e glosar as notas fiscais preenchidas pelo contribuinte. Isso, porém, não podia nem foi feito.

2.2.3.2.9. Essa desconsideração não podia ser feita, porque essa hipótese está prevista no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, com a redação que lhe deu a Lei Complementar nº 111/01, que exige, para a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos de direito privado praticados pelo contribuinte, tanto a finalidade de dissimular a

ocorrência do fato gerador quanto a obediência a um procedimento administrativo previamente regulado em lei.

2.2.3.2.10. No caso em pauta, porém, nenhum desses requisitos está presente. Não houve dissimulação, já que a consulente prestou serviços de veiculação de publicidade de forma efetiva, inexistindo um negócio jurídico indireto para encobrir outro efetivamente praticado. A consulente contratou e cobrou pela prestação de serviços de veiculação de publicidade e propaganda. E também não houve observância dos procedimentos estabelecidos em lei ordinária, pelo singelo motivo de que a exigida lei ordinária nunca foi editada.

2.2.3.2.11. Mas mesmo que se considerasse não obrigatória a edição de lei prévia para a desclassificação, ainda assim a autoridade fazendária não promoveu essa desconsideração, já que utilizando para a autuação os próprios valores constantes das notas de prestação de serviços de veiculação de publicidade e propaganda, considerou os próprios negócios jurídicos praticados pela consulente. Eis, portanto, a contadição: de um lado, a autoridade fazendária considera praticado o negócio jurídico de comunicação; de outro, porém, considera, para a cobrança, os valores constantes dos negócios jurídicos relativos aos serviços de veiculação de publicidade e propaganda.

2.2.3.2.12. Ora, se a autoridade fazendária entende que os negócios jurídicos praticados pela consulente são de natureza diferente daquela por ela mencionada, tem o dever de iniciar um procedimento conducente à desclassificação e desconsideração desses negócios com a comprovação da observância dos requisitos previstos em lei (que, como visto, não estão, nem de longe, presentes) e não simplesmente proceder à autuação como se os valores pagos pelos anunciantes para a difusão de material publicitário fossem relativos à prestação de serviços de comunicação. Ao fazê-lo, a autoridade fazendária pulou um procedimento indispensável à correta demonstração da sua tese e à própria defesa da consulente.

### 2.2.3.3. Cominação de penalidades

2.2.3.3.1. Mas mesmo que se admitisse que o tributo fosse devido - o que não é o caso, como sobejamente demonstrado -, ainda assim não se poderia impor qualquer penalidade à consulente.

2.2.3.3.2. Com efeito, embora o Estado de São Paulo sustente que tenha competência para cobrar imposto sobre os serviços de comunicação, as autoridades fazendárias estaduais, de fato, nunca exigiram esse imposto sobre a veiculação de publicidade e cessão de espaço em placas e painéis, mesmo passados mais de quinze anos da promulgação da Constituição. A mudança de entendimento decorreu da edição da Lei Complementar nº 116/03.

2.2.3.3.3. Ora, tendo a autoridade administrativa deixado de exigir o ICMS sobre o suposto serviço de comunicação por mais de quinze anos, está consubstanciada a prática reiterada da Administração, o que proíbe a imposição de penalidades, conforme preceitua o artigo 100 do Código Tributário Nacional. Após indicar as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas como normas complementares das leis, esse dispositivo estabelece que a "observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo".

2.2.3.3.4. A jurisprudência segue o entendimento de que a omissão continuada na cobrança de determinado tributo configura prática reiterada que afasta a aplicação de penalidades, bastando atentar para a seguinte decisão:

"Tributário. Práticas Administrativas.

Se o contribuinte recolheu o tributo à base de prática administrativa adotada pelo Fisco, eventuais diferenças devidas só podem ser exigidas sem juros de mora e sem atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo (CTN, art. 100, III c/c par. único). Recurso especial conhecido e provido, em parte." (STJ, Recurso Especial nº 98.703-SP, 2ª Turma, Relator: Ministro Ari Pargendler, julgado em 18.06.98, DJU 1 (3.8.98, p. 179)

2.2.3.3.5. Punir a consulente com a imposição de multa significa punir o contribuinte que confiou na própria Administração, em manifesta contrariedade ao princípio da boa-fé que é um dos corolários do princípio da moralidade administrativa previsto no artigo 37 e do princípio da segurança jurídica e do Estado de Direito previstos no artigo 1º, todos da CF/88.

### 2.3. Conclusões

2.3.1. Todas as considerações anteriores permitem chegar às seguintes conclusões a respeito do caso posto neste parecer:

- a) o poder de tributar é matéria de reserva constitucional, não podendo ser criado por lei complementar, e é atribuído pela CF/88 por meio de regras que demarcam o âmbito de competência do ente federado, não havendo poder fora desse âmbito;
- b) a CF/88 põe conceitos ou pressupõe conceitos: põe conceitos quando expressamente indica as propriedades conotadas pelos termos que emprega; pressupõe conceitos quando incorpora conceitos estabelecidos no direito infraconstitucional pré-constitucional, dentro do espaço permitido pelas regras de competência, tributárias e gerais, da nova ordem constitucional, não podendo ser incorporado conceito com ela incompatível;
- c) havendo pluralidade de conceitos a serem objeto de incorporação, previstos em uma ou mais fontes legais, deve ser escolhido aquele que melhor se conforme aos limites constitucionais;
- d) a CF/88 empregou uma expressão composta de três termos (prestação + serviços + comunicação), determinando que a competência tributária estadual surge com a sua conjugação, e nem chega a existir sem ela; há "prestação" quando houver um ato ou negócio jurídico que tenha por objeto o "serviço de comunicação"; há "serviço" quando houver um ato ou negócio jurídico que tenha por objeto o esforço humano empreendido em benefício de outrem; há "comunicação" quando houver um receptor determinado e uma remuneração diretamente relacionada à interação entre ele e o emissor;
- e) o auto de infração é inválido do ponto de vista formal, pois: indica como uma infração formal (falta de emissão de nota fiscal) e exige valores relativos a uma infração material (falta de pagamento do imposto estadual sobre comunicação); carece tanto da conceitualização legal do fato gerador utilizado, quanto da demonstração fática de que a atividade desempenhada pela consulente se enquadra, efetivamente, no conceito de serviço de comunicação; indica como fundamento "legal" mero decreto regulamentar, sem qualquer indicação de instrumentos normativos primários;
- f) o auto de infração é inválido do ponto de vista material, pois os serviços prestados pela consulente não se enquadram no conceito constitucional de serviço de comunicação, já que: a locação de espaços em cartazes, tabuletas, painéis e luminosos nem serviço é, pois não envolve uma obrigação de fazer, mas uma obrigação de dar; a promoção e veiculação de espaços em cartazes, tabuletas, painéis e luminosos, ainda que seja serviço, por envolver esforço humano em benefício de outrem, não é de comunicação, pois não abrange uma relação bilateral entre emissor e receptor determinados, mas a mera difusão ou propagação de mensagens ao público em geral; a instalação e manutenção de estruturas de placas e painéis, embora seja serviço, não é de comunicação, mas de instalação e manutenção de estruturas locadas, sendo mero acessório de uma obrigação de dar ou ceder uso; a relação entre o emissor da mensagem e o público que enxerga o painel ou a placa não é remunerada, e a única onerosidade existente diz respeito aos serviços de propaganda e de publicidade, e não à relação comunicativa;
- g) nenhuma penalidade pode ser imposta à consulente por ter ela confiado na prática reiterada da Administração fazendária de nunca ter exigido o imposto estadual por mais de quinze anos.

Este é o meu parecer, s.m.j.

## Intributabilidade pelo ITR das Áreas Operacionais e Alagadas de Usinas Hidrelétricas

Sacha Calmon Navarro Coêlho

### A Consulta

Consulta-nos o Consórcio da Usina Hidrelétrica Alfa sobre a legalidade e, antes dela, a possibilidade de a União tributar as áreas operacionais e alagadas da Usina por meio do ITR.

Diga-se, de início, que a Consulente é concessionária de serviço público federal. A concessão para operação de usinas hidrelétricas importa em utilização de áreas que, ainda que pertencentes a particulares e registradas em nome do concessionário, revertido, ao fim e ao cabo, ao Poder Público Federal (mediante pagamento ou não de indenização ao concessionário).

Trata-se de patrimônio afetado à prestação de serviço público federal, que não pode ser objeto de alienação pelo concessionário, cujo poder de propriedade limita-se à utilização das áreas alagadas e operacionais, pelo prazo em que perdurar a concessão.

Assentadas essas premissas, passemos, sem maiores delongas, à análise da *quaestio juris* que nos foi posta.

### 1. Exórdio

A resposta à consulta requer considerações prévias sobre o instituto da delegação de serviços públicos e suas peculiaridades, bem como sobre o direito de propriedade, especialmente sobre a propriedade imóvel vinculada à delegação daqueles serviços.

### 2. A Tese Central do Parecer

O escopo principal do presente estudo consiste em demonstrar que a delegação de serviços públicos a empresas organizadas sob as formas do Direito Privado gerou um regime especial de bens, diverso do regime clássico da propriedade imobiliária previsto no Direito Civil, a afastar a incidência dos impostos territoriais sobre os bens imóveis utilizados por aquelas empresas para a execução de seus misteres, que são determinados pelo Poder Concedente.

Inicie-se a demonstração pelo Código Tributário Nacional:

"Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."

No Direito brasileiro, os impostos sobre a propriedade de bens imóveis são o ITR, de competência da União, e o IPTU, de competência dos Municípios.

Significa o dispositivo transcrito, no que pertine ao problema em estudo, que os conceitos e institutos do Direito Privado sobre



Sacha Calmon Navarro Coêlho é Professor Titular de Direito Tributário da UFRJ, Doutor em Direito Público pela UFMG, Presidente Honorário da Abradi, Vice-Presidente da ABDF, Membro da IFA e Advogado.