

## PARECER: IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS SOBRE A INTERCONEXÃO DE REDES DE TELECOMUNICAÇÕES<sup>1</sup>

**Marcelo Moreira Candeloro**

*Procurador do Município de Londrina, ocupante da função de Gerente de Assuntos Legislativos e Normativos – GALN. Especialista em Direito Tributário e em Administração Pública. Bacharel em Direito pela Universidade Estadual de Maringá - UEM. Bacharel em Comunicação Social (Jornalismo) pela Universidade Estadual de Londrina - UEL.*

**EMENTA:** DIREITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS EM ESPÉCIE. LANÇAMENTO. TELECOMUNICAÇÃO. INTERCONEXÃO DE REDE. TRIBUTAÇÃO. ISS X ICMS. PRECEDENTES JUDICIAIS.

### I.

O expediente foi remetido à PGM/GAF para que seja dirimida dúvida jurídica quanto a incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS) sobre a atividade denominada “uso de rede”. O questionamento é oriundo de recente decisão judicial, favorável a determinado contribuinte, em matéria assemelhada, reconhecendo a não incidência do referido tributo. Em suma, o relatório, passemos à análise.

[...]

### II.1 Da competência tributária para a instituição do ISS (art.156, III c/c art. 155, II da CF/88).

Pois bem, pelo relato, observa-se que o ente público tributa a atividade “uso de rede”, também denominada “interconexão de rede”, no exercício de sua competência tributária extraída da Carta Magna, no seguinte preceptivo:

*Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:*

(...)

---

<sup>1</sup> A presente publicação é parte do Orientação Jurídica n. 1.901/2014-PGM, exarada em 20/11/2014.

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

Ante a referência, colaciona-se o art. 155, II do mesmo diploma normativo:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(..)

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

Pela leitura dos artigos citados, percebe-se que não há superposição de competências no âmbito da tributação, em suma, a competência do Estado não invade a do Município e vice-versa, resguardando-se que cada ente político possa instituir e gerir os tributos (em sentido amplo) que lhe são próprios, ou em linguagem técnica, privativos, no que se atine aos impostos.

## II.2 Lei Complementar 116/03. Taxatividade da lista. Possibilidade de interpretação extensiva. Impossibilidade do uso da analogia.

Partindo da norma constitucional inscrita no art. 156, III, da Carta da República, vê-se que a competência municipal é aferida com a exclusão das atividades que estão no escopo dos Estados (art.155, II).

Outra premissa constitucional para a instituição do ISS é a veiculação de lei complementar, definindo os serviços que podem ser tributados pelos Municípios.

A atual Lei Complementar é a 116, de 31 de julho de 2003. Ela contempla, além dos aspectos gerais do imposto, uma lista de serviços. Tal lista é considerada, pela doutrina majoritária, como taxativa. A conclusão é reafirmada pela jurisprudência pátria. Não obstante, admite-se a interpretação extensiva, mas não a analogia, em obediência a “tipicidade” tributária, isso porque aquela é regra interpretativa, enquanto esta é forma de integração do direito, contemplando hipóteses não previstas na lei. Destaca-se do Código Tributário Nacional:

(..)

*Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:*

*I - a analogia;*

*II - os princípios gerais de direito tributário;*

*III - os princípios gerais de direito público;*

*IV - a equidade.*

*§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.*

Assim, a lista anexa à LC 116/2003 é taxativa, admitindo-se a interpretação extensiva, vedada a integração, via analogia, para abarcar situações que não se amoldam a tais preceitos.

### II.3 Código Tributário Municipal (Lei 7.303/97). Da atual lista anexa do ISS. Item 3.04.

A Constituição Federal reparte a competência tributária entre os entes políticos. Para os tributos vinculados, tais como os impostos, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios somente podem instituir os expressamente consignados na Carta Magna. A União possui a prerrogativa de instituir impostos não previstos na Constituição, desde que o faça por meio de lei complementar e desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados naquela, a teor do que dispõe o art.154, I.

Não obstante a previsão constitucional abstrata para a instituição dos impostos, em respeito ao princípio da legalidade tributária, com arrimo no art. 150, I da Constituição e art.97, I do CTN, cada ente político deve editar a sua lei própria.

No âmbito do Município de Londrina, a lei vigente é a 7.303, de 30 de dezembro de 1997, que dispõe sobre o Sistema Tributário. No que nos pertine para resposta à consulta, mister expressar que a tabela I da referida lei colaciona, ou melhor, *reproduz* a lista anexa prevista na LC 116/2003. Em suma, os serviços que atraem a incidência do ISS são os enumerados, consoante a previsão do art. 1º da lei federal citada:

*Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.*

Reitera-se que tanto a doutrina majoritária quanto a orientação jurisprudencial dominante concebem que tal lista é taxativa, admitindo, apenas, a interpretação extensiva, mas não a analogia, conforme a seguinte ementa emblemática do exposto (grifos nossos):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DL 406/1968. LISTA DE SERVIÇOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DE CADA ITEM. SÚMULAS 5/STJ E 7/STJ. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC. 1. A jurisprudência do STJ pacificou-se no sentido de reconhecer que a Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/1968, para efeito de incidência de ISS sobre serviços bancários, é taxativa, mas admite leitura extensiva de cada item a fim de enquadrar serviços idênticos nos expressamente previstos. 2. Orientação reafirmada no julgamento do REsp 1.111.234/PR, sob o rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC). 3. Hipótese em que o Tribunal de origem concluiu, com base na prova dos autos, que o serviço prestado pela instituição bancária (conta denominada "outras rendas operacionais") enseja a incidência do ISS. 4. A revisão desse entendimento implica reexame de fatos e provas, notadamente do contrato que discrimina os serviços oferecidos ao cliente da instituição financeira, obstado pelo teor das Súmula 5/STJ e 7/STJ. 5. Agravo Regimental não provido. (STJ - AgRg no REsp: 1442930 PR 2014/0060566-5, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 15/05/2014, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 20/06/2014)

É esse também o magistério de André Mendes Moreira<sup>2</sup>

*“Nos termos assentados pelo STF e STJ, a lista de serviços tributáveis pelo ISSQN é taxativa, trazendo um numerus clausus não passível de ampliação de ampliação pelo legislador municipal. Contudo, admite-se sua interpretação extensiva, podendo haver a incidência do imposto sobre os serviços que se assemelham aos constantes da relação legal. Já o recurso à analogia é vedado, por força da ‘tipicidade’ que vigora no Direito Tributário”.*

II.4 Da atividade de interconexão. Campo de incidência do ICMS. Inteligência do art. 155, II e §3º da CF/88. Lei Complementar 87/96. Lei Federal n.º 9.472/97 (Lei Geral das Telecomunicações), art.146, §Único. Resolução 410/05 da Anatel. Convênio ICMS 126/98, Cláusula Décima.

<sup>2</sup> MOREIRA, André Mendes. A tributação dos serviços de comunicação. Dialética. São Paulo: 2006, p.196.

Apresentadas as premissas que ensejam a tributação do ISS, mister analisar o campo de incidência do ICMS, no que se atine ao objeto da consulta, qual seja, o serviço de telecomunicação. Colaciona-se, mais uma vez, o indigitado artigo 155, II da Constituição Federal:

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

(...)

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

Importante, também, trazer à tona a prescrição do §3º do mesmo artigo (grifos nossos):

(...)

*§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*

Vê-se que com relação aos serviços de telecomunicações incide, tão somente, o ICMS-Comunicação, a menção ao Imposto de Importação e Exportação (art.153, I e II) refere-se às demais operações citadas.

Dessarte, em uma leitura preliminar da norma constitucional, sobre os serviços de telecomunicação incidiria, exclusivamente, o ICMS. Não haveria, portanto, lastro jurídico para a incidência do ISS.

Importa colacionar, também, a previsão inscrita na Lei Complementar n.º.87, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Destaca-se (grifos nossos):

*Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

*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;*

Por seu turno, a Lei Federal nº. 9.497, de 16 de julho de 1997, que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº 8, de 1995 (Lei Geral de Telecomunicações) prevê (grifamos):

*Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.*

*§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza;*

*(...)*

*Art. 145. A implantação e o funcionamento de redes de telecomunicações destinadas a dar suporte à prestação de serviços de interesse coletivo, no regime público ou privado, observarão o disposto neste Título.*

*Parágrafo único. As redes de telecomunicações destinadas à prestação de serviço em regime privado poderão ser dispensadas do disposto no caput, no todo ou em parte, na forma da regulamentação expedida pela Agência.*

*Art. 146. As redes serão organizadas como vias integradas de livre circulação, nos termos seguintes:*

*I - é obrigatória a interconexão entre as redes, na forma da regulamentação;*

*II - deverá ser assegurada a operação integrada das redes, em âmbito nacional e internacional;*

III - o direito de propriedade sobre as redes é condicionado pelo dever de cumprimento de sua função social.

Parágrafo único. Interconexão é a ligação entre redes de telecomunicações funcionalmente compatíveis, de modo que os usuários de serviços de uma das redes possam comunicar-se com usuários de serviços de outra ou acessar serviços nela disponíveis.

Art. 147. É obrigatória a interconexão às redes de telecomunicações a que se refere o art. 145 desta Lei, solicitada por prestadora de serviço no regime privado, nos termos da regulamentação.

(..)

Para a compreensão do significado de interconexão de rede, destaca-se trecho de pedagógico julgado:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PIS. COFINS. LEI 9.718/98. SERVIÇO DE TELEFONIA. INTERCONEXÃO. LEI 9.472/97. VALOR DO PAGAMENTO PELO SERVIÇO, RECEBIDO DO USUÁRIO PELA OPERADORA DE ORIGEM E REPASSADO À OPERADORA DE DESTINO. HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. PRESCRIÇÃO. (...) 3. O fenômeno interconexão, normatizado pela Lei 9.472/97, ocorre quando a concessionária da qual o usuário do serviço é assinante, não dispõe de rede e de mecanismos para a execução integral de seus serviços, necessitando da utilização da rede e dos mecanismos de outra concessionária para a prestação do serviço ao usuário. Em outras palavras, é um serviço prestado em duas fases distintas: primeiro, uma empresa concessionária origina a ligação (a que detém a assinatura do usuário); depois, outra empresa (a detentora da rede e dos mecanismos para a prestação do serviço na região de destino da ligação) continua e termina a execução do serviço. 4. Hipótese em que o usuário efetua o pagamento integral do serviço e a operadora de origem repassa à operadora de destino o valor corresponde à etapa complementar da interconexão. 5. Conforme disciplina o artigo 15, combinado com o artigo 3º, do ANEXO À RESOLUÇÃO N.º 410, DE 11 DE JULHO DE 2005, que regulamenta a Lei n.º 9.472/97 (Artigo 15 - (...) cada prestadora deve arcar com os custos de entrega do tráfego advindo de sua rede até o Ponto de Interconexão ou Ponto de Presença para Interconexão da prestadora recebedora do tráfego - Artigo 3º (...) VI - Ponto de Interconexão: Elemento de Rede empregado como ponto de entrada ou saída para o tráfego a ser cursado na Interconexão com outra rede, constituindo o ponto de referência para definição dos deveres e obrigações de cada uma das partes envolvidas no contrato de interconexão; VII - Ponto de Presença para Interconexão: Elemento de Rede empregado como acesso remoto de um Ponto de Interconexão, tornando-se o ponto de referência

*para definição dos deveres e obrigações de cada uma das partes envolvidas no contrato de interconexão) verifica-se que há um divisor de águas, definido em norma objetiva, explicitando que os custos da etapa complementar da interconexão deve ser suportado pela operadora de destino. 6. Logo, indevido inverter-se o regime e classificar o valor a ser repassado como um "custo" a ser suportado pela operadora de origem. 7. Com efeito, para a operadora de origem, o valor que recebe do usuário pelo serviço de telefonia via interconexão, a parte a ser repassada à operadora de destino não deve integrar a base de cálculo para a incidência de PIS e COFINS. (...). (TRF4, AC 5000984-38.2010.404.7003, Primeira Turma, Relator p/ Acórdão Joel Ilan Paciornik, juntado aos autos em 17/12/2013).*

Com as menções constitucionais/legais apostas, já é possível tecer algumas considerações.

Viu-se a hipótese de incidência do ISS (CF/88, art.153, III; LC 116/03; CTM) e também a do ICMS, no que se atine aos serviços de comunicação (CF/88, art.155, II c/c §3º; LC 87/96). Ademais, colacionou-se excerto da Lei Geral de Telecomunicações (Lei n.º.9.472/97, art.145-147) reportando à definição legal da “interconexão de rede” – objeto da consulta. Em complemento às referências constitucionais e legais, cita-se excerto da Resolução 410/2005 da Anatel que aprovou o Regulamento Geral da Interconexão:

(...)

### *Seção III*

#### *Do Provimento da Interconexão*

(...)

*Art. 12. As prestadoras de Serviços de Telecomunicações de interesse coletivo são obrigadas a tornar suas redes disponíveis para Interconexão quando solicitado por qualquer outra prestadora de Serviço de Telecomunicações de interesse coletivo.*

(...)

*Art. 32. Nos termos do contrato de Interconexão as prestadoras de Serviços de Telecomunicações de interesse coletivo podem compartilhar equipamentos, infra-estrutura, facilidades e outros meios visando à implementação da Interconexão de redes.*

(...)

## Seção II

### Da Construção das Redes

(...)

*Art. 38. As prestadoras de Serviços de Telecomunicações de interesse coletivo devem tornar disponíveis, em condições justas e não discriminatórias, facilidades, tais como cabos, fibras, dutos, postes, torres dentre outras, para uso, quando solicitado, pelas prestadoras de Serviços de Telecomunicações de interesse coletivo com a finalidade específica destas construírem suas redes.*

No mesmo diapasão, a Cláusula Décima do Convênio ICMS n°.126, de 11 de dezembro de 1998, com alterações posteriores, revogada pelo Convênio ICMS n°.16/2013, previa (sem destaques no original):

(...)

*10 - Cláusula décima. Na prestação de serviços de comunicação entre empresas de telecomunicação relacionadas no Ato COTEPE 10/08, de 23 de abril de 2008, prestadoras de Serviço Telefônico Fixo Comutado - STFC, Serviço Móvel Celular - SMC ou Serviço Móvel Pessoal - SMP, o imposto incidente sobre a cessão dos meios de rede será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final.*

*§ 1º Aplica-se, também, o disposto nesta cláusula às empresas prestadoras de Serviço Limitado Especializado - SLE, Serviço Móvel Especializado - SME e Serviço de Comunicação Multimídia - SCM, que tenham como tomadoras de serviço as empresas referidas no caput, desde que observado o disposto no § 2º e as demais obrigações estabelecidas em cada unidade federada.*

*§ 2º O tratamento previsto nesta cláusula fica condicionado à comprovação do uso do serviço como meio de rede, da seguinte forma:*

*I - apresentação de demonstrativo de tráfego, contrato de cessão de meios de rede ou outro documento, contendo a natureza e o detalhamento dos serviços, endereços e características do local de instalação do meio;*

*II - declaração expressa do tomador do serviço confirmando o uso como meio de rede;*

*III - utilização de código específico para as prestações de que trata esta cláusula, no arquivo previsto no Convênio ICMS 115/03, de 12 de dezembro de 2003;*

*IV - indicação, no corpo da nota fiscal, do número do contrato ou do relatório de tráfego ou de identificação específica do meio de rede que comprove a natureza dos serviços e sua finalidade. (Redação dada à cláusula pelo Convênio ICMS nº 117, de 26.09.2008, DOU 01.10.2008, com efeitos a partir de 01.07.2009);*

### III. Conclusão.

Por toda a contextura apresentada, temos que o item específico, objeto da consulta, qual seja, a “interconexão de rede” está fora do escopo da tributação pelo ISS. No âmbito local, entendemos que o “serviço” não se amolda à previsão do item 3.04 da lista anexa ao Código Tributário Municipal.

Ademais, o ISS não incide sobre atividade meio e a Constituição é expressa ao excluir do campo de incidência do imposto municipal os serviços de comunicação, atribuindo-os, exclusivamente, aos Estados (CF/88, art.155, II e §3º).

Do mais, o antigo enquadramento da atividade em apreço no item 79 (locação de bens móveis) da lista do ora revogado Decreto Lei nº.406, de 31 de dezembro de 1968, foi rechaçado pelo STF. Destaca-se a seguinte ementa:

*"Ementa: Tributo - Figurino constitucional. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. Imposto sobre serviços - Contrato de locação. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional." RE 116.121, Relator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgamento em 11.10.2000, DJ de 25.5.2001.*

O tema foi sedimentado com a edição da Súmula Vinculante nº. 31 que expressa: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

Portanto, em nosso sentir, o serviço de interconexão de rede não está no âmbito da incidência do ISS.

Todavia, é preciso mencionar que tal conclusão difere da vislumbrada pelo Conselho Municipal de Contribuintes, isso na sistemática anterior ao advento da Lei Complementar 116/2003.

Mais recentemente, pela leitura de voto proferido no âmbito do processo n.º 41.284/2006, tem-se que o Conselho posiciona-se pela incidência do ISS com fundamento no artigo 61 da LGT, por compreender que a interconexão de rede trata-se de serviço de valor agregado (SVA) e também pelo fato de que a posição do STF acerca da inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre locação de bens móveis não teria efeitos *erga omnes*.

Sobre os argumentos expendidos pelo Conselho, não sabemos se houve ou não a superação de tal entendimento. *Tal fato deve ser aferido pela consulente, para a baliza de sua conduta*. Não obstante, temos que com a edição da Súmula Vinculante n.º 31 não subsiste fundamento para se enquadrar a atividade de locação de bens móveis no escopo da incidência do ISS. Noutro giro, sobre os serviços de valor agregado (SVA) também não haveria, em tese, a incidência do imposto municipal, conforme assentado na doutrina:

*“(...) os serviços conexos aos de telecomunicação que não possuem autonomia própria e não tem um fim em si mesmo, consistindo em meras etapas para a prestação do serviço-fim, não podem ser alcançados pelo ISSQN”<sup>3</sup>.*

Por fim, nosso posicionamento, ora manifestado, não vincula a Consulente, sendo apenas opinativo. Todavia, caso se entenda por bem adotá-lo, é mister que o assunto seja normatizado em âmbito interno, até mesmo em reverência ao princípio da isonomia.

É nossa orientação que submetemos à ratificação superior.

Londrina (PR), 20 de novembro de 2014.

MARCELO MOREIRA CANDELORO

Procurador do Município de Londrina – Matrícula n.º 15.443-1

---

<sup>3</sup> Ob.cit.p.211.

Ratifico a Orientação Jurídica n.º. 1.901/2014-PGM. Encaminho-a para a Procuradoria-Geral Adjunta da Gestão do Contencioso. Data supra.

CARLOS RENATO CUNHA

Gerente de Assuntos Fiscais e Tributários

Procurador do Município de Londrina – Matrícula n.º.14.157-7

Recebi a Orientação Jurídica n.º. 1.901/2014-PGM, e, tendo em vista o contido na Portaria n. 5/2010-PGM, encaminho-a ao Ilmo. Sr. Procurador-Geral. Data supra.

RENATA KAWASAKI SIQUEIRA

Procuradora-Geral Adjunta de Gestão da Consultoria

Ratifico a Orientação Jurídica.

Em \_\_/\_\_/\_\_

PAULO CESAR GONCALVES VALLE

Procurador-Geral do Município