



UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE
FACULDADE DE DIREITO

AUANE PIRES DE SANTANA

A TRIBUTAÇÃO DA TECNOLOGIA *STREAMING* NO BRASIL
UMA ANÁLISE SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DE INCIDÊNCIA DO ISS
PARA O *STREAMING*

São Paulo

2019

AUANE PIRES DE SANTANA

A TRIBUTAÇÃO DA TECNOLOGIA *STREAMING* NO BRASIL

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Faculdade de Direito da
Universidade Presbiteriana Mackenzie
para a obtenção do título de bacharel em
Direito.

Orientador: Prof. Edmundo Emerson de
Medeiros

São Paulo

2019

FICHA CATALOGRÁFICA

SANTANA, AUANE PIRES DE

A tributação da tecnologia *Streaming* no Brasil / Auane Pires de Santana. – São Paulo, 2019.

65 p. ; 00cm

Trabalho de Conclusão de Curso -- Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Orientador: Edmundo Emerson de Medeiros

Nome: SANTANA, Auane Pires de.

Título: A tributação da tecnologia *Streaming*
no Brasil.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de
Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie para obtenção
do título de Bacharel em Direito.

Aprovado em:

Banca
Examinadora

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

AGRADECIMENTOS

O caminho até aqui foi longo e difícil, mas devo os meus mais sinceros agradecimentos a algumas pessoas especiais em minha vida.

Gostaria de inicialmente agradecer a minha família, pois sem vocês eu não teria chegado até aqui, ao olhar para trás só sinto orgulho do caminho trilhado e do aprendizado adquirido, sem os conselhos e apoio de vocês nada disso seria possível, esta conquista não é apenas minha, mas também é de vocês!

Agradeço especialmente ao meu namorado Sidney por me dar forças e me lembrar que os sonhos existem para serem realizados e por não me fazer esquecer todos os dias o quanto eu sou capaz de alcançá-los.

Agradeço também ao meu orientador Edmundo Emerson Medeiros, por partilhar um pouco do seu gigantesco conhecimento e me fazer brilhar os olhos ao estudar o Direito tributário.

Agradeço também aos meus amigos Juliana Barbosa e Wellington Faria, por toda parceria partilhada, risadas, carinho, apoio e por tornar esta trajetória mais leve, espero que nossa amizade dure a vida inteira.

Agradeço por fim à Universidade Presbiteriana Mackenzie, por me abrir as portas para o Direito e por contribuir com a minha formação e com quem eu sou hoje, uma pessoa que com certeza olhará o mundo com outros olhos...

Por fim, agradeço à Deus por me dar forças diariamente e por me fazer trilhar um caminho de luz...

RESUMO

Este trabalho visa analisar a tributação de serviços de *Streaming* no Brasil, verificando se a incidência do Imposto sobre Serviços (ISS) para estas plataformas é constitucional. Primeiro analisaremos a tecnologia *Streaming*, estudando seu conceito, origem, espécie, estrutura e as duas principais empresas de *Streaming* utilizadas atualmente, Netflix e Spotify. Posteriormente, examinaremos o *Streaming* como hipótese de incidência tributária, a partir da forma como é tributado nos Estados Unidos (EUA). Além disso, verificaremos a questão do conflito de competências entre o ICMS e o ISS, que é assunto bastante discutido atualmente. Ainda, estudaremos a aplicabilidade do ISS, verificando o seu conceito, aspectos históricos, seu comportamento com base na legislação pátria e sua regra matriz de incidência. Por fim, identificaremos se de fato há constitucionalidade da aplicação do Imposto sobre Serviços para as plataformas de *Streaming*, identificação se deveria ou não ter como característica essencial a obrigação “de fazer” e analisando a Súmula Vinculante número 31, a fim de corroborar com a análise de inconstitucionalidade da referida exação.

Palavras chave: *Streaming*, tributação; ISS; Imposto sobre serviços; Constitucionalidade de incidência do ISS;

ABSTRACT

This monography aims to analyze the taxation of *Streaming* services in Brazil, verifying if the incidence of the Services Tax (ISS) for these platforms is constitutional. First we will look at *Streaming* technology, studying its concept, origin, species, structure and the two main *Streaming* companies used today, Netflix and Spotify. In the following, we will examine how *Streaming* as a tax incidence hypothesis, based on how it is taxed in the United States (US). In addition, we will look at the issue of the conflict of competences between the ICMS and the ISS, which is a matter of much discussion today. Still, we will study the applicability of the ISS, checking its concept, historical aspects, its behavior based on the national legislation and its incidence rule rule. Finally, we will identify whether there is a constitutionality of the application of the service excise for *Streaming* platforms, identifying whether or not it should have as its essential characteristic the obligation to “do” and analyzing Binding Precedent No. 31, in order to corroborate with the unconstitutionality analysis of that exaction.

Keywords: *Streaming*; ISS; Tax over services; Constitutionality of ISS incidence;

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI – Ação direta de inconstitucionalidade

Ag – Agravo

Art. - Artigo

CC – Código Civil

CF – Constituição Federal

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

CTN – Código Tributário Nacional

EC – Emenda Constitucional

ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

ISS – Imposto sobre Serviços

ISSQN – Imposto sobre Serviços de qualquer natureza.

LC – Lei Complementar

RE – Recurso Extraordinário

SP – São Paulo

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
2. A TECNOLOGIA <i>STREAMING</i>.....	11
2.1. Conceito e origem de <i>Streaming</i>	11
2.2. Suas principais características e espécies	13
2.3. Estrutura do <i>Streaming</i>	14
2.4. Netflix e Spotify	15
3. DIREITO COMPARADO	18
3.1. A tributação de <i>Streaming</i> nos Estados Unidos.....	18
4. DO CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE O ICMS E O ISS	21
4.1. Da Competência Tributária	21
4.2. Convenio ICMS 106/2017	22
4.2.1. ADI 5.958 para questionar o convenio ICMS 106/2017.....	25
4.3. <i>Streaming</i> um serviço ou uma mercadoria?	27
5. DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS).....	30
5.1. Conceito de serviço e suas dicotomias.....	30
5.2. Aspectos históricos do ISS	32
5.3. A Lei Complementar do ISS	34
5.4. A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISS.....	35
5.4.1. Aspecto pessoal	35
5.4.2. Aspectos materiais	38
5.4.3. Aspecto temporal.....	40
5.4.4. Aspecto espacial	43
5.4.5. Aspecto quantitativo	47
5.5. A Lei do ISS n. 116/2003 e as alterações sofridas pela Lei Complementar n. 157/2016.....	49
6. ANÁLISE SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DO ISS PARA O <i>STREAMING</i>.....	52
6.1. Da obrigação de fazer.....	52
6.2. Análise da Sumula vinculante n. 31 do STF	55
7. CONCLUSÃO.....	58
REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA.....	61

1. INTRODUÇÃO

O desenvolvimento e a adesão à novas tecnologias vêm revolucionando o mundo e a forma como a sociedade vive, pensa e se comunica. Sendo indiscutível o quanto estas tecnologias trazem mudanças e desafios à sociedade, seja no âmbito jurídico, econômico ou cultural. É essencial que o Estado atue de forma a equilibrar estas relações tecnológicas.

O *Streaming* traz um novo paradigma à legislação atual, e diante deste crescimento os entes públicos cada um em sua competência estão buscando formas de tributar tais plataformas, com a intenção de aumento da arrecadação tributária e diminuição do déficit orçamentário.

Ocorre que nem sempre estes entes seguem os padrões tributários ditados pela Constituição Federal e pelas Leis que regulam tais institutos.

Cabe aos doutrinadores, juristas e advogados questionar se por vezes a exação possui legalidade, ou se é inconstitucional e merece ser revogada.

Em se tratando de *Streaming*, atualmente tivemos dois instrumentos que buscaram viabilizar a cobrança, com o Convenio 106/2017 para cobrar o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e a Lei Complementar 157/2016 para cobrar o Imposto sobre Serviços (ISS), gerando um conflito de competência e ensejando uma discussão sobre sua legalidade.

No que tange ao ICMS, boa parte da doutrina e jurisprudência entende a sua não incidência, pois esta fere a hierarquia normativas das Leis e o próprio texto Constitucional.

Porém, no que tange ao ISS, muito ainda se discute se o *Streaming* pode ser considerado um serviço ou não, vez que a tecnologia *Streaming* caracteriza apenas a disponibilização de um conteúdo e não o exercício de um “serviço de fato”, por isso este trabalho visa analisar se a cobrança do ISS para a tecnologia *Streaming* é constitucional.

2. A TECNOLOGIA *STREAMING*

2.1. Conceito e origem de *Streaming*

Streaming termo que deriva do inglês *stream* que significa corrente, é uma tecnologia que possibilita a transmissão de áudio e vídeo pela internet, sem que o usuário faça download do conteúdo que está sendo visto ou ouvido.¹ De acordo com o dicionário de Cambridge a palavra significa: “*the activity of listening to or watching sound or video directly from the internet*”, (Cambridge Dictionary) ² ou em sua tradução, a atividade de ouvir ou assistir sons ou vídeos diretamente da internet.

A partir disto, podemos concluir que o *Streaming* é a tecnologia de transmissão que viabiliza acesso a conteúdo de internet, sem que haja a transferência da posse ou da propriedade.³ Por isso, diferente do *download* o *Streaming* não necessita de espaço em disco, uma vez que o arquivo é armazenado em um servidor e seus usuários tem livre acesso para assistir ou ouvir em qualquer lugar, não se limitando ao espaço e tempo.

O *Streaming* surgiu na metade do século vinte, na década de 90, nos Estados Unidos. Na época, não era popular em decorrência da baixa velocidade da internet naquele período, em que não era possível baixar o carregamento instantaneamente do vídeo.⁴

Em 1920, George Owen Squier patenteou um sistema de transmissão e distribuição de sinais através de linhas elétricas. Posteriormente chamada de Muzak (transmissão de música contínua), esta transmissão foi realizada sem o uso do aparelho de rádio.⁵

¹ UM POUCO sobre a história do *Streaming*. [S. l.], 2016. Disponível em:

<https://aovivonaweb.tv/blog/um-pouco-sobre-a-historia-do-Streaming>. Acesso em: 18 maio 2019.

² CAMBRIDGE INTERNATIONAL DICTIONARY OF ENGLISH. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 1995.

³ REVOREDO, Tatiana Trícia de Paiva. A tecnologia “*Streaming*” (fornecida pela Netflix, Spotify e outros) no contexto do direito tributário brasileiro e do direito digital. [S. l.: s. n.], 1 mar. 2017. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-158/a-tecnologia-Streaming-fornecida-pela-netflix-spotify-e-outros-no-contexto-do-direito-tributario-brasileiro-e-do-direito-digital/>. Acesso em: 11 set. 2019.

⁴ REVOREDO, Tatiana Trícia de Paiva. A tecnologia “*Streaming*” (fornecida pela Netflix, Spotify e outros) no contexto do direito tributário brasileiro e do direito digital. [S. l.: s. n.], 1 mar. 2017. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-158/a-tecnologia-Streaming-fornecida-pela-netflix-spotify-e-outros-no-contexto-do-direito-tributario-brasileiro-e-do-direito-digital/>. Acesso em: 11 set. 2019.

⁵ ZOE WEB, História do *Streaming*. [S. l.], 20 dez. 2018. Disponível em: <https://zoeweb.com.br/historia-do-Streaming/>. Acesso em: 11 set. 2019.

Quanto ao *Streaming* de mídia em computadores por muitas décadas não haviam tido progressos, dado ao alto custo e limitações dos hardwares de computadores. Somente no final dos anos 80 e durante os anos 90, os computadores pessoais se tornaram mais modernos a ponto de suportar melhor os vários tipos de mídia. Ainda assim, os computadores eram limitados e as mídias em geral eram transmitidas através de outros tipos de canais.⁶

Ouvir ou assistir vídeo exigiam muita paciência devido ao lento carregamento dos dados de internet, que naquele período eram dial-up, ou a conhecida internet discada, que se limitava ao uso da rede ou do telefone ⁷, mas tudo isso mudou ao longo dos anos 2000, quando houve o aumento da internet, com o surgimento da banda larga e então o *Streaming* se popularizou.⁸

Em 1995, a empresa *Progressive Network*, criadora da *Real Áudio*, popularizou o *Streaming online* (sendo a primeira a difundir a tecnologia na rede), funcionando apenas com som. A qualidade não era tão boa se comparada ao arquivo original, mas a tecnologia demonstrou avanço, ao passo que não era mais preciso enfrentar longos downloads pelos internautas.⁹

A empresa *Realnetworks* também foi pioneira no *Streaming* ao transmitir pela primeira vez em 1995 um jogo de baseball entre os Yankees e o Seattle Mariners na internet. E no mesmo ano, um concerto no Paramount Theater, também transmitido na internet.¹⁰

No Brasil, em 1996 foram transmitidos online pela internet Gilberto Gil e sua banda ao tocar a música “Pela internet”, no escritório da Embratel no Rio de Janeiro, este feito foi o primeiro no país, para que isto fosse possível foram necessários mobilização de empresas de telecomunicação, da IBM e do jornal O Globo, acompanhados de técnicos, produtores e músicos, lembrando que a sala ficou cheia

⁶ ZOE WEB, História do *Streaming*. [S. l.], 20 dez. 2018. Disponível em: <https://zoeweb.com.br/historia-do-Streaming/>. Acesso em: 11 set. 2019.

⁷ BLOG, Minha conexão. Velocidade da internet: o que é Banda Larga?. [S. l.]: [s. n.], 2 maio 2019. Disponível em: <https://www.minhaconexao.com.br/blog/velocidade-da-internet-o-que-e-banda-larga/>. Acesso em: 12 set. 2019.

⁸ REVOREDO, Tatiana Trícia de Paiva. A tecnologia “*Streaming*” (fornecida pela Netflix, Spotify e outros) no contexto do direito tributário brasileiro e do direito digital. [S. l.: s. n.], 1 mar. 2017. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-158/a-tecnologia-Streaming-fornecida-pela-netflix-spotify-e-outras-no-contexto-do-direito-tributario-brasileiro-e-do-direito-digital/>. Acesso em: 11 set. 2019.

⁹ ZOE WEB, História do *Streaming*. [S. l.], 20 dez. 2018. Disponível em: <https://zoeweb.com.br/historia-do-Streaming/>. Acesso em: 11 set. 2019.

¹⁰ ZOE WEB, História do *Streaming*. [S. l.], 20 dez. 2018. Disponível em: <https://zoeweb.com.br/historia-do-Streaming/>. Acesso em: 11 set. 2019.

de cabos, uma vez que não existia Wi-Fi na época.¹¹

A partir de então, pesquisas foram iniciadas a fim de melhorar e modernizar ainda mais a tecnologia *Streaming*, contando atualmente com inúmeros serviços popularizados ao redor do mundo.

2.2. Suas principais características e espécies

A tecnologia *Streaming* possui características próprias e atualmente existem duas espécies, conforme veremos abaixo.

Na tecnologia *Streaming* as informações não são armazenadas no dispositivo do usuário, os dados são transmitidos com destinação temporária em cache de sistema, de tal forma a mídia (vídeo ou áudio) é reproduzida ao usuário na mesma medida em que os dados de internet chegam.¹²

Desta forma, a tecnologia *Streaming* possibilita que o usuário reproduza os conteúdos protegidos por direitos autorais, sem que haja a violação destes direitos, bem semelhante ao que ocorre na rádio e na televisão.¹³ Se diferenciando do download, em que o conteúdo é armazenado na mídia do HD, configurando download ilegal (apesar de ilegal quando o conteúdo é baixado para uso próprio a lei brasileira não a caracteriza como crime).¹⁴

No *Streaming* também há vantagem quanto a liberdade de acesso ao conteúdo, que pode acontecer a qualquer momento, ficando a critério do usuário assistir a um determinado acontecimento ao vivo, ou sob demanda, quando tiver interesse.¹⁵

¹¹ TCA, TCA. A incrível história do *Streaming*. [S. l.]: [s. n.], 2018. Disponível em: <https://www.tca.com.br/blog/a-incrivel-historia-do-Streaming/>. Acesso em: 11 set. 2019.

¹² REVOREDO, Tatiana Trícia de Paiva. A tecnologia “*Streaming*” (fornecida pela Netflix, Spotify e outros) no contexto do direito tributário brasileiro e do direito digital. [S. l.: s. n.], 1 mar. 2017. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-158/a-tecnologia-Streaming-fornecida-pela-netflix-spotify-e-outras-no-contexto-do-direito-tributario-brasileiro-e-do-direito-digital/>. Acesso em: 11 set. 2019.

¹³ TANGERINO, Dayane Fanti. A tecnologia *Streaming* e a violação de direitos autorais. [S. l.]: [s. n.], 31 ago. 2016. Disponível em: <https://canalcienciascriminais.com.br/tecnologia-Streaming-e-violacao-de-direitos-autorais/>. Acesso em: 11 set. 2019.

¹⁴ JURÍDICO CERTO, Jurídico Certo. <https://blog.juridicocerto.com/2015/09/brasil-e-lider-mundial-em-download-ilegal-entenda-a-lei-brasileira-sobre-pirataria.html>. [S. l.], 11 set. 2015. Disponível em: <https://blog.juridicocerto.com/2015/09/brasil-e-lider-mundial-em-download-ilegal-entenda-a-lei-brasileira-sobre-pirataria.html>. Acesso em: 11 set. 2019.

¹⁵ REVOREDO, Tatiana Trícia de Paiva. A tecnologia “*Streaming*” (fornecida pela Netflix, Spotify e outros) no contexto do direito tributário brasileiro e do direito digital. [S. l.: s. n.], 1 mar. 2017. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-158/a-tecnologia-Streaming-fornecida-pela-netflix-spotify-e-outras-no-contexto-do-direito-tributario-brasileiro-e-do-direito-digital/>. Acesso em: 11 set. 2019.

Diante destas escolhas, ficamos perante dois dos principais tipos de *Streaming* que existem atualmente, *Streaming on demand* e *live Streaming*.

No *Streaming on demand* as possibilidades estão na mão do usuário, este acessa o conteúdo desejado, como filmes, séries, músicas ou documentários e afins, em um catálogo pronto, através da transmissão automática de arquivos. É possível optar por que assistir ou ouvir, quando e como (smartphone ou televisão etc.), da forma como melhor desejar.¹⁶

Por sua vez, no *live Streaming* o usuário tem a oportunidade de assistir conteúdos ao vivo, no mesmo momento de sua transmissão, sendo possível que interaja com o evento ao mesmo tempo em assiste.¹⁷

2.3. Estrutura do *Streaming*

O *Streaming* é fruto da evolução de diversos formatos de conteúdo. Com a aquisição de novos formatos de propaganda foi possível expandir as possibilidades de comunicação.¹⁸

O procedimento se inicia pela captação do sinal de vídeo, quando se tratar de *Streaming live* a transmissão se dará de forma ininterrupta (enquanto durar o conteúdo).¹⁹

Depois que a captação está definitivamente estruturada se inicia a liberação do sinal de vídeo. A partir disto, o sinal é codificado e transmitido para os servidores. Graças a isso, com o *Streaming* é possível oferecer soluções aos diversos problemas com conexão que possam surgir, uma vez que o sinal do *Streaming* tem maior velocidade do que a transmissão via satélite. A qualidade adaptativa e a tecnologia

¹⁶ REVOREDO, Tatiana Trícia de Paiva. A tecnologia “*Streaming*” (fornecida pela Netflix, Spotify e outros) no contexto do direito tributário brasileiro e do direito digital. [S. l.: s. n.], 1 mar. 2017. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-158/a-tecnologia-Streaming-fornecida-pela-netflix-spotify-e-outros-no-contexto-do-direito-tributario-brasileiro-e-do-direito-digital/>. Acesso em: 11 set. 2019.

¹⁷ REVOREDO, Tatiana Trícia de Paiva. A tecnologia “*Streaming*” (fornecida pela Netflix, Spotify e outros) no contexto do direito tributário brasileiro e do direito digital. [S. l.: s. n.], 1 mar. 2017. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-158/a-tecnologia-Streaming-fornecida-pela-netflix-spotify-e-outros-no-contexto-do-direito-tributario-brasileiro-e-do-direito-digital/>. Acesso em: 11 set. 2019.

¹⁸ VASCONCELOS, Naor. *Streaming*: descubra como funcionam as transmissões ao vivo. [S. l.], 20 maio 2019. Disponível em: <https://zoeweb.com.br/Streaming-descubra-como-funcionam-as-transmissoes-ao-vivo/>. Acesso em: 11 set. 2019.

¹⁹ VASCONCELOS, Naor. *Streaming*: descubra como funcionam as transmissões ao vivo. [S. l.], 20 maio 2019. Disponível em: <https://zoeweb.com.br/Streaming-descubra-como-funcionam-as-transmissoes-ao-vivo/>. Acesso em: 11 set. 2019.

ABR garantem a entrega simultânea com pouco ou nenhum atraso de sinal.²⁰

Posteriormente, vem a etapa de distribuição, em que há todo um procedimento logístico do sinal, de forma a minimizar os impactos, traçando uma rota mais rápida até o usuário. Isto acontece, pois é enviado um sinal de vídeo do servidor principal aos servidores secundários. Os servidores secundários são tidos com base na localização do usuário, aumento a velocidade de transmissão.²¹

Com o *Streaming* também é possível a criação de um canal próprio, não ficando sujeito ao uso de plataformas comuns de *Streaming*, garantindo uma transmissão personalizada, que também pode ser realizada com o uso de aplicativos.²²

2.4. Netflix e Spotify

A Netflix é um serviço de transmissão online que permite aos assinantes assistirem a uma variedade de filmes, séries e documentários de forma ilimitada, mediante o pagamento de assinatura mensal, sem comerciais e sem compromisso, basta ter conexão à Internet.²³

Foi fundado em 1997 em Scotts Valley, Califórnia, Estados Unidos, atualmente é a maior provedora global de filmes e series de televisão via *Streaming* no mundo, possui mais de 100 milhões de assinantes, totalizando mais de 125 milhões de horas de conteúdo. Surgiu inicialmente como um serviço de entrega de DVD por correio.²⁴

A expansão do *Streaming* que se iniciou nos EUA por volta de 2007 e posteriormente no Canadá em 2010, que está presente hoje em mais de 190 países começou produzindo séries, sendo uma das primeiras *webserie* de sucesso “*House*

²⁰ VASCONCELOS, Naor. *Streaming*: descubra como funcionam as transmissões ao vivo. [S. l.], 20 maio 2019. Disponível em: <https://zoeweb.com.br/Streaming-descubra-como-funcionam-as-transmissoes-ao-vivo/>. Acesso em: 11 set. 2019.

²¹ VASCONCELOS, Naor. *Streaming*: descubra como funcionam as transmissões ao vivo. [S. l.], 20 maio 2019. Disponível em: <https://zoeweb.com.br/Streaming-descubra-como-funcionam-as-transmissoes-ao-vivo/>. Acesso em: 11 set. 2019.

²² VASCONCELOS, Naor. *Streaming*: descubra como funcionam as transmissões ao vivo. [S. l.], 20 maio 2019. Disponível em: <https://zoeweb.com.br/Streaming-descubra-como-funcionam-as-transmissoes-ao-vivo/>. Acesso em: 11 set. 2019.

²³ NETFLIX (Brasil). Netflix. [S. l.]: [s. n.]. Disponível em: https://help.netflix.com/pt/node/412?ui_action=kb-article-popular-categories. Acesso em: 5 set. 2019.

²⁴ Netflix. In: WIKIPÉDIA: a enciclopédia livre. Wikimedia, 2019. Disponível em: <https://pt.wikipedia.org/wiki/Netflix>. Acesso em: 5 set. 2019.

²⁴ GONCALVES, Jeferson. Netflix quer novas produções e aplicativos melhores para 2016. [S. l.], 23

of cars”, lançada em 2013.²⁵

Atualmente, a Netflix busca expandir a plataforma para mais localidades, além de também planejar novas produções e melhorias em seus aplicativos. Estes planos foram apresentados no *Mobile World Congress*, em Barcelona (Espanha), além de também se preocuparem com a melhor experiência aos usuários, com a melhor qualidade e resolução dos vídeos.²⁶

Em 2018 a Netflix ultrapassou a *The Walt Disney Company* e se tornou a empresa de entretenimento com maior valor de mercado do mundo, avaliada em 153 bilhões de dólares.²⁷

O Spotify por sua vez é um serviço de *Streaming* de música, podcast e vídeo. Surgiu oficialmente em 2008, desenvolvido pela startup Spotify AB em Estocolmo na Suécia. Atualmente disponível em maior parte da Europa, América, Austrália, Nova Zelândia e regiões da Ásia, acessível em boa parte dos dispositivos modernos, *smartphones*, *tablets* e computadores também. Contando atualmente com mais de 217 milhões de usuários ativos, incluindo mais de 100 milhões de usuários pagantes, com acesso a mais de 30 milhões de músicas.²⁸

O Spotify é um serviço gratuito, com recursos básicos, propaganda e limitações. Também com opção denominada premium em que o usuário paga um valor mensal para ter acesso a todo o conteúdo, sem limitações como qualidade de transmissão e *download* de músicas.²⁹

O Spotify paga royalties com base no número de audições de um artista como quantidade de vezes que a música foi ouvida no serviço, diferenciando das vendas físicas ou de download, em que é pago ao artista um valor fixo por música ou álbum vendido. É distribuído aproximadamente 70% da receita total para os titulares de direitos, que posteriormente pagam aos artistas com base em acordos e contratos

²⁵ Netflix. In: WIKIPÉDIA: a enciclopédia livre. Wikimedia, 2019. Disponível em: <<https://pt.wikipedia.org/wiki/Netflix>>. Acesso em: 5 set. 2019.

²⁶ GONCALVES, Jeferson. Netflix quer novas produções e aplicativos melhores para 2016. [S. l.], 23 fev. 2016. Disponível em: <https://olhardigital.com.br/mwc/noticia/netflix-quer-novas-producoes-e-aplicativos-melhores-para-2016/55397>. Acesso em: 5 set. 2019.

²⁷ POR G1, Por G1. Netflix passa Disney e vira empresa de mídia com maior valor de mercado. [S. l.]: [s. n.], 24 maio 2018. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/netflix-passa-disney-e-vira-empresa-de-midia-com-maior-valor-de-mercado.ghtml>. Acesso em: 5 set. 2019.

²⁸ Spotify. In: WIKIPÉDIA: a enciclopédia livre. Wikimedia, 2019. Disponível em: <<https://pt.wikipedia.org/wiki/Spotify>>. Acesso em: 5 set. 2019.

²⁹ Spotify. In: WIKIPÉDIA: a enciclopédia livre. Wikimedia, 2019. Disponível em: <<https://pt.wikipedia.org/wiki/Spotify>>. Acesso em: 5 set. 2019.

individuais.³⁰

³⁰ Spotify. In: WIKIPÉDIA: a enciclopédia livre. Wikimedia, 2019. Disponível em: <<https://pt.wikipedia.org/wiki/Spotify>>. Acesso em: 5 set. 2019.

3. DIREITO COMPARADO

3.1. A tributação de *Streaming* nos Estados Unidos

EUA, pioneiro na tecnologia *Streaming* já possui legislação e jurisprudência avançada sobre o tema.

Em 01 de Setembro de 2015 em Chicago foi emitida a instrução fiscal denominada *Tax Rule* nº 5³¹ expedida pelo Departamento de Finanças de Chicago, que alterou o *Chicago Amusement Tax*, ou em sua tradução “imposto sobre entretenimento”, visando tributar o entretenimento por meio eletrônico. A tributação se aplica aos contribuintes que assistem, visualizam ou participam de qualquer entretenimento por meio digital, sendo cobrado a alíquota de 9% sobre este fato gerador, além de eventos tradicionalmente tributáveis como exposições, shows de entretenimento, atividades recreativas ou similares. Para fins de fornecimento, o imposto se aplica ao cliente cujo endereço residencial ou comercial principal esteja localizado na cidade de Chicago, evidenciados pela fatura de cartão de crédito, endereço de cobrança, CEP ou outras informações confiáveis. Por fim, o imposto só se aplica às locações normalmente transmitidas online, ou baixadas temporariamente, vez que o *Streaming* não possui caráter permanente.³²

Já no Alabama, localizado na região sudeste dos EUA, foi editada em 11 de junho de 2015, pelo Departamento de Receita do Alabama a *Administrative Rule* nº 810-6-5-.09, para acrescentar ao *Alabama’s rental tax* ou em sua tradução “imposto de aluguel”, a incidência do *Streaming* de vídeo ou áudio. De acordo com o regulamento alterado, transmissões digitais, como “filmes sob demanda, programas de televisão, *Streaming* de vídeo ou áudio, bem como outros similares disponibilizados aos clientes, independentemente do método de transmissão, alugados por assinatura mensal, seja por período definido ou não, são considerados bens pessoais tangíveis

³¹ JENSEN, Jennifer. US – The disparate state and local tax treatment of digital *Streaming* services. [S. l.: s. n.], 9 set. 2015. Disponível em: <https://ebiz.pwc.com/2015/09/us-the-disparate-state-and-local-tax-treatment-of-digital-Streaming-services-2/>. Acesso em: 15 ago. 2019.

³² REVOREDO, Tatiana Trícia de Paiva. A tecnologia “*Streaming*” (fornecida pela Netflix, Spotify e outros) no contexto do direito tributário brasileiro e do direito digital. [S. l.: s. n.], 1 mar. 2017. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-158/a-tecnologia-Streaming-fornecida-pela-netflix-spotify-e-outras-no-contexto-do-direito-tributario-brasileiro-e-do-direito-digital/>. Acesso em: 15 ago. 2019.

e assim sujeitos ao imposto de aluguel. Além disso, fornecedores de televisão por cabo ou satélite, filmes e músicas digitais online, loja de aplicativos e serviços similares, também estarão sujeitos ao referido imposto. O imposto de aluguel deveria ser imposto sobre o recebimento bruto de transmissão digital, usado no Alabama, conforme determinado pelo endereço do usuário. A oposição de legisladores estaduais e especialistas da área tributária levou o Departamento de Receita do Alabama a revogar a referida emenda administrativa em 7 de julho de 2015. Nem os tribunais de apelação nem a legislatura estadual abordaram diretamente a aplicação do imposto de aluguel aos serviços digitais de *Streaming* no Alabama.³³

No Estado da Florida, em 18 de Dezembro de 2014, em uma consulta fiscal, que resultou na *Florida Technical Assistentement* nº 14A19-005, foi esclarecido que o *sales and use tax* ou em sua tradução “imposto sobre vendas e uso” não se aplica a venda e assinatura de *Streaming* de vídeo digital (incluindo programas de televisão, filmes, eventos esportivos e notícias), isto pois não há transferência de propriedade pessoal tangível. No entanto, tal consulta fiscal concluiu pela incidência do imposto sobre serviços de comunicação, quando do acesso temporário a conteúdo digital mediante assinatura. Por outro lado, a compra de conteúdo de vídeo digital com caráter permanente (baixado ou armazenado em *cloud*, enquadra-se em uma venda de serviços de informação. Os serviços de informação baixados eletronicamente não estão sujeitos ao imposto sobre serviços de comunicação nem ao imposto sobre vendas e uso na Florida.³⁴

A partir de 1º de abril de 2015, o Idaho (Estado localizado na região dos Estados das Montanhas Rochosas) alterou seu estatuto sobre produtos digitais para esclarecer que os serviços de *Streaming* não estão sujeitos a impostos (Idaho, H.B. 209). A principal diferença para verificar se é ou não tributável está no direito de uso, se este for temporário (ou seja, *Streaming*) ou permanente (ou seja, download permanente). O imposto sobre vendas e uso aplica-se a bens digitais quando o comprador adquire o direito permanente de usá-los. No entanto, o imposto sobre vendas e uso não se

³³ JENSEN, Jennifer. US – The disparate state and local tax treatment of digital *Streaming* services. [S. l.: s. n.], 9 set. 2015. Disponível em: <https://ebiz.pwc.com/2015/09/us-the-disparate-state-and-local-tax-treatment-of-digital-Streaming-services-2/>. Acesso em: 15 ago. 2019.

³⁴ REVOREDO, Tatiana Trícia de Paiva. A tecnologia “*Streaming*” (fornecida pela Netflix, Spotify e outros) no contexto do direito tributário brasileiro e do direito digital. [S. l.: s. n.], 1 mar. 2017. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-158/a-tecnologia-Streaming-fornecida-pela-netflix-spotify-e-outras-no-contexto-do-direito-tributario-brasileiro-e-do-direito-digital/>. Acesso em: 15 ago. 2019.

aplica quando o uso é temporário ou está condicionado ao pagamento contínuo da compra. Além disso, a legislação alterada removeu a definição de 'vídeos digitais' da definição de 'bens pessoais tangíveis' para esclarecer que os serviços de transmissão de televisão, através de métodos por cabo e satélite, bem como formas tradicionais, não estão sujeitos ao imposto sobre vendas e uso.³⁵

Estados de diversos locais estão usando abordagens diferentes para tentar lidar com a tributação de *Streaming* de vídeos, programas de TV, jogos e música digital. O *Streaming* digital pode estar sujeito ao imposto sobre entretenimento, imposto sobre comunicações ou ao imposto tradicional sobre vendas e uso. Por outro lado, alguns Estados determinaram que o *Streaming* digital não é tributável pela legislação estadual existente³⁶, fazendo com o que contribuinte ou a sociedade como um todo se perguntem como tratar o *Streaming* digital, principalmente em lugares sem orientação jurídica para tal, ou com a orientação limitada, fazendo nos questionar como realmente o *Streaming* digital deve ser visualizado.³⁷

³⁵ JENSEN, Jennifer. US – The disparate state and local tax treatment of digital *Streaming* services. [S. l.: s. n.], 9 set. 2015. Disponível em: <https://ebiz.pwc.com/2015/09/us-the-disparate-state-and-local-tax-treatment-of-digital-Streaming-services-2/>. Acesso em: 15 ago. 2019.

³⁶ REVOREDO, Tatiana Trícia de Paiva. A tecnologia “*Streaming*” (fornecida pela Netflix, Spotify e outros) no contexto do direito tributário brasileiro e do direito digital. [S. l.: s. n.], 1 mar. 2017. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-158/a-tecnologia-Streaming-fornecida-pela-netflix-spotify-e-outras-no-contexto-do-direito-tributario-brasileiro-e-do-direito-digital/>. Acesso em: 15 ago. 2019.

³⁷ JENSEN, Jennifer. US – The disparate state and local tax treatment of digital *Streaming* services. [S. l.: s. n.], 9 set. 2015. Disponível em: <https://ebiz.pwc.com/2015/09/us-the-disparate-state-and-local-tax-treatment-of-digital-Streaming-services-2/>. Acesso em: 15 ago. 2019.

4. DO CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE O ICMS E O ISS

4.1. Da Competência Tributária

Presente no artigo 6º do CTN, a competência tributária é a repartição ao poder de tributar. É constitucionalmente atribuída aos entes públicos para instituir, arrecadar e legislar sobre os tributos de sua responsabilidade.³⁸

Presente no princípio do federalismo, a competência tributária está prevista no artigo 153 a 156 da CF, atribuindo entre eles o poder de instituir e cobrar os tributos.³⁹

A competência tributária possui 6 características: a indelegabilidade, irrenunciabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, facultatividade e exclusividade. Isto significa que a competência tributária não pode ser delegada, presente no art. 7º do CTN, por isso não se confundindo com a capacidade ativa (que é a de cobrar tributos), já a irrenunciabilidade e incaducabilidade mencionam que o ente político mesmo que não exerça a competência tributária não pode renuncia-la ao passo que esta também não caducará. Já a inalterabilidade e a exclusividade por sua vez, dizem que a competência não pode ser ampliada, possuindo o ente exclusividade. Por fim, a facultatividade concede ao ente o poder de decidir criar ou não o tributo.⁴⁰

Ainda, a competência tributária pode ser de cinco espécies: a privativa, extraordinária, residual, comum e concorrente. Vejamos com mais detalhes.⁴¹

A competência privativa é a prerrogativa exclusiva determinada apenas a pessoa jurídica de direito público que lhe atribui poder para tributar com exclusividade, presente nos artigos 155 a 156, 148 e 149, § 1º, da CF.⁴²

³⁸ DINIZ, Leila. Competência Tributária. [S. l.], 2014. Disponível em: <https://leiladinizmacena.jusbrasil.com.br/artigos/150627504/competencia-tributaria>. Acesso em: 15 set. 2019.

³⁹ SABBAG, Eduardo. Prática Tributária. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

⁴⁰ ALBERGARIA, Luísa. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: conceito, características, capacidade tributária ativa, repartição da competência tributária, bis in idem e bitributação. [S. l.], 10 maio 2018. Disponível em: <https://gotributario.com.br/competencia-tributaria/>. Acesso em: 15 set. 2019.

⁴¹ ALBERGARIA, Luísa. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: conceito, características, capacidade tributária ativa, repartição da competência tributária, bis in idem e bitributação. [S. l.], 10 maio 2018. Disponível em: <https://gotributario.com.br/competencia-tributaria/>. Acesso em: 15 set. 2019.

⁴² ALBERGARIA, Luísa. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: conceito, características, capacidade tributária ativa, repartição da competência tributária, bis in idem e bitributação. [S. l.], 10 maio 2018. Disponível em: <https://gotributario.com.br/competencia-tributaria/>. Acesso em: 15 set. 2019.

Já a competência residual pertencente apenas à União, em que lhe compete criar imposto ou contribuição, se fato gerador e base de cálculo que sejam diferentes dos já existentes, prevista no art. 154 a 195 §4º da CF.⁴³

A competência comum, é caracterizada por atribuir a todos os entes a possibilidade de fixar um determinado tributo.⁴⁴

Por fim, a competência concorrente é aquela atribuída ao mesmo tempo a todos os entes federados, em que estes poderão legislar concorrentemente, prevista no art. 24 da Constituição Federal ⁴⁵

4.2. Convenio ICMS 106/2017

O Convenio ICMS 106 foi editado em setembro de 2017 pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, do Ministério da Fazenda (“CONFAZ”), visando disciplinar os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais, comercializados por meio de transferência eletrônica de dados. Sendo concedido ao usuário final isenção para tal exasperação.⁴⁶

Os Estados adotam a posição de que os softwares, aplicativos, jogos eletrônicos, e similares, sejam padronizados, independentemente de suas características distintas e peculiares, sendo todos caracterizados como mercadoria. E neste enquadramento estariam sujeitos ao ICMS.⁴⁷

⁴³ ALBERGARIA, Luísa. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: conceito, características, capacidade tributária ativa, repartição da competência tributária, bis in idem e bitributação. [S. l.], 10 maio 2018. Disponível em: <https://gotributario.com.br/competencia-tributaria/>. Acesso em: 15 set. 2019.

⁴⁴ ALBERGARIA, Luísa. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: conceito, características, capacidade tributária ativa, repartição da competência tributária, bis in idem e bitributação. [S. l.], 10 maio 2018. Disponível em: <https://gotributario.com.br/competencia-tributaria/>. Acesso em: 15 set. 2019.

⁴⁵ ALBERGARIA, Luísa. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: conceito, características, capacidade tributária ativa, repartição da competência tributária, bis in idem e bitributação. [S. l.], 10 maio 2018. Disponível em: <https://gotributario.com.br/competencia-tributaria/>. Acesso em: 15 set. 2019.

⁴⁶ O CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. Convenio ICMS 106. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. Convenio ICMS 106, Brasília, 29 set. 2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 15 out. 2019.

⁴⁷ FIGLIOULO, FERNANDA SÁ FREIRE; MENON, ANDRÉ. DA INCONSTITUCIONALIDADE DO CONVÊNIO ICMS 106/2017. [S. l.]: Inteligência Jurídica - Machado Meyer, 11 maio 2018. Disponível em: <https://www.machadomeyer.com.br/pt/inteligencia-juridica/publicacoes-ij/tributario-ij/da-inconstitucionalidade-do-convenio-icms-106-2017>. Acesso em: 15 out. 2019.

Entretanto, estão presentes no Convenio algumas cláusulas passíveis de discussão, como por exemplo a terceira, abaixo transcrita:

Cláusula terceira O imposto será recolhido nas saídas internas e nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital.⁴⁸

De acordo com a Cláusula terceira, o ICMS seria recolhido nas saídas internas, atribuindo a presunção de que todas as operações seriam internas.⁴⁹

O Convenio instituiu como contribuinte, a pessoa jurídica que detiver site ou alguma plataforma eletrônica da qual sejam disponibilizados dados para transferência eletrônica. Estabelecendo também que o sujeito passivo deverá obter inscrição estadual em todas os estados em que fizer operações de saída de dados, para assim emitir a nota fiscal.⁵⁰

Ademais, o Convenio nº 106/2017 invade a competência de Lei Complementar, definindo o local das operações de circulação de mercadorias e o sujeito passivo das operações, violando o art. 155, § 2º, inciso XII, “d”, da Constituição Federal.⁵¹

Além disso, o Convenio não deixa claro os critérios exatos e objetivos para uma operação sujeita ao ICMS e de um serviço tributável pelo ISS, abrindo margens ao conflito de competência, em que é disciplinado que não cabe aos convênios disciplinar a forma de cobrança do ICMS ou o seu contribuindo, lhe cabendo apenas dispor sobre

⁴⁸ O CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. Convenio ICMS 106. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. GALVÃO, Camila. ISS X ICMS NA TRIBUTAÇÃO DO *STREAMING* E ACESSO A SOFTWARE NA NUVEM. São Paulo, 11 maio 2018. Disponível em: <https://www.machadomeyer.com.br/pt/inteligencia-juridica/publicacoes-ij/tributario-ij/iss-x-icms-na-tributacao-do-Streaming-e-acesso-a-software-na-nuvem>. Acesso em: 15 out. 2019. Convenio ICMS 106, Brasília, 29 set. 2017. Disponível em:

https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 15 out. 2019.

⁴⁹ FIGLIOULO, FERNANDA SÁ FREIRE; MENON, ANDRÉ. DA INCONSTITUCIONALIDADE DO CONVÊNIO ICMS 106/2017. [S. l.]: Inteligência Jurídica - Machado Meyer, 11 maio 2018. Disponível em: <https://www.machadomeyer.com.br/pt/inteligencia-juridica/publicacoes-ij/tributario-ij/da-inconstitucionalidade-do-convenio-icms-106-2017>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁵⁰ JUNIOR, Luiz Furtado; MIDORI, Ana; COSTA, Amanda. Tributação de *Streaming* gera "novo" conflito de competências. [S. l.], 3 abr. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-abr-03/opiniao-tributacao-Streaming-gera-conflito-competencias>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁵¹ FIGLIOULO, FERNANDA SÁ FREIRE; MENON, ANDRÉ. DA INCONSTITUCIONALIDADE DO CONVÊNIO ICMS 106/2017. [S. l.]: Inteligência Jurídica - Machado Meyer, 11 maio 2018. Disponível em: <https://www.machadomeyer.com.br/pt/inteligencia-juridica/publicacoes-ij/tributario-ij/da-inconstitucionalidade-do-convenio-icms-106-2017>. Acesso em: 15 out. 2019.

concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais.⁵²

O Convenio 106/2017, objeto de discussões por muitos tributaristas, entendem que há uma inconstitucionalidade eivada no referido diploma, visto que

o texto pretende transformar uma “operação interestadual” em “operação interna” sem Lei Complementar, ferindo novamente a Constituição, nos termos do art. 155, § 2º, IV.⁵³

Ainda, quanto à responsabilização de terceiros (presente na Cláusula quinta) que não possuem relação com o fato gerador do ICMS, pelo recolhimento devido, também cabe a Lei Complementar definir os componentes da regra matriz, tal como fato gerador, contribuinte, obrigação e outros.⁵⁴

Cláusula quinta - Nas operações de que trata este convênio, as unidades federadas poderão atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do imposto:

I - àquele que realizar a oferta, venda ou entrega do bem ou mercadoria digital ao consumidor, por meio de transferência eletrônica de dados, em razão de contrato firmado com o comercializador;

II - ao intermediador financeiro, inclusive a administradora de cartão de crédito ou de outro meio de pagamento;

III - ao adquirente do bem ou mercadoria digital, na hipótese de o contribuinte ou os responsáveis descritos nos incisos anteriores não serem inscritos na unidade federada de que trata a cláusula quarta;

IV - à administradora de cartão de crédito ou débito ou à intermediadora financeira responsável pelo câmbio, nas operações de importação.

De acordo com a Cláusula quinta, é atribuído expressamente a terceiro a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS. Ocorre que, para tal atribuição seria necessário Lei outorgando esta obrigação, e em sua ausência, estaria presente outra ilegalidade quanto ao Convenio 106/2017.⁵⁵

⁵² FILHO, Luiz Carlos Junqueira Franco. Notas sobre o convênio ICMS 106/17. [S. l.: s. n.], 13 ago. 2019. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI308561,61044->

⁵³ FIGLIOULO, FERNANDA SÁ FREIRE; MENON, ANDRÉ. DA INCONSTITUCIONALIDADE DO CONVÊNIO ICMS 106/2017. [S. l.]: Inteligência Jurídica - Machado Meyer, 11 maio 2018. Disponível em: <https://www.machadomeyer.com.br/pt/inteligencia-juridica/publicacoes-ij/tributario-ij/da-inconstitucionalidade-do-convenio-icms-106-2017>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁵⁴ FIGLIOULO, FERNANDA SÁ FREIRE; MENON, ANDRÉ. DA INCONSTITUCIONALIDADE DO CONVÊNIO ICMS 106/2017. [S. l.]: Inteligência Jurídica - Machado Meyer, 11 maio 2018. Disponível em: <https://www.machadomeyer.com.br/pt/inteligencia-juridica/publicacoes-ij/tributario-ij/da-inconstitucionalidade-do-convenio-icms-106-2017>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁵⁵ FIGLIOULO, FERNANDA SÁ FREIRE; MENON, ANDRÉ. DA INCONSTITUCIONALIDADE DO CONVÊNIO ICMS 106/2017. [S. l.]: Inteligência Jurídica - Machado Meyer, 11 maio 2018. Disponível em: <https://www.machadomeyer.com.br/pt/inteligencia-juridica/publicacoes-ij/tributario-ij/da-inconstitucionalidade-do-convenio-icms-106-2017>. Acesso em: 15 out. 2019.

Diante de tal irregularidade, a Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação – BRASSCOM, ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade, para questionar o referido Convenio do ICMS 106/2017.⁵⁶

4.2.1. ADI 5.958 para questionar o convenio ICMS 106/2017

O Convenio ICMS, procurou suprir uma lacuna no ordenamento jurídico, estabelecendo uma forma para os Estados tributarem bens digitais.⁵⁷

Diante da cobrança do ICMS para bens e mercadorias digitais, a Associação Brasileira de Empresas de Tecnologia e Comunicação (Brasscom) ajuizou, no STF, a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) para questionar o Convenio ICMS 106/2017.⁵⁸

A Associação também requereu a declaração de inconstitucionalidade parcial do artigo da Lei Kandir, “para afastar a possível incidência do ICMS nas operações de software”.⁵⁹

No processo a Brasscom questionou o convenio aprovado pelo CONFAZ, uma vez que estava previsto que nas operações envolvendo bens e mercadorias digitais comercializados por transferência eletrônica de dados, a incidência do ICMS, cabendo integralmente ao Estado de destino.⁶⁰

Para a Associação o dispositivo é inconstitucional por conferir ao Estado de

⁵⁶ FIGLIOULO, FERNANDA SÁ FREIRE; MENON, ANDRÉ. DA INCONSTITUCIONALIDADE DO CONVÊNIO ICMS 106/2017. [S. l.]: Inteligência Jurídica - Machado Meyer, 11 maio 2018. Disponível em: <https://www.machadomeyer.com.br/pt/inteligencia-juridica/publicacoes-ij/tributario-ij/dainconstitucionalidade-do-convenio-icms-106-2017>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁵⁷ FILHO, Luiz Carlos Junqueira Franco. Notas sobre o convênio ICMS 106/17. [S. l.: s. n.], 13 ago. 2019. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI308561,61044-Notas+sobre+o+convenio+ICMS+10617/>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁵⁸ ASSOCIAÇÃO DAS AUTORIDADES DE REGISTRO DO BRASIL. ADI questiona tributação de operações envolvendo bens e mercadorias digitais. Brasília. [s. n.], 23 jul. 2018. Disponível em: <https://www.aarb.org.br/adi-questiona-tributacao-de-operacoes-envolvendo-bens-e-mercadorias-digitais/>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁵⁹ ASSOCIAÇÃO DAS AUTORIDADES DE REGISTRO DO BRASIL. ADI questiona tributação de operações envolvendo bens e mercadorias digitais. Brasília. [s. n.], 23 jul. 2018. Disponível em: <https://www.aarb.org.br/adi-questiona-tributacao-de-operacoes-envolvendo-bens-e-mercadorias-digitais/>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁶⁰ ASSOCIAÇÃO DAS AUTORIDADES DE REGISTRO DO BRASIL. ADI questiona tributação de operações envolvendo bens e mercadorias digitais. Brasília. [s. n.], 23 jul. 2018. Disponível em: <https://www.aarb.org.br/adi-questiona-tributacao-de-operacoes-envolvendo-bens-e-mercadorias-digitais/>. Acesso em: 15 out. 2019.

destino, o valor integral do ICMS da operação, o tratando de forma incerta como “saídas internas” para operações que seriam realizadas entre diferentes Estados, ignorando a aplicação da alíquota interestadual em tais operações.⁶¹

Além disso, solicitou a anulação total do convenio e a declaração de inconstitucionalidade parcial do trecho da Lei Complementar 87/1996, presente no artigo 2º, I. O dispositivo trouxe a ideia de que sobre operações envolvendo softwares, incidiria ICMS, que pela Associação isto seria irregular.⁶²

O referido artigo não poderia trazer como objeto da incidência do ICMS as operações com software, visto que nestas operações não estão presentes os elementos de “circulação” e “mercadoria”, ferindo assim o texto constitucional, conforme prevê o artigo 155, II. Além de, configurarem o fato gerador do ISS, de acordo com a Lei 116/03 e a 157/2016.⁶³

Ainda, aduziu que a quarta cláusula do convenio, contrariou o artigo 146, III, a, e 155, § 2º, XII, a, ambos da Constituição, por ter fixado quem seria o contribuinte do ICMS nas operações com bens e mercadorias digitais, com intenção de criar “hipótese não prevista no ordenamento constitucional, com o objetivo de sempre justificar a aplicação indiscriminada da alíquota interna”. Além disso, também houve ofensa ao artigo 170, caput e parágrafo único, e 152 da CF, por ter restringido a comercialização de bens com consumidores de outros estados.⁶⁴

Por fim, houve clara ofensa aos artigos 146, III e 155, § 2º, XII, d, que preceitua caber à lei complementar estipular a responsabilidade pelo pagamento do tributo.⁶⁵

⁶¹ ASSOCIAÇÃO DAS AUTORIDADES DE REGISTRO DO BRASIL. ADI questiona tributação de operações envolvendo bens e mercadorias digitais. Brasília. [s. n.], 23 jul. 2018. Disponível em: <https://www.aarb.org.br/adi-questiona-tributacao-de-operacoes-envolvendo-bens-e-mercadorias-digitais/>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁶² ASSOCIAÇÃO DAS AUTORIDADES DE REGISTRO DO BRASIL. ADI questiona tributação de operações envolvendo bens e mercadorias digitais. Brasília. [s. n.], 23 jul. 2018. Disponível em: <https://www.aarb.org.br/adi-questiona-tributacao-de-operacoes-envolvendo-bens-e-mercadorias-digitais/>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁶³ ASSOCIAÇÃO DAS AUTORIDADES DE REGISTRO DO BRASIL. ADI questiona tributação de operações envolvendo bens e mercadorias digitais. Brasília. [s. n.], 23 jul. 2018. Disponível em: <https://www.aarb.org.br/adi-questiona-tributacao-de-operacoes-envolvendo-bens-e-mercadorias-digitais/>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁶⁴ CONFAZ, O Conselho Nacional de Política Fazendária. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.958. DISTRITO FEDERAL, 21 jun. 2018. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/ADI-5-958-brasscom.pdf>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁶⁵ CONFAZ, O Conselho Nacional de Política Fazendária. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.958. DISTRITO FEDERAL, 21 jun. 2018. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/ADI-5-958-brasscom.pdf>. Acesso em:

Além das ADI 5.958, as ADI 1.945, 5.576 e 5.659 versam sobre a mesma matéria e ainda pendentes de julgamento pelos relatores. Na ADI 5.576, impugna-se decretos do estado de São Paulo, que preveem a incidência de ICMS sobre software. Já na ADI 5.659, impugna-se leis e decretos do Estado de Minas Gerais, com a mesma previsão e propõe a interpretação da Lei Complementar 87/96.⁶⁶ Por fim, a ADI 1.945 que questiona lei do Mato Grosso que prevê a incidência de ICMS sobre download de softwares.⁶⁷

4.3. *Streaming* um serviço ou uma mercadoria?

A primeira coisa que pensamos é como devemos enquadrar uma inovação tecnológica, em um serviço ou em um produto?

O Brasil há tempos vem apresentando uma calorosa discussão acerca da competência tributária dos negócios jurídicos envolvendo os bens digitais, softwares, *Streaming* etc. O principal debate se deu em decorrência da incidência do ICMS e do ISS, ou de nenhum destes.⁶⁸

Com a edição da Lei Complementar 157/2016 autorizando a tributação sobre “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos”, São Paulo editou a Lei 16.757/2017 estabelecendo o *Streaming* como fato gerador do ISS, passando a ser tributado à alíquota de 2,9%.⁶⁹

O Confaz por meio do Convenio 106/2017, autorizou os Estados a cobrarem

15 out. 2019.

⁶⁶ NETO, Cláudio Pereira de Souza. A tributação de software: federação e legislação complementar federal. [S. l.]: Revista Consultor Jurídico, 21 ago. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-ago-21/claudio-souza-neto-conflito-tributacao-software>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁶⁷ FILHO, Luiz Carlos Junqueira Franco. Notas sobre o convênio ICMS 106/17. [S. l.: s. n.], 13 ago. 2019. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI308561,61044-Notas+sobre+o+convenio+ICMS+10617/>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁶⁸ GALVÃO, Camila. ISS X ICMS NA TRIBUTAÇÃO DO *STREAMING* E ACESSO A SOFTWARE NA NUVEM. São Paulo, 11 maio 2018. Disponível em: <https://www.machadomeyer.com.br/pt/inteligencia-juridica/publicacoes-ij/tributario-ij/iss-x-icms-na-tributacao-do-Streaming-e-acesso-a-software-na-nuvem>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁶⁹ GALVÃO, Camila. ISS X ICMS NA TRIBUTAÇÃO DO *STREAMING* E ACESSO A SOFTWARE NA NUVEM. São Paulo, 11 maio 2018. Disponível em: <https://www.machadomeyer.com.br/pt/inteligencia-juridica/publicacoes-ij/tributario-ij/iss-x-icms-na-tributacao-do-Streaming-e-acesso-a-software-na-nuvem>. Acesso em: 15 out. 2019.

ICMS nas operações com bens e mercadorias digitais, pois previa a incidência em:

saídas internas e nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital.⁷⁰

Com o intento de detalhar melhor a forma como ocorrerá a incidência do ICMS pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo fora publicado a Portaria CAT nº 24 em março de 2018, esclarecendo por exemplo, quem são considerados bens e mercadorias digitais, elucidando que aqueles conteúdos que não tem caráter permanente, como o *Streaming* por exemplo, não estarão sujeitos ao referido imposto, que tem característica de cessão temporária.⁷¹

O Estado de São Paulo apesar de não ter instaurado a cobrança de ICMS para o *Streaming*, o manteve para operações envolvendo download de software e software na nuvem, passível também de discussão, vez que não possuem característica de mercadoria, não envolvendo também transferência de propriedade.⁷²

Ainda, muitos tributaristas ensejam na esfera judicial, a inconstitucionalidade do Convenio ICMS 106/2017 e da não incidência do ICMS para o *Streaming*, uma vez que nele não há transferência da posse ou da propriedade, apta a possibilitar a cobrança.⁷³

Portanto, o esclarecimento acerca da não incidência do ICMS no *Streaming* está em bastante discussão atualmente, entretanto, resta saber acerca da constitucionalidade ou não, da incidência do ISS sobre o *Streaming*, uma vez que o *Streaming* não possui a característica essencial acerca do significado de serviço, qual

⁷⁰ GALVÃO, Camila. ISS X ICMS NA TRIBUTAÇÃO DO *STREAMING* E ACESSO A SOFTWARE NA NUVEM. São Paulo, 11 maio 2018. Disponível em: <https://www.machadomeyer.com.br/pt/inteligencia-juridica/publicacoes-ij/tributario-ij/iss-x-icms-na-tributacao-do-Streaming-e-acesso-a-software-na-nuvem>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁷¹ GALVÃO, Camila. ISS X ICMS NA TRIBUTAÇÃO DO *STREAMING* E ACESSO A SOFTWARE NA NUVEM. São Paulo, 11 maio 2018. Disponível em: <https://www.machadomeyer.com.br/pt/inteligencia-juridica/publicacoes-ij/tributario-ij/iss-x-icms-na-tributacao-do-Streaming-e-acesso-a-software-na-nuvem>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁷² GALVÃO, Camila. ISS X ICMS NA TRIBUTAÇÃO DO *STREAMING* E ACESSO A SOFTWARE NA NUVEM. São Paulo, 11 maio 2018. Disponível em: <https://www.machadomeyer.com.br/pt/inteligencia-juridica/publicacoes-ij/tributario-ij/iss-x-icms-na-tributacao-do-Streaming-e-acesso-a-software-na-nuvem>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁷³ GALVÃO, Camila. ISS X ICMS NA TRIBUTAÇÃO DO *STREAMING* E ACESSO A SOFTWARE NA NUVEM. São Paulo, 11 maio 2018. Disponível em: <https://www.machadomeyer.com.br/pt/inteligencia-juridica/publicacoes-ij/tributario-ij/iss-x-icms-na-tributacao-do-Streaming-e-acesso-a-software-na-nuvem>. Acesso em: 15 out. 2019.

seja a obrigação “de fazer”.⁷⁴

⁷⁴ GALVÃO, Camila. ISS X ICMS NA TRIBUTAÇÃO DO *STREAMING* E ACESSO A SOFTWARE NA NUVEM. São Paulo, 11 maio 2018. Disponível em: <https://www.machadomeyer.com.br/pt/inteligencia-juridica/publicacoes-ij/tributario-ij/iss-x-icms-na-tributacao-do-Streaming-e-acesso-a-software-na-nuvem>. Acesso em: 15 out. 2019.

5. DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS)

5.1. Conceito de serviço e suas dicotomias

Serviço, palavra que deriva do latim “*servitium*”, significava a condição de escravo, de obediência ou de trabalho, caracterizando hoje na ação ou efeito de servir ⁷⁵ (DICIO, 2019)

Atualmente existem duas correntes sobre o conceito de serviço, a econômica, e a jurídica que também é chamada de civil. ⁷⁶

Para Maria Helena Diniz o conceito de serviço é o “exercício de qualquer atividade intelectual ou material com finalidade lucrativa ou produtiva (Dicionário Jurídico, Saraiva). ⁷⁷”

Pedro Nunes por sua vez afirma que o serviço é o “exercício ou desempenho de quaisquer atividades materiais ou intelectuais, com o fim produtivo ou lucrativo; execução de determinado trabalho físico ou mental. Duração deste trabalho” ⁷⁸

Ambos conceitos se referenciam na obrigação de fazer. ⁷⁹

Nas palavras de Walter Barbosa Corrêa:

Dessa maneira, pode-se afirmar que a expressão “imposto sobre serviço de qualquer natureza” é uma denominação de imposto com sentido essencialmente econômico. Este conceito de serviço há de se buscar na Economia e não no Direito Privado. “Não se trata de conceito jurídico já estabelecido em outro ramo do Direito, mas de noção econômica, que o Direito Tributário adotou para constituir um dos elementos do imposto” (Corrêa, RDP 2/134) ⁸⁰

Serviço é um conceito amplo, que deriva da ideia de bem imaterial (incorpóreo) na etapa de circulação econômica, podendo ser um o fornecimento de um trabalho a alguém (por exemplo o serviço médico ou advocatício), uma locação de bens móveis

⁷⁵ DICIO, Dicionário Online de Português. Definições e significados de mais de 400 mil palavras: Todas as palavras de A a Z. [S. l.], 2019. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/servico/>. Acesso em: 1 out. 2019.

⁷⁶ MARTINS, Sergio Pinto, Manual do Imposto sobre serviços, 7^a ed. São Paulo: Atlas, 2006. P. 15
BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, 3^a ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.302.

⁷⁷ Dicionário Jurídico, Saraiva, São Paulo, 1998, pág. 311.

⁷⁸ NUNES, Pedro, Dicionário de Tecnologia Jurídica, Freitas Bastos, Rio de Janeiro/São Paulo, 1974, vol. II, pág. 1116).

⁷⁹ MARTINS, Sergio Pinto, Manual do Imposto sobre serviços, 7^a ed. São Paulo: Atlas, 2006. P. 17

⁸⁰ CORREA, Walter Barbosa. Contribuição ao estudo da extrafiscalidade. 1964. Universidade de São Paulo, São Paulo, 1964.

ou uma cessão de direitos. Estas são, portanto, atividades de prestação de serviços, ou seja, circulação de bens imateriais. Logo, a prestação de serviço indica atividade vinculada à circulação econômica, sendo este um bem imaterial. Presta-se um serviço quando se cede um bem imaterial, uma vez que a prestação é bem incorpóreo na etapa de circulação econômica.⁸¹

Por isso, o serviço tributável pelo ISS não possui característica mercantil. O conceito tido no direito civil se relaciona ao direito tributário, vide artigo 110 do CTN.⁸²

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.

De acordo com a Grande Enciclopédia Delta Larousse (1970) serviço é o “produto da atividade humana destinado à satisfação de uma necessidade (transporte, espetáculo, consulta médica), mas que não se apresenta sob a forma de bem material”.⁸³

Portanto, o conceito econômico de serviços envolve a criação de um bem (utilidade) para terceiro.⁸⁴

Já para o conceito jurídico de serviço presente no Direito Positivo tem idêntico entendimento sobre o conceito de serviço, para efeito do ISS. Para isso, basta analisarmos a lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 em que encontramos como serviços incidentes de ISS, o fornecimento de trabalho (serviços médicos, etc.), cessão de direitos (serviços de diversões, etc.) e a locação de bens imóveis.⁸⁵

Portanto, serviço é um bem imaterial presente na circulação econômica. É um bem intangível, incorpóreo. Prestação de serviços é a ação pela qual uma pessoa, em troca do pagamento de um valor avençado, realiza em favor de outrem a transmissão de um bem imaterial. Diante disto, podemos pressupor que a prestação de serviço é a circulação econômica de um bem imaterial.⁸⁶

⁸¹ MARTINS, Sergio Pinto, Manual do Imposto sobre serviços, 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2006. P. 25

⁸² HARADA, Kiyoshi. ISS: Doutrina e Prática. São Paulo: Atlas, 2008.

⁸³ CF. Grande Enciclopédia Delta Larousse. Rio de Janeiro: Editora Delta S.A, 1970, vocábulo serviço.

⁸⁴ MARTINS, Sergio Pinto. Manual do Imposto sobre serviços, 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2006. P. 26

⁸⁵ MARTINS, Sergio Pinto. Manual do Imposto sobre serviços, 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2006. P. 26

⁸⁶ MARTINS, Sergio Pinto. Manual do Imposto sobre serviços, 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2006. P. 26

No serviço há uma transferência onerosa por parte de uma pessoa, em favor de outra, de bem imaterial que está na etapa de circulação econômica. Por isso, podemos concluir que é prestado um serviço quando se vende um bem imaterial.⁸⁷

O conceito de serviço decorre da Constituição Federal e da sua interpretação.⁸⁸

É importante ressaltar que na Lei Complementar 116/2003 prevê que o ISS incidirá sobre serviços de qualquer natureza de acordo com a Constituição e não sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. Isto, pois se o ISS incidisse sobre serviços quaisquer não haveria necessidade de a Lei Complementar definir os serviços tributáveis de acordo com a lista anexa.⁸⁹

A Lei Complementar deve por obrigação constitucional especificar os serviços que incidirão o ISS. Com isso, a Administração Municipal faz o lançamento do imposto indicando o serviço tributado, enquadrando-o em um respectivo tipo presente na lista anexa.⁹⁰

5.2. Aspectos históricos do ISS

Os primeiros indícios do ISS surgiram inicialmente no Egito, em que os tintureiros pagavam um imposto sobre o serviço prestado. Há também quem diga, que em Roma existia um imposto cobrado sobre o serviço chamado de *chrysagyrum* ou *lustralis collatio*, imposto pelo atual imperador Constantino, estavam isentos deste imposto o clero e os trabalhadores manuais, como os carpinteiros por exemplo.⁹¹

Em torno do Século XX, o Estado começou a se preocupar e substituiu o imposto aplicável ao volume de vendas (*chiffre d'affaires*), por um novo imposto agora cobrado sobre o “valor acrescido” (*la valeur ajoutée*, ou *valore aggiunto*, ou *value added*), que objetivava a tributação de circulação econômica de bens, tanto de mercadorias (bens materiais) e serviços (bens imateriais) (MARTINS, 2006).⁹²

A França, primeira a introduzir o imposto sobre o valor acrescido (*taxe sur la*

⁸⁷ MARTINS, Sergio Pinto. Manual do Imposto sobre serviços, 7^a ed. São Paulo: Atlas, 2006. P. 27

⁸⁸ MARTINS, Sergio Pinto. Manual do Imposto sobre serviços, 7^a ed. São Paulo: Atlas, 2006. P. 27

⁸⁹ MARTINS, Sergio Pinto. Manual do Imposto sobre serviços, 7^a ed. São Paulo: Atlas, 2006. P. 27

⁹⁰ MARTINS, Sergio Pinto. Manual do Imposto sobre serviços, 7^a ed. São Paulo: Atlas, 2006. P. 27

⁹¹ MARTINS, Sergio Pinto. Manual do Imposto sobre serviços, 7^a ed. São Paulo: Atlas, 2006. P. 01

⁹² MARTINS, Sergio Pinto. Manual do Imposto sobre serviços, 7^a ed. São Paulo: Atlas, 2006. P. 01

valeur ajoutée - TVA), aprovada em 1954, que no geral era aplicado em todas as operações, possuindo a característica da não cumulatividade em que era possível o seu abatimento de imposto já pago na operação anterior, importando no pagamento da venda de produtos por atacadista, sendo a base de cálculo o valor acrescido. Também havia a (*taxe sur les prestations de services* - TPS) incidente sobre as outras operações, desde o comércio ao varejo, bem como a locação de serviços e demais prestações.⁹³

A Comissão Econômica Europeia (CEE), após análises, chegou à conclusão que deveria ser implantando um imposto de vendas sobre o valor acrescido, exatamente como já ocorria na França, a ser adotado em 1967. O imposto que deveria ter como incidência algo genérico, além das transmissões de bens e as prestações de serviços feitas de forma onerosa. O imposto seria pago por aquele que de forma habitual e independente, operações relacionadas ao comércio, produção e prestação de serviço.⁹⁴

A prestação de serviço era considerada toda operação que não estabelecesse a transmissão de um bem. Era considerado o local da prestação à princípio, o local onde o serviço fosse prestado, o direito cedido ou concedido, ou onde o objeto locado fosse utilizado ou explorado (MARTINS, 2006). A base de cálculo seria o valor da prestação de serviços. Os serviços tributários eram os seguintes:⁹⁵

1. Cessões de licença, marcas de fábrica e de comércio e outros direitos similares, inclusive a concessão de licenças relativas a tais direitos;
2. Trabalhos diversos dos previstos no art. 5º, §2º, e, realizados sobre bens materiais e executados por um sujeito passivo;
3. Atividades que tendem a preparar ou coordenar a execução de construção civil, com as prestações efetuadas por arquitetos e escritórios de fiscalização de obras;
4. Atividade de publicidade comercial;
5. Transporte e armazenagem de bens, inclusive as atividades acessórias;
6. Arrendamento de bens móveis a uma pessoa;
7. Colocação de pessoal à disposição de um sujeito passivo;
8. Atividade exercida por assessores, engenheiros, escritórios de planejamento e similares, nas áreas técnica, econômica ou científica;
9. Cumprimento da obrigação de não exercer total ou parcialmente, uma atividade profissional ou um direito constante da presente lista;
10. Atividade de corretores, intermediários autônomos, agentes de negócios e mediadores, relativa aos bens ou serviços nesta lista.⁹⁶

O referido imposto incidia sobre os serviços de qualquer natureza, isto é, sobre

⁹³ MARTINS, Sergio Pinto. Manual do Imposto sobre serviços, 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2006. P. 02

⁹⁴ MARTINS, Sergio Pinto. Manual do Imposto sobre serviços, 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2006. P. 02

⁹⁵ MARTINS, Sergio Pinto. Manual do Imposto sobre serviços, 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2006. P. 02

⁹⁶ MARTINS, Sergio Pinto. Manual do Imposto sobre serviços, 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2006. P. 02

as operações de bens imateriais.⁹⁷

Posteriormente, os países da União Europeia buscando se adaptar as novas regras tiveram que instituir o novo imposto. Na França em 1966 através da Lei n. 6.610 que teve vigência a partir de 1968, revogou seus 13 impostos, inclusive a TPS, que passou a fazer parte do campo de incidência do TVA.⁹⁸

5.3. A Lei Complementar do ISS

Como leciona Walter Barbosa Correa, a Lei Complementar nasceu no sistema constitucional brasileiro, em decorrência da Emenda Constitucional (EC) n. 18, para solucionar as questões tributárias, em âmbito nacional, em qual foi definido a figura da LC e qual matéria esta versaria, entretanto tal emenda não foi sequer enviada ao Congresso.⁹⁹

Porém, somente com a Constituição de 1967 e a EC n. 1/69, foi em que dispositivos mencionaram a figura da Lei Complementar. Já na Constituição de 1988 fora estabelecido:¹⁰⁰

Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:
II - leis complementares;
Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

Com isso, vale mencionar que a Lei Complementar assim como o nome diz, visa complementar o texto constitucional, mas não apenas isto, também é a norma sem a qual certos dispositivos determinados pela Lei Fundamental necessitam para aplicação. A diferença da lei complementar para a Lei ordinária é quanto ao quórum de aprovação, vez que a LC deve ter quórum especial.¹⁰¹

Por isso, de acordo com o art. 156, III da CF, exige-se Lei Complementar para tributar os serviços submetidos ao ISS. A Constituição também dita a função que a LC possui, como dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, entre

⁹⁷ MARTINS, Sergio Pinto. Manual do Imposto sobre serviços, 7^a ed. São Paulo: Atlas, 2006. P. 03

⁹⁸ MARTINS, Sergio Pinto. Manual do Imposto sobre serviços, 7^a ed. São Paulo: Atlas, 2006. P. 03

⁹⁹ MARTINS, Sergio Pinto. Manual do Imposto sobre serviços, 7^a ed. São Paulo: Atlas, 2006. P. 43

¹⁰⁰ MARTINS, Sergio Pinto. Manual do Imposto sobre serviços, 7^a ed. São Paulo: Atlas, 2006. P. 44

¹⁰¹ MARTINS, Sergio Pinto. Manual do Imposto sobre serviços, 7^a ed. São Paulo: Atlas, 2006. P. 44

outros.¹⁰²

Além disso, por meio de Lei Complementar a União pode instituir novo imposto, ainda não previstos na CF (desde que não possuam base de cálculo e fato gerador idêntico aos já existentes).¹⁰³

A Lei Complementar do ISS trata das seguintes funções:

(a) dispor sobre conflitos de competência que possam envolver a tributação sobre os serviços, como os que dizem respeito a ISS e ICMS, ISS e IPI, etc. (art. 146, I, da Constituição); (b) estabelecer normas gerais de direito tributário relativas a fato gerador, base de cálculo, contribuinte (art. 146, III, da Constituição); (c) definir os serviços submetidos à tributação do ISS (art. 156, III, da Lei Maior).¹⁰⁴

Por fim, coube a LC do ISS (106/2003), definir a lista de serviços sujeitas a incidência do referido imposto, além de informar a alíquota máxima e mínima.

Somente com a edição da Lei Complementar é que o município está autorizado a instituir lei ordinária para concretizar a cobrança do ISS, desde que respeitando a lista anexa de serviços. Desta forma, possibilitando a cobrança apenas de serviços definidos em LC

5.4. A regra matriz de incidência do ISS

5.4.1. Aspecto pessoal

O Sujeito ativo da obrigação tributária é outorgado às pessoas públicas de direito interno, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, em conformidade com a nossa Carta Magna que lhe concedeu poderes para tal, mediante a fixação de expressas e precisas regras de competência para dispor sobre as matérias tributária nela tratadas.¹⁰⁵

A competência tributária nada mais é do que a aptidão para criar tributos, que necessariamente devem ser acompanhados de elementos essenciais à sua hipótese

¹⁰² MARTINS, Sergio Pinto. Manual do Imposto sobre serviços, 7^a ed. São Paulo: Atlas, 2006. P. 45

¹⁰³ MARTINS, Sergio Pinto. Manual do Imposto sobre serviços, 7^a ed. São Paulo: Atlas, 2006. P. 46

¹⁰⁴ MARTINS, Sergio Pinto. Manual do Imposto sobre serviços, 7^a ed. São Paulo: Atlas, 2006. P. 46

¹⁰⁵ MELO, José Eduardo Soares de. Aspectos teóricos e práticos do ISS. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. P. 9

de incidência, como aspecto pessoal, materialidade, base de cálculo e alíquota.¹⁰⁶

A instituição de impostos ou de qualquer espécie tributária só pode ser exercida pela pessoa autorizada pela Constituição Federal, que fixará os respectivos estados, fatos, situações e atividades, de modo a assegurar a saudável arrecadação financeira.¹⁰⁷

Para o imposto sobre serviços de qualquer natureza, cabe aos Municípios instituí-lo, conforme previsão do artigo 156, III, serviços estes não compreendidos pelo artigo 155, II, definidos em lei complementar (que incidem o ICMS). Assim, é privativo aos municípios instituir o ISS.¹⁰⁸

De acordo com a regra da indelegabilidade, é proibido aos Municípios transferir o direito de instituir o ISS, violando assim o princípio da autonomia municipal, presente na Constituição Federal artigo 30, III.¹⁰⁹

Entretanto, a arrecadação e a fiscalização que for realizada por outro ente político não caracteriza delegação, vez que o tributo fora anteriormente instituído por lei municipal, além disso para estes lhe beneficiam a incidência e facultatividade para constituir o imposto, por isso é irrelevante que o município tenha editado Lei para instituir o ISS, deixando apenas de arrecadar, mas sanção nenhuma terá, este requisito de competência está previsto na CTN, art. 8º em sentido que o não exercício da competência tributária não fere a pessoa jurídica de direito público.¹¹⁰

Ainda, contempla aos entes públicos a inalterabilidade, em que a matéria tributária não pode ser modificada, por isso, é inadmissível que os municípios considerem como serviço para fins de ISS, um determinado fato gerador que já esteja sujeito a outro imposto.¹¹¹

Por fim, também cabe aos entes públicos a irrenunciabilidade, significa que

¹⁰⁶ MELO, José Eduardo Soares de. Aspectos teóricos e práticos do ISS. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. P. 9

¹⁰⁷ MELO, José Eduardo Soares de. Aspectos teóricos e práticos do ISS. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. P. 9

¹⁰⁸ MELO, José Eduardo Soares de. Aspectos teóricos e práticos do ISS. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. P. 9

¹⁰⁹ MELO, José Eduardo Soares de. Aspectos teóricos e práticos do ISS. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. P. 9

¹¹⁰ MELO, José Eduardo Soares de. Aspectos teóricos e práticos do ISS. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. P. 10

¹¹¹ MELO, José Eduardo Soares de. Aspectos teóricos e práticos do ISS. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. P. 10

estes detêm o direito de dispor das receitas tributárias, o que é diferente do desinteresse pelo efetivo exercício de sua competência. Não sendo possível para o Município editar lei abdicando sua competência relativa ao ISS.¹¹²

O Sujeito passivo por sua vez, é o contribuinte, é a pessoa que mantém uma relação pessoal e direta com a materialidade tributária e que realiza o fato gerador, passando a ter uma obrigação em benefício do sujeito ativo.¹¹³

Na Constituição há menção de que cabe à Lei Complementar (art. 146, III) definir normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a significado de tributo, suas espécies, relação com os impostos discriminados na própria Constituição, seus fatos gerados, base de cálculo e contribuintes. Diante de tantas controvérsias, é oportuno que exista Lei Complementar a dirimir eventuais conflitos e dúvidas.¹¹⁴

Na esfera jurídica, a íntima conexão da pessoa com a materialidade tem a virtude de caracterizar a figura do contribuinte, para que ao realizar o fato gerador, recolherá aos cofres públicos a importância devida, qualificada como tributo.¹¹⁵

No ISS o contribuinte só poderá ser a pessoa jurídica ou natural que presta os serviços, conforme previsão do artigo 5º da Lei Complementar 116/2003:¹¹⁶

Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço.¹¹⁷

Lembrando que para os serviços de transporte interestadual e intermunicipal estão sujeitos ao ICMS.¹¹⁸

¹¹² MELO, José Eduardo Soares de. Aspectos teóricos e práticos do ISS. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. P. 10

¹¹³ MELO, José Eduardo Soares de. Aspectos teóricos e práticos do ISS. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. P. 10

¹¹⁴ MELO, José Eduardo Soares de. Aspectos teóricos e práticos do ISS. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. P. 10

¹¹⁵ MELO, José Eduardo Soares de. Aspectos teóricos e práticos do ISS. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. P. 11

¹¹⁶ MELO, José Eduardo Soares de. Aspectos teóricos e práticos do ISS. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. P. 11

¹¹⁷ PRESIDENTE DA REPÚBLICA. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. [S. I.], 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm. Acesso em: 10 set. 2019.

¹¹⁸ MELO, José Eduardo Soares de. Aspectos teóricos e práticos do ISS. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. P. 11

5.4.2. Aspectos materiais

O aspecto material de hipótese de incidência do ISS consiste em prestar serviço, atividade esta que não esteja compreendida no art. 155, II da Constituição Federal.

Essencialmente, o aspecto material de incidência do ISS não está no termo “serviço” em seu significado isolado, mas sim na atividade humana que dela decorre.¹¹⁹ Por assim também se dizer a prestação de serviço.

A prestação de serviço como conceito jurídico significa atividade em proveito alheio. Juridicamente falando, não há prestação de serviço em proveito próprio, pois só é reconhecida, desde que tenha conteúdo econômico mensurável, o que só ocorre quando o esforço for produzido para outrem¹²⁰, o mesmo é dito nas palavras do Ministro Moreira Alves:

em direito, o sentido normal da expressão serviço é a atividade que se realiza para terceiro, e não para si próprio, como também o imposto em causa não é devido sobre o transporte, que é sempre uma atividade de conteúdo econômico, mas sobre o serviço de transporte, a significar que não é qualquer transporte que dá margem a ele, mas, sim, aquele que caracteriza um serviço.¹²¹

As atividades caracterizadoras de serviço, comportam uma significativa divisão entre prestação de serviço público e prestação de serviço sob o regime do direito privado. Na constituição, a prestação de serviço público afasta a hipótese de incidência do imposto, então há que se dizer sinteticamente que o ISS incidirá sobre a prestação de serviço sob regime do direito privado.¹²²

De forma simplificada, o aspecto material da hipótese de incidência do ISS é a conduta humana (prestação de serviço) consistente em desenvolver um esforço visando o cumprimento de uma obrigação de fazer.¹²³

O ISS não pode incidir onde não haja prestação de serviço. Por isso, há que se dizer que não incidirá ISS em casos de atividade que se traduzam em obrigação de dar, dado que são incompatíveis. Uma vez que ao ISS só abrangerá obrigações

¹¹⁹ CARVALHO, PAULO DE BARROS. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2008.

¹²⁰ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.301.

¹²¹ RE 101,339-7-SP, 14 de março de 1984, Tribunal Pleno, JSTF, Lex, vol. 68, pag. 280.

¹²² BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.302.

¹²³ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.303.

de fazer, contidas em contrato em que uma pessoa física ou jurídica presta a outra que recebe o serviço. Portanto, só há ISS quando houver uma relação jurídica instaurada entre prestador de serviço e tomador de serviço.¹²⁴

As modalidades de prestação de serviço presentes na Lei Complementar

116/2003 deve conter a precisa identificação do serviço, que é exigência fundamental para a sua validade, em face dos princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.¹²⁵

O ISS não pode incidir sobre serviço “potencial”. Só há ocorrência do fato gerador da obrigação tributária de tal imposto, quando o fato tiver concretamente ocorrido. Uma vez que o ISS é imposto exigível pela ocorrência do fato que é a prestação do serviço, não havendo sentido falar-se em fato potencial, uma vez que este ainda não ocorreu e pode vir a não ocorrer.¹²⁶

A circunstância do ISS é um imposto sobre fatos e não sobre contratos. Não há que se falar em ISS diante de uma mera contratação de serviços. Incidindo apenas sobre o fato de prestar serviço.¹²⁷

Para efeitos do ISS é irrelevante se o prestador tem ou não habilitação para os serviços que for prestar. Sendo indiferente a regularidade da atuação do prestador, importando na atuação do serviço ocorrido. Se os serviços fossem tributados apenas quando prestados por profissionais habilitados, o imposto deixaria de ter por materialidade a prestação efetiva de um serviço, para incidir sobre a habilitação profissional, por isso a habilitação não é relevante.¹²⁸

Ainda, a incidência de ISS independe de ser atividade preponderante desempenhada pelo prestador, ou seja, não importa se é a atividade com maior ou menor importância, a de maior ou menor predominância, isto pois é muito comum que as pessoas desempenhem várias atividades de forma concomitante, por isso a incidência do imposto não pode ter este fator condicionante, conforme mencionado no artigo 1º da Lei 116/2003:¹²⁹

¹²⁴ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.303.

¹²⁵ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.303.

¹²⁶ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.303.

¹²⁷ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.303.

¹²⁸ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.303.

¹²⁹ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.304.

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.¹³⁰

Ainda, o ISS não incidência sobre o lucro, sobre estes recaem o imposto sobre a renda. Para efeitos da cobrança é irrelevante que o prestador tenha obtido lucro, pois ocorrendo a prestação efetiva do serviço, o imposto deverá ser pago. Neste mesmo sentido, vale ressaltar que também será devido o ISS mesmo quando a prestadora de serviços (física ou jurídica) não tenha finalidade lucrativa.¹³¹

Entretanto, vale ressaltar que se uma empresa sem fins econômicos for prestar determinado serviço a uma instituição filantrópica e o fizer de forma não remunerada (esta situação se difere daquelas em que o prestador escolhe não cobrar a prestação dos serviços), não haverá amparo legal e constitucional para exigir o imposto, isto pois ISS não incide sobre serviço gratuito, conforme entendimento da jurisprudência, abaixo ementado:¹³²

AÇÃO ANULATÓRIA ISS SERVIÇOS NOTARIAIS APELAÇÕES INTERPOSTAS POR AMBAS AS PARTES APLICAÇÃO DO ART. 9º DO DL 406/68 ALÍQUOTA FIXA INADMISSIBILIDADE NÃO APLICAÇÃO DO ART. 150, III, "C", CF EM RAZÃO DE POSTERIOR À LEI QUE REGE A IMPOSIÇÃO DO TRIBUTOS NÃO OCORRÊNCIA DE BITRIBUTAÇÃO NÃO INCIDE ISS SOBRE SERVIÇOS GRATUITOS NEGADO PROVIMENTO AOS RECURSOS.¹³³

Por fim, há de se dizer que também haverá a incidência do ISS mesmo quando o prestador não vir a receber o preço avençado na prestação, isto pois o pagamento não é uma condicionante para a ocorrência do fato gerador, qual seja a efetiva prestação do serviço.¹³⁴

5.4.3. Aspecto temporal

O Código Tributário Nacional, em conformidade com a Carta Magna de 1988,

¹³⁰ PRESIDENTE DA REPÚBLICA. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. [S. I.], 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm. Acesso em: 10 set. 2019.

¹³¹ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.305.

¹³² BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.305.

¹³³ Tribunal de Justiça de São Paulo TJ-SP - Apelação: APL 0001701-98.2010.8.26.0372 SP, Acesso em 10 de setembro de 2019.

¹³⁴ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.306.

definiu os critérios que os entes tributantes devem utilizar para definir o momento em que ocorre ou não o fato gerador.¹³⁵ É o chamado princípio do “tempus regit factum”

Embora, há ressalva de que a Lei pode dispor em sentido diverso, desde que em consonância com a Constituição Federal, o artigo 116 do Código Tributário Nacional prevê:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela LCP nº 104, de 2001)¹³⁶

Portanto, o CTN estabelece que se considera ocorrido o fato gerador e bem como a produção de seus efeitos, a partir do momento em que são identificadas as circunstâncias materiais essenciais decorrentes da situação de fato.

E, tratando-se de situação jurídica, quando esta houver sido constituída, nos termos da Lei.¹³⁷

Nas palavras do doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira:

Antes de ocorrido o fato gerador, isto é, a situação descrita em lei como necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária, não existe relação jurídica. (...) a liberdade do legislador ordinário fixar o momento da ocorrência do fato gerador fica limitada por outro elemento ou aspecto da hipótese de incidência, que é o elemento material. Ou seja, antes de existente a materialidade do fato imponível, não há tributo devido e, pois não há que se falar em elemento temporal. Em outras palavras, o elemento temporal não pode ser fixado em momento anterior à existência do elemento material da hipótese de incidência, mas pode sê-lo para momento posterior.¹³⁸

É exigível o ISS baseado em uma situação de fato, a de prestar serviço. Por isso, o aspecto temporal do ISS, ou seja, a ocorrência de seu fato gerador se dá com

¹³⁵ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.307.

¹³⁶ DECRETO-LEI. Código Tributário Nacional nº LEI Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966.

¹³⁷ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P. 307.

¹³⁸ O momento da ocorrência do Fato Gerador e as Cobranças Antecipadas de Tributos. Bol. IOB n.3/90

a prestação do serviço constante na lista, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo.¹³⁹

Para compreender os fatos suscetíveis à incidência do ISS é necessário dividi-los em fracionáveis e não fracionáveis. Esta divisão é de suma importância, conforme assevera o doutrinador Aires Fernandino Barreto:

Essa bipartição é crucial porque se o fato for fracionável, o aspecto temporal pode ser tido por contemplado quando da ultimação de cada fração. Se, inversamente, não puder ser secionado esse imposto só se tornará exigível quando da integral conclusão do fato.¹⁴⁰

O fracionamento pode ocorrer em etapas, fases, trechos ou períodos ¹⁴¹, pois é a partir deste fato que poderá se constatar o surgimento da obrigação tributária.

Para exemplificar, um fracionamento por etapas ocorre quando há contratação de um serviço que pode ser fragmentado, dado isto, a partir da finalização da primeira etapa já poderá incidir o ISS sobre aquela extensão do que foi finalizado, mesmo que a obrigação toda ainda não tenha sido.

Pode ser citado como exemplo de serviço não fracionável a contratação do serviço de construção de um prédio escolar, pois por mais que a atividade de construir uma escola possa ser dividida em etapas, o que se busca é o resultado, que apenas poderá ser obtido com a conclusão da obrigação, visto que sem o prédio escolar pronto não haveria o que se falar em prestação de serviço. Esta posição não é pacífica na doutrina.¹⁴²

Nesse sentido foram as decisões dos processos 6017.2016/0008489-2, 6017.2016/0004628-1 e 6017.2016/0008480-9, julgados em 17 em novembro de 2016. Reproduz-se a ementa do último:

EMENTA ISS HABITE-SE. [...] DIVERGÊNCIA DE ENTENDIMENTO QUANTO AO MOMENTO EM QUE SE CONSIDERA OCORRIDO O FATO GERADOR DO ISS HABITE-SE. SOMENTE POR OCASIÃO DO TÉRMINO DA OBRA SE TORNA POSSÍVEL APURAR A BASE DE CÁLCULO CORRETA PARA APLICAÇÃO DA RESPONSABILIDADE OBJETIVA PREVISTA NO ART. 13, I DA LEI 13.701/2203. [...] ¹⁴³

¹³⁹ HARADA, Kiyoshi. ISS: Doutrina e Prática. São Paulo: Atlas, 2008. P. 19

¹⁴⁰ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.308.

¹⁴¹ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.308.

¹⁴² BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.308.

¹⁴³ ABREU, ANSELMO ZILET. CMT decide aspecto temporal da incidência do ISS no Habite-se. [S. l.], 4 mar. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-mar-04/anselmo-zilet-cmt-decide-aspecto-temporal-iss-habite>. Acesso em: 3 jun. 2019.

O fracionamento no tempo decorre quando o fato envolver um longo período, que permita sua divisão, em lapsos temporais menores, como é o ocorre com as mensalidades escolares, que é contratado o período anual, que acaba por ser dividido mês a mês.

Muitos são os serviços não suscetíveis ao fracionamento, como por exemplo o serviço de engraxate, imagine uma situação em que o profissional só aplicou a graxa e lustrou um dos calçados, então não poderá ser caracterizado o serviço, ao passo que o profissional tem que engraxar o par de sapatos. Dentre diversas outras profissões como cabeleireiro ou alfaiate. Nas palavras de Aires Barreto:

Em tais casos, o fato tributário tem-se por ocorrido num certo átimo, em virtude da segmentação da obrigação, efetuada tão-só para efeitos tributários. Para tanto, a lei poderá optar por considerar ocorrido o fato tributável pelo ISS no momento da conclusão de uma etapa ou de um período. Mas esse tratamento só poderá ocorrer diante de serviço que, por sua natureza, admita fracionamento. Essa segmentação revela-se inviável nos casos de serviços não fracionáveis, pela simples razão de que, nesses casos, serviços ainda não há, à míngua de concretização do critério material. Sempre que se estiver diante de serviços indecomponíveis, o imposto municipal só se tornará exigível quando da conclusão dos serviços. É que antes disso, não se tem nenhuma prestação de serviços, pela não verificação do critério material.¹⁴⁴

Conforme versam os artigos 113, 114 e 116 do Código Tributário Nacional, quando verificado devido o ISS, antes de ocorrer a efetiva prestação de serviços, serão considerados manifestamente ilegais, dado que validam a exigência do imposto antes de materializado o fato.¹⁴⁵

Em síntese, a regra é da indecomponibilidade do serviço, por isso, são considerados exceções aquelas em que o serviço por sua natureza permita a divisão.

146

5.4.4. Aspecto espacial

Os fatos tributários ocorrem em determinados lugares, cabendo ao legislador estabelecer o local em que uma vez ocorrida a materialidade tributária, seja devida a

¹⁴⁴ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.309.

¹⁴⁵ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.310.

¹⁴⁶ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.314.

obrigação.¹⁴⁷ Conforme pressupõe Geraldo Ataliba, abaixo:

a indicação de circunstâncias de lugar – contida explícita ou implicitamente na hipótese de incidência – relevantes para a configuração do fato imponible.¹⁴⁸

Ocorre quem assim que há outorga de competência envolvendo uma autorização e uma limitação, vemos que a Constituição confere aos Municípios competência para exigir ISS devido no lugar que for de seu território. Da mesma forma que lhes proíbe a cobrança fora dos limites de seus territórios.¹⁴⁹

Todavia, é muito comum que dois ou mais legisladores (Municípios) entendam ser competentes para criar tributo sobre o mesmo fato, ocorrendo conflito de leis tributárias.¹⁵⁰

Eis uma questão de atrito, que pode possibilitar conflitos de competência de leis tributárias municipais, cuja solução não pode ficar a cargo dos próprios interessados. Com esta finalidade, previu o texto constitucional, como competência do Congresso Nacional para edição de leis complementares que versassem sobre normas gerais de Direito Tributário.¹⁵¹

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;¹⁵²

Dentre as possibilidades de elementos importantes para a realização do aspecto espacial e material do tributo, tais como domicílio, estabelecimento, fonte, território, origem ou destinação de bens e negócios (MELO, 2001), há que se verificar as diretrizes propostas pela Constituição Federal, no que diz respeito as competências tributárias.

O ISS incide sobre fatos, mas em sua natureza comportam alguns desdobramentos que ultrapassam o âmbito municipal. Isto, pois o ISS é repartido não

¹⁴⁷ MELO, José Eduardo Soares de. Aspectos teóricos e práticos do ISS. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. P. 117

¹⁴⁸ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5. ed. [S. l.]: Malheiros, 1993. P. 93

¹⁴⁹ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.316.

¹⁵⁰ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.317.

¹⁵¹ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.318.

¹⁵² BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 1 out. 2019.

exclusivamente em função de seu critério material, mas também no critério territorial.¹⁵³

No contexto do ISS, de acordo com a Lei Complementar 116 de 2003 é estabelecido:

Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)¹⁵⁴

Conforme entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça, abaixo ementado:

“AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. COMPETÊNCIA. LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. ART. 3º DA LEI COMPLEMENTAR N. 116/2003. PRECEDENTES.1. Nos termos da jurisprudência do STJ, o julgamento pelo colegiado do agravo regimental interposto contra decisão singular do relator supera a alegação de supressão de instância e de eventual ofensa ao art. 557, do CPC.2. Para Corte a quo, a competência tributária para a cobrança do ISSQN se fixa a partir do local da prestação do serviço, isto é, onde se dá o fato gerador.3. Ao decidir assim, o tribunal estadual dissentiu da jurisprudência desta Corte Superior que já decidiu: “a competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL 406/68 era o do local da prestação do serviço (art. 12), o que foi alterado pela LC 116/2003, quando passou a competência para o local da sede do prestador do serviço (art. 3º)”.Agravo Regimental improvido.¹⁵⁵

Além disso, a Constituição traçou limites descritos em lei, prevendo as hipóteses de incidência dos tributos que foram conferidos à competência destes entes, possuindo fundamentação nos limites territoriais destas entidades.¹⁵⁶

Se a lei municipal estabelece um fato tributável e um local determinado, por obviedade o acontecimento que ocorrer fora do local legalmente designado, exclui o fato. Por este motivo que a lei deve ser explícita a esse respeito.¹⁵⁷

Os principais conflitos intermunicipais ocorrem em razão das peculiaridades do prestador ou da prestação de serviços. São conflitos entre a lei do ISS de municípios diversos, em razão da pretensão de um ou mais deles entender como “seu”

¹⁵³ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.319.

¹⁵⁴ PRESIDENTE DA REPÚBLICA. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. [S. I.], 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm. Acesso em: 01 out. 2019.

¹⁵⁵ STJ. AgRg no AREsp nº 304493/SP. 2ª Turma. Relator Ministro Humberto Martins. DJe 26.08.2013.

¹⁵⁶ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.319.

¹⁵⁷ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.320.

determinado fato imponible (BARRETO, 2009).

O aspecto espacial deste imposto abrange duas vertentes. A primeira também chamada de genérica diz respeito a validade da lei, a qual não pode ser extensiva por iniciativa do legislador. Já a segunda, também chamada de específica tem relação a obrigação que a lei estabelece entre o fato tributável e uma determinada circunstância de lugar.¹⁵⁸

Nas palavras de Aires F. Barreto:

Efetivamente, se o aspecto espacial da hipótese de incidência é implicitamente extraível do Texto Constitucional e se o arquétipo é a prestação de serviço, aquele critério só pode ser reduzido ao local onde se efetua a prestação.¹⁵⁹

Desta forma, impõe-se que local da prestação é o do Município onde se conclui, onde o fato tributário se consuma, ou seja, o local em que os resultados se produziram. Entretanto, para esta regra existem exceções.¹⁶⁰

Porém, para entendermos melhor esta regra, vamos ao conceito de estabelecimento que é a unidade econômica. Ao passo que a empresa é a atividade organizadora, produtora de bens ou da prestação de serviços, o estabelecimento promove as ações da empresa (BARRETO, 2009). O estabelecimento não se confunde com a empresa, é todo complexo necessário para o exercício da atividade empresarial.¹⁶¹

Está presente no artigo 4º da Lei do ISS, o conceito de estabelecimento:

Art. 4o Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.¹⁶²

Portanto, estabelecimento é o local em que salvo algumas exceções, se der a prestação do serviço.¹⁶³

¹⁵⁸ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.321.

¹⁵⁹ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.321.

¹⁶⁰ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.322.

¹⁶¹ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.323.

¹⁶² PRESIDENTE DA REPÚBLICA. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. [S. I.], 31 jul. 2003. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm. Acesso em: 01 out. 2019

¹⁶³ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.324.

Entretanto, há três critérios para evitar o conflito de competência, o critério em razão do local do estabelecimento prestador, o critério em razão do domicílio e o do local da prestação do serviço.¹⁶⁴

A regra geral é a do local do estabelecimento prestador do serviço, já em sua ausência deve-se considerar o domicílio do prestador do serviço. A prevalecer a tese da relevância de onde o serviço estiver sendo executado, amparando assim o aspecto espacial do fato gerador.¹⁶⁵

Ainda que que seja importante o local onde se materialize a prestação de serviço, como forma de impedir as “guerras tributárias”, esta interpretação não está totalmente correta, visto que há contribuintes que formalmente estão em determinado município, muitas vezes porque a carga tributária é mais baixa, mas na verdade prestam serviço em outro município, a fiscalização deveria ser mais competente e eficiente.¹⁶⁶

Kiyoshi Harada defende em seu livro a ideia de alíquotas uniformes em municípios da mesma região metropolitana, cessando assim os conflitos entre os municípios vizinhos, uma vez em que o contribuinte não precisaria se manter em um local apenas por causa da baixa alíquota do ISS.¹⁶⁷

5.4.5. Aspecto quantitativo

O aspecto quantitativo visa determinar a quantia devida da obrigação, o valor a ser fixado para pagamento da relação tributária. Neste aspecto devemos destacar a base de cálculo e a alíquota, que ocorrem através do lançamento tributário.¹⁶⁸

Este aspecto está regulado no artigo 9º do decreto-lei nº 406/68.

Art. 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho. ¹⁶⁹

¹⁶⁴ HARADA, Kiyoshi. ISS: Doutrina e Prática. São Paulo: Atlas, 2008. P. 17

¹⁶⁵ HARADA, Kiyoshi. ISS: Doutrina e Prática. São Paulo: Atlas, 2008. P. 18

¹⁶⁶ HARADA, Kiyoshi. ISS: Doutrina e Prática. São Paulo: Atlas, 2008. P. 18

¹⁶⁷ HARADA, Kiyoshi. ISS: Doutrina e Prática. São Paulo: Atlas, 2008. P. 18

¹⁶⁸ HARADA, Kiyoshi. ISS: Doutrina e Prática. São Paulo: Atlas, 2008. P. 12

¹⁶⁹ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de

O artigo 9º e seus parágrafos foram os únicos mantidos pela lei complementar 116/2003. O parágrafo primeiro (§ 1º) abre uma exceção à regra de que a tributação deve ser com base no preço do serviço prestado, e cria a conhecida tributação por alíquotas fixas.¹⁷⁰

O designado tributo fixo, veio para oferecer um tratamento tributário diferenciado aos profissionais autônomos e as sociedades de profissionais liberais. Neste caso, o imposto terá um valor fixo, não ficando sujeito à regra geral do preço do serviço prestado.¹⁷¹

Com certeza estes profissionais prestam serviço essencial à sociedade, tendo como exemplo o advogado que pela Constituição é indispensável à administração da justiça (art. 133), sem mencionar as inúmeras e relevantes profissões essenciais para a sociedade. Mas diante de toda peculiaridade que envolve a atuação desses profissionais, levando o legislador a criar uma exceção os beneficiando, sendo vedado para estes profissionais a tributação do ISS com base no preço do serviço.¹⁷²

Alguns tributaristas sustentam a inconstitucionalidade da tributação fixa, pois esta suprime a base de cálculo no preço do serviço, e segundo a Constituição seria imprescindível para configurar o tributo.¹⁷³

A supressão da base de cálculo elemento integrante do fato gerador, cuja definição cabe à lei complementar, implica em transformar a obrigação tributária que possui conceito jurídico determinado, em um conceito vazio, indeterminado, desta forma, as pessoas não saberiam o que deve ser pago e quanto deveria.¹⁷⁴

Entretanto, é errôneo dizer que a “tributação fixa” implicaria na supressão da base de cálculo, pois a base de cálculo só está presente nos tributos *ad valorem*, diferente do caso dos profissionais autônomos ou sociedade de profissionais liberais.¹⁷⁵

Para efeitos de ISS é considerado como fato gerador a prestação de serviço sob forma de trabalho pessoal do contribuinte, a base de cálculo é definida em lei

mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. [S. I.], 31 dez. 1968. Disponível em: <https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/103389/decreto-lei-406-68#art-9>. Acesso em: 3 out. 2019.

¹⁷⁰ HARADA, Kiyoshi. ISS: Doutrina e Prática. São Paulo: Atlas, 2008. P. 13

¹⁷¹ HARADA, Kiyoshi. ISS: Doutrina e Prática. São Paulo: Atlas, 2008. P. 13

¹⁷² HARADA, Kiyoshi. ISS: Doutrina e Prática. São Paulo: Atlas, 2008. P. 13

¹⁷³ HARADA, Kiyoshi. ISS: Doutrina e Prática. São Paulo: Atlas, 2008. P. 14

¹⁷⁴ HARADA, Kiyoshi. ISS: Doutrina e Prática. São Paulo: Atlas, 2008. P. 14

¹⁷⁵ HARADA, Kiyoshi. ISS: Doutrina e Prática. São Paulo: Atlas, 2008. P. 14

(presente na lista anexa), quanto aos serviços alcançados pela tributação fixa, há uma espécie de “seletividade” dos serviços que fazem parte.¹⁷⁶

5.5. A Lei do ISS n. 116/2003 e as alterações sofridas pela Lei Complementar n. 157/2016

Existem muitas discussões relacionadas ao ISS, local da prestação do serviço, conflito de competências e a constitucionalidade de itens presentes na lista complementar nº 116/2003 e outras polemicas que aumentaram com as alterações dadas pela Lei Complementar nº 157/2016.¹⁷⁷

No artigo 3º da Lei Complementar 116/2003, preceitua onde se considera o serviço prestado (para ser devido o ISS) e o local do estabelecimento prestador, com a Lei Complementar nº 157/2016, foram incluídos novos incisos ao referido artigo, além de criar mais exceções à esta regra.¹⁷⁸

Além disso, duas das mais importantes alterações atingem o setor financeiro e afastam o recolhimento do ISS para o município situado o tomador nos serviços de arrendamento mercantil, e aos prestados por administradoras de cartões, fundos e carteiras de clientes. Estes trechos sofreram veto presidencial, pois em relação aos serviços de arrendamento mercantil, o deslocamento do recolhimento do ISS contraria “a lógica presente na tributação do imposto, que deve ser no local onde ocorrer a análise do cadastro, do deferimento e do controle do financiamento oferecidos, e no que tange aos serviços prestador por administradoras de cartão de débito, crédito e fundos de carteiras de clientes, o deslocamento geraria potencial perda de proveito e de arrecadação tributária, além do aumento de custos para as empresas do ramo.

179

¹⁷⁶ HARADA, Kiyoshi. ISS: Doutrina e Prática. São Paulo: Atlas, 2008. P. 14

¹⁷⁷ COSTA, Celso; BORGES, Camila Leão. ALTERAÇÕES NO ISS INTRODUZIDAS PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 157/2016 CAUSAM INSEGURANÇA JURÍDICA. [S. I.], 22 jan. 2018.

Disponível em:

https://www.machadomeyer.com.br/index.php?option=com_content&catid=114&id=8794&view=article&Itemid=614&nosef=1%E2%8C%A9=pt. Acesso em: 24 out. 2019.

¹⁷⁸ COSTA, Celso; BORGES, Camila Leão. ALTERAÇÕES NO ISS INTRODUZIDAS PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 157/2016 CAUSAM INSEGURANÇA JURÍDICA. [S. I.], 22 jan. 2018.

Disponível em:

https://www.machadomeyer.com.br/index.php?option=com_content&catid=114&id=8794&view=article&Itemid=614&nosef=1%E2%8C%A9=pt. Acesso em: 24 out. 2019.

¹⁷⁹ COSTA, Celso; BORGES, Camila Leão. ALTERAÇÕES NO ISS INTRODUZIDAS PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 157/2016 CAUSAM INSEGURANÇA JURÍDICA. [S. I.], 22 jan. 2018.

Disponível em:

https://www.machadomeyer.com.br/index.php?option=com_content&catid=114&id=8794&view=article

O Congresso Municipal, por sua vez derrubou o veto e Lei Complementar nº 157/2016 passou a vigorar em 1º de janeiro de 2018.¹⁸⁰

A referida Lei de forma prática além de dispendiosa é de difícil aplicabilidade, ferindo o princípio da razoabilidade, vez que as empresas de leasing e as administradoras de fundos e carteiras de clientes deverão se cadastrar em todos os municípios nos quais tiverem clientes (COSTA, BORGES, 2018), além da redação deixar margens para dúvidas.¹⁸¹

Há tributaristas sustentando a inconstitucionalidade da Lei Complementar 157/2016, uma vez que não cabe a Lei deslocar o recolhimento do tributo o fazendo simplesmente da forma como o desejar, sem pensar no lado do contribuinte, visando apenas finalidade arrecadatória, trazendo custos onerosos ao sujeito passivo da obrigação tributária.¹⁸²

Interpretando de forma literal o texto da Lei Complementar 157/2016, abrem margens para dúvidas, como no caso dos serviços de administração de fundos e carteiras de clientes em quem não fica clara a delimitação do tomador de serviço, se este é o próprio fundo, ou o seu cotista. A delimitação de forma específica acarretará um impacto altamente relevante para o sujeito passivo que recolherá o ISS em um determinado município.¹⁸³

Agora, quanto as exceções à regra geral de recolhimento do ISS, que eram previstas na Lei Complementar nº 116/2003, todas eram relativas a serviços em que os resultados concretos eram obtidos em outro município. Nos trazendo novamente a

&Itemid=614&nosef=1%E2%8C%A9=pt. Acesso em: 24 out. 2019.

¹⁸⁰ COSTA, Celso; BORGES, Camila Leão. ALTERAÇÕES NO ISS INTRODUZIDAS PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 157/2016 CAUSAM INSEGURANÇA JURÍDICA. [S. I.], 22 jan. 2018.

Disponível em:

https://www.machadomeyer.com.br/index.php?option=com_content&catid=114&id=8794&view=article&Itemid=614&nosef=1%E2%8C%A9=pt. Acesso em: 24 out. 2019.

¹⁸¹ COSTA, Celso; BORGES, Camila Leão. ALTERAÇÕES NO ISS INTRODUZIDAS PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 157/2016 CAUSAM INSEGURANÇA JURÍDICA. [S. I.], 22 jan. 2018.

Disponível em:

https://www.machadomeyer.com.br/index.php?option=com_content&catid=114&id=8794&view=article&Itemid=614&nosef=1%E2%8C%A9=pt. Acesso em: 24 out. 2019.

¹⁸² COSTA, Celso; BORGES, Camila Leão. ALTERAÇÕES NO ISS INTRODUZIDAS PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 157/2016 CAUSAM INSEGURANÇA JURÍDICA. [S. I.], 22 jan. 2018.

Disponível em:

https://www.machadomeyer.com.br/index.php?option=com_content&catid=114&id=8794&view=article&Itemid=614&nosef=1%E2%8C%A9=pt. Acesso em: 24 out. 2019.

¹⁸³ COSTA, Celso; BORGES, Camila Leão. ALTERAÇÕES NO ISS INTRODUZIDAS PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 157/2016 CAUSAM INSEGURANÇA JURÍDICA. [S. I.], 22 jan. 2018.

Disponível em:

https://www.machadomeyer.com.br/index.php?option=com_content&catid=114&id=8794&view=article&Itemid=614&nosef=1%E2%8C%A9=pt. Acesso em: 24 out. 2019.

antiga discussão acerca do conceito de resultado e onde ele ocorre.¹⁸⁴

No que tange à exportação de serviços de gestão de fundos e carteiras, o fisco alega que mesmo o tomador de serviço estiver localizado no exterior, o resultado ocorrerá no Brasil, isto quando o ativo estiver aqui situado. Entretanto, ao interpretar a nova redação dada pela Lei Complementar 157/2016 sobre o deslocamento do recolhimento do ISS para o município do tomador, há de sustentar que independente do ativo estar aqui sediado, o resultado ocorreria no local do tomador do serviço.¹⁸⁵

Diante de tal situação, uma gestora de fundos de investimentos, sediada em Curitiba, entrou com pedido liminar na Justiça Estadual a fim de suspender a exigibilidade do ISS em relação aos serviços prestados em outros municípios por seus tomadores, no pedido consta o receio de que ocorra o “Bis in idem”, o caso aguarda o posicionamento do Tribunal de Justiça.¹⁸⁶

¹⁸⁴ COSTA, Celso; BORGES, Camila Leão. ALTERAÇÕES NO ISS INTRODUZIDAS PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 157/2016 CAUSAM INSEGURANÇA JURÍDICA. [S. I.], 22 jan. 2018.

Disponível em:

https://www.machadomeyer.com.br/index.php?option=com_content&catid=114&id=8794&view=article&Itemid=614&nosef=1%E2%8C%A9=pt. Acesso em: 24 out. 2019.

¹⁸⁵ COSTA, Celso; BORGES, Camila Leão. ALTERAÇÕES NO ISS INTRODUZIDAS PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 157/2016 CAUSAM INSEGURANÇA JURÍDICA. [S. I.], 22 jan. 2018.

Disponível em:

https://www.machadomeyer.com.br/index.php?option=com_content&catid=114&id=8794&view=article&Itemid=614&nosef=1%E2%8C%A9=pt. Acesso em: 24 out. 2019.

¹⁸⁶ COSTA, Celso; BORGES, Camila Leão. ALTERAÇÕES NO ISS INTRODUZIDAS PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 157/2016 CAUSAM INSEGURANÇA JURÍDICA. [S. I.], 22 jan. 2018.

Disponível em:

https://www.machadomeyer.com.br/index.php?option=com_content&catid=114&id=8794&view=article&Itemid=614&nosef=1%E2%8C%A9=pt. Acesso em: 24 out. 2019.

6. ANÁLISE SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DO ISS PARA O STREAMING

6.1. Da obrigação de fazer

Com as recentes alterações dada pela Lei Complementar 116/03, que regula a incidência do ISS, voltamos a uma das mais antigas discussões tributárias ainda em andamento nos tribunais brasileiros, definir se o ISS pode incidir sobre atividades quem envolvam a obrigação “de dar”, e não exclusivamente a obrigação “de fazer”.¹⁸⁷

Como exemplo, temos a inclusão do item 1.09 na Lista de Serviços aplicáveis ao ISS e como veremos abaixo, nem todas as atividades listadas possuem a característica de obrigação “de fazer”, desta forma, o imposto será aplicado as atividades de:¹⁸⁸

disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).¹⁸⁹

Entretanto, para sanar a grande discussão que existia, acerca da incidência do ISS nas obrigações de dar, o STF quando no julgamento do Recurso Extraordinário 116.121-3/SP, em 2001, estabeleceu o seguinte precedente, tendo como base o artigo 110 do CTN, 1188 e 1216 ambos do Código Civil, só incidiria o ISS nas prestações de serviço em que há empregado de forma direta o esforço humano.¹⁹⁰

Naquele julgamento, 5 dos ministros que divergiram do entendimento acima mencionado, entendem que o ISS deveria ser aplicado a serviços “de qualquer natureza”, conforme expressamente previsto na Constituição Federal, de acordo com este entendimento, seria permitido a aplicabilidade do ISS para qualquer atividade que

¹⁸⁷ CARPINETTI, Ana Carolina; CAUMO, Renato. O ISS e as obrigações de dar e de fazer: Uma análise à luz dos precedentes do STF. [S. l.], 13 jun. 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-iss-e-as-obrigacoes-de-dar-e-de-fazer-13062017>. Acesso em: 10 out. 2019.

¹⁸⁸ CARPINETTI, Ana Carolina; CAUMO, Renato. O ISS e as obrigações de dar e de fazer: Uma análise à luz dos precedentes do STF. [S. l.], 13 jun. 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-iss-e-as-obrigacoes-de-dar-e-de-fazer-13062017>. Acesso em: 10 out. 2019.

¹⁸⁹ PRESIDENTE DA REPÚBLICA. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. [S. l.], 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm. Acesso em: 10 out. 2019.

¹⁹⁰ Supremo Tribunal Federal STF - Recurso Extraordinário: RE 116.121-3/SP.

não constituísse venda de mercadoria (sujeitando-se ao ICMS), ou ao trabalho assalariado.¹⁹¹

Por fim, ficou estabelecido que o conceito de “serviço” para fins de incidência do ISS não teria como conceito algo residual, dizer que para todos serviços não compreendidos pelo ICMS, incidirá ISS, este entendimento está equivocado, por isso, o correto seria dizer que deveria seguir a definição de serviço com obrigação “de fazer”, entendimento já encontrado no Direito Privado.¹⁹²

Entretanto mais tarde em 2009, tal precedente foi relativizado em decorrência do julgamento 592.905/SC, que lidou com a incidência do ISS nas operações de *leasing*.¹⁹³

Naquele julgamento, de acordo com entendimento do ministro Eros Grau, dizer que só incidiria ISS nas atividades com obrigação “de fazer” assim como definido no Direito Privado, esgotaria o conteúdo dito na expressão “de qualquer natureza”, ainda, mencionou que há diversas atividades de fazer que possuem ao mesmo tempo uma atividade de dar, e que toda atividade de dar consubstancia também uma atividade de fazer.¹⁹⁴

Apesar de, no resultado do julgamento ficou decidido que nas operações de *leasing* financeiro e do *lease-back* seriam tributáveis pelo ISS, uma vez que em tais atividades envolveriam tanto uma obrigação “de dar”, quanto “de fazer”, já as operações de *leasing* operacional foram consideradas não tributáveis pelo imposto, dado que neste *leasing* há preponderância da obrigação “de dar” em face de incerta obrigação “de fazer”.¹⁹⁵

¹⁹¹ CARPINETTI, Ana Carolina; CAUMO, Renato. O ISS e as obrigações de dar e de fazer: Uma análise à luz dos precedentes do STF. [S. I.], 13 jun. 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-iss-e-as-obrigacoes-de-dar-e-de-fazer-13062017>. Acesso em: 10 out. 2019.

¹⁹² CARPINETTI, Ana Carolina; CAUMO, Renato. O ISS e as obrigações de dar e de fazer: Uma análise à luz dos precedentes do STF. [S. I.], 13 jun. 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-iss-e-as-obrigacoes-de-dar-e-de-fazer-13062017>. Acesso em: 10 out. 2019.

¹⁹³ Supremo Tribunal Federal STF - Recurso Extraordinário: 592.905/SC.

¹⁹⁴ CARPINETTI, Ana Carolina; CAUMO, Renato. O ISS e as obrigações de dar e de fazer: Uma análise à luz dos precedentes do STF. [S. I.], 13 jun. 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-iss-e-as-obrigacoes-de-dar-e-de-fazer-13062017>. Acesso em: 10 out. 2019.

¹⁹⁵ CARPINETTI, Ana Carolina; CAUMO, Renato. O ISS e as obrigações de dar e de fazer: Uma análise à luz dos precedentes do STF. [S. I.], 13 jun. 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-iss-e-as-obrigacoes-de-dar-e-de-fazer-13062017>. Acesso em: 10 out. 2019.

Podemos notar que tanto no precedente de 2001 quanto no de 2009, há alegação de não incidência do ISS em obrigações que sejam apenas ou preponderantemente “de dar”, incidindo nestas apenas em situações que esteja associada a uma obrigação “de fazer” de forma relevante.¹⁹⁶

Já em 2010, o STF aprovou a edição da Sumula Vinculante n. 31 para pacificar o entendimento que é inconstitucional a incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis.¹⁹⁷

Posteriormente em 2011, o STF no julgamento do Agravo 8.623/RJ entendeu pela possibilidade de incidência do ISS sobre atividade de cessão de direito de uso de marca, por se tratar de serviço autônomo previsto na Lei Complementar 116/2003, desta forma, em um consignado de uma cessão de bem (imaterial) poderia sim ser serviço suscetível ao ISS.¹⁹⁸

Adiante, no julgamento do Recurso Extraordinário 651.703-PR, firmou o entendimento que nas atividades realizadas pelas operadoras de planos de saúde estão sujeitas ao imposto ISS. Pelo parecer do ministro Luiz Fux, o conceito da palavra “serviço” presente na Constituição Federal não se confunde com o conceito do Direito Privado, por isso para ele a caracterização do fato gerador do ISS não se limitaria a obrigação “de fazer”. Por fim, ressaltou pelo conceito do fato gerador do ISS, que sua incidência ocorre de forma residual, sobre todas as atividades materiais ou imateriais, que gerem utilidade para terceiros e que também não estejam sujeitas ao ICMS ou ao o IOF.¹⁹⁹

Divergindo do ministro Fux, Marco Aurélio entendeu essencial a verificação da presença de esforço humano, qual seja, obrigação “de fazer”, dizendo se tratar de requisito essencial para a tributação do ISS, mesmo que em algumas hipóteses englobe a obrigação “de dar”.²⁰⁰

¹⁹⁶ CARPINETTI, Ana Carolina; CAUMO, Renato. O ISS e as obrigações de dar e de fazer: Uma análise à luz dos precedentes do STF. [S. l.], 13 jun. 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-iss-e-as-obrigacoes-de-dar-e-de-fazer-13062017>. Acesso em: 10 out. 2019.

¹⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 31/DF. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 29 maio 2008. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em: 14 out. 2019.

¹⁹⁸ Supremo Tribunal Federal STF – Agravo Regimental: 8.623/RJ.

¹⁹⁹ Supremo Tribunal Federal STF - Recurso Extraordinário: 651.703-PR.

²⁰⁰ Supremo Tribunal Federal STF - Recurso Extraordinário: 651.703-PR.

O ministro Luís Barroso muito semelhante ao entendimento do ministro Fux, considerou que para incidência do ISS, a Constituição buscou englobar todas as relações econômicas de forma residual, destacando que no caso concreto há presença tanto da obrigação “de dar” quanto da “de fazer”, estando incluídas no conceito amplo de serviço, também mencionado no julgamento do *leasing*.²⁰¹

Por sua vez, o ministro Edson Fachin, também acompanhou o entendimento do então relator Fux, no sentido de aceitar a incidência do ISS nos planos de saúde, pois estes possuem uma série de obrigações “de fazer”. Por fim, no mesmo sentido o ministro Lewandowski afirmou que os planos de saúde prestam serviço que está sujeito ao ISS.²⁰²

Diante disto, resta claro dizer que os ministros superaram mesmo que de forma parcial o então entendimento do primeiro precedente de 2001 (RE 116.121-3/SP), e assim por entender a aplicação da tese de residualidade do ISS.²⁰³

Entretanto, ainda é cedo para afirmar se o precedente acima mencionado servirá como paradigma para os casos futuros acerca da incidência do ISS nas operações que envolvam ou não uma obrigação “de dar”.²⁰⁴

6.2. Análise da Sumula vinculante n. 31 do STF

A Súmula Vinculante 31 do Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que é inconstitucional a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, conforme abaixo transcrito:

É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.²⁰⁵

²⁰¹ Supremo Tribunal Federal STF - Recurso Extraordinário: 651.703-PR.

²⁰² Supremo Tribunal Federal STF - Recurso Extraordinário: 651.703-PR.

²⁰³ CARPINETTI, Ana Carolina; CAUMO, Renato. O ISS e as obrigações de dar e de fazer: Uma análise à luz dos precedentes do STF. [S. l.], 13 jun. 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-iss-e-as-obrigacoes-de-dar-e-de-fazer-13062017>. Acesso em: 10 out. 2019.

²⁰⁴ CARPINETTI, Ana Carolina; CAUMO, Renato. O ISS e as obrigações de dar e de fazer: Uma análise à luz dos precedentes do STF. [S. l.], 13 jun. 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-iss-e-as-obrigacoes-de-dar-e-de-fazer-13062017>. Acesso em: 10 out. 2019.

²⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 31/DF. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 29 maio 2008. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>. Acesso em: 14 out. 2019.

A Súmula utilizou como julgado o Recurso Extraordinário (RE 116.121-3/SP), em que o STF resolveu algumas questões que envolvem a cobrança do imposto para os serviços de locação de bens móveis. Declarando, desta forma, a inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis”, presente no item 79 da Lista de Serviços presente no Decreto-Lei n° 406º, de 31 de dezembro de 1968, na redação dada pela Lei Complementar n° 56 de 15 de dezembro de 1987.²⁰⁶

Este entendimento resta pacificado pela jurisprudência, conforme ementas do Tribunal de Justiça abaixo transcritas:

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS). LOCAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR. INADMISSIBILIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTO MUNICIPAL. DISTINÇÃO NECESSÁRIA ENTRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (OBRIGAÇÃO DE DAR OU DE ENTREGAR) E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (OBRIGAÇÃO DE FAZER). IMPOSSIBILIDADE DE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL ALTERAR A DEFINIÇÃO E O ALCANCE DE CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO (CTN/1966, ART. 110). INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 79 DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DL 406/1968. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO IMPROVIDO. Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis. [RE 446.003 AgR, rel. min. Celso de Mello, 2ª T, j. 30-5-2006, DJ de 4-8-2006.]²⁰⁷

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/1916, cujas definições são de observância inafastável — art. 110 do CTN/1966. [RE 116.121, rel. min. Octavio Gallotti, red. p/ o ac. min. Marco Aurélio, P, j. 11-10-2000, DJ de 25-5-2001.]²⁰⁸

A parte recorrida argumentou que conforme o artigo 110 do Código Tributário Nacional e os artigos 24, I e II da CF, a incidência do imposto sobre serviços de locação de bens móveis não deveria prosperar, pois este não caracterizaria um serviço, vez que é gerado uma obrigação de dar e inexistente atividade pessoal do

²⁰⁶ Supremo Tribunal Federal STF - Recurso Extraordinário: RE 116.121-3/SP.

²⁰⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante n° 31/DF. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 29 maio 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em: 14 out. 2019.

²⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vincula n° 31/DF. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 29 maio 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em: 14 out. 2019.

locador que possa ser juridicamente caracterizada como prestação de serviços.²⁰⁹

A Colenda Câmara por sua vez firmou entendimento no sentido de atribuir a cobrança do tributo, uma vez que sobre a locação de coisa móvel, constitui venda de bem imaterial, em que deveria incidir a tributação sobre a entrega de bem a outrem, para uso, mediante remuneração, caracterizando desta forma, um serviço, estando sujeita ao ISS.²¹⁰

A Turma julgadora encontrou um obstáculo na caracterização da coisa como serviço, uma vez que esta configura obrigação de dar, consistente na entrega de bem locado, ocorre que aos serviços é caracterizado a obrigação de fazer. Possuindo atribuição distinta, não sendo possível atribuir idêntico regime jurídico.²¹¹

Cunha Gonçalves citado por Orlando Gomes assevera:

o característico da locação é o regresso da coisa locada a seu dono, ao passo que o serviço prestado fica pertencendo a quem pagou e não é suscetível de restituição (Contratos, pág. 264, 2a. edição). Ademais, colocação diversa, confundindo o arrendamento de coisa ("*locatio conductio rei*") e prestação de serviço ("*locatio conductio operarum*") implicaria na modificação da estrutura do conceito de locação de coisa, consoante estatuído no Direito Civil, cumprindo observar a respeito do artigo 110 do Código Tributário Nacional: "a lei Tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

A tributabilidade dos serviços dos serviços de qualquer natureza, não compreendido pelo ICMS, estão, ainda que em caráter residual, sujeitos ao ISS. A lista de serviços é taxativa, não sendo possível a sua inovação, por isso, não sendo possível acrescentar em lei local uma categoria de serviços não prevista pela União Federal.²¹²

Por fim, o ISS só pode incidir sobre obrigação de fazer, não sendo compatível com a figura contratual de locação de bens móveis. Nesse sentido, entendeu a Suprema Corte em declarar a inconstitucionalidade do referido diploma.²¹³

²⁰⁹ Supremo Tribunal Federal STF - Recurso Extraordinário: RE 116.121-3/SP.

²¹⁰ Supremo Tribunal Federal STF - Recurso Extraordinário: RE 116.121-3/SP.

²¹¹ Supremo Tribunal Federal STF - Recurso Extraordinário: RE 116.121-3/SP.

²¹² Supremo Tribunal Federal STF - Recurso Extraordinário: RE 116.121-3/SP.

²¹³ Supremo Tribunal Federal STF - Recurso Extraordinário: RE 116.121-3/SP.

7. CONCLUSÃO

Diante de todo exposto, nos cabe entender se realmente a incidência do Imposto sobre Serviços (ISS) sobre as plataformas de tecnologia *Streaming* é constitucional.

A incidência de ISS para o *Streaming* se deu com a Lei 157/2016, que em tentativa de adequar ou modernizar o ordenamento jurídico brasileiro, estabeleceu a tributação destas plataformas. Entretanto, ainda restam dúvidas se tal exação está eivada ou não de vício, visto que ainda está em discussão sua constitucionalidade.

De acordo com o estudo realizado, sobre atividades em que não há serviço prestado, não haveria incidência do ISS, uma vez que o fato gerador não estaria configurado. Dessa forma, nos questionamos se o *Streaming* é realmente um serviço, uma mercadoria, ou nenhuma das duas opções.

Há entendimento bastante consolidado de que o *Streaming* não é considerado uma mercadoria, vez que neste não há circulação de mercadoria, nem comunicação entre o cedente, empresa que disponibiliza o conteúdo e o cessionário, usuário.²¹⁴

Quanto ao ISS, há uma clara tentativa de atualização do ordenamento jurídico, entretanto a principal discussão se dá com base em entender se o *Streaming* pode ser tributado pelo referido imposto.

Para verificarmos se a incidência do ISS para o *Streaming* é realmente constitucional, precisamos primeiro entender a classificação do *Streaming*, se este não é uma mercadoria e não é serviço, afinal de contas o que ele é? Entendemos que o *Streaming* é uma plataforma, um intermediador.

Porém, para melhor entender esta problemática, vamos pensar em um exemplo como a empresa Netflix. Na plataforma são disponibilizados filmes, series e documentários, que mediante um pagamento mensal (assinatura) é disponibilizada ao usuário um acervo de conteúdo.

Se o Netflix realmente fosse uma prestadora, qual serviço estaria sendo prestando? Muitos responderiam esta pergunta afirmando a produção de filmes e afins, bom, vejamos, o Netflix não produz filmes, o conteúdo disponibilizado na plataforma é produzido por terceiros, em que a empresa forma parcerias com

²¹⁴ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Incidência de ISS sobre streaming é inconstitucional. [S. l.], 20 dez. 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-dez-20/betina-gruppenmacher-iss-streaming-inconstitucional>. Acesso em: 27 out. 2019.

provedores para licenciar os direitos de transmissão.

As chamadas produções originais Netflix são conteúdos em que a empresa adquiriu os direitos exclusivos para transmissão, apesar de serem divulgados como produzidos pela Netflix estes filmes não foram de fato produzidos por eles, prova disto é que alguns dos “originais Netflix” não estão disponíveis em alguns países, isto, pois quando o conteúdo foi “criado ou comprado” a plataforma só estava disponível em alguns países, não obtendo direito de licenciamento global, ou seja, se o conteúdo fosse de fato produzido por ela, não seria necessário solicitar o direito de licenciamento global, pois o conteúdo seria exclusivamente seu, além disso, também é mencionado no próprio site da plataforma que outras empresas detêm os direitos de transmissão, nos levando a concluir a não exclusividade das chamadas “produções Netflix”.

Isto nos leva a dizer que a Netflix, plataforma de entretenimento, concede acesso a uma quantidade de conteúdo que fazem parte de seu acervo, que também é modificado ao longo do tempo e da localização, por isso podemos concluir que ela é na verdade uma distribuidora.

Vejamos as informações disponibilizadas no próprio site da empresa, acerca do conteúdo original:

Como a Netflix encontra ideias para criar ou comprar séries e filmes originais?
A Netflix usa todos os métodos a seguir para encontrar novos conteúdos que possam ser comprados ou criados:
A Netflix emprega uma equipe de executivos de criação e compradores que recebem ideias para séries e filmes.
A Netflix tem amplas relações com a comunidade de criadores e agências de talento, que propõem ideias para séries e filmes.
A Netflix pode comprar trabalhos finalizados em festivais de cinema ou outros eventos estabelecidos.
A Netflix pode gerar uma ideia internamente e contratar roteiristas ou outros criadores para desenvolver essa ideia.²¹⁵

Ou seja, até em conteúdos que a empresa “cria” através de seus executivos, é contratada uma terceira (prestadora de serviço) para produzir o filme ou conteúdo desejado.

Sendo assim, podemos concluir que a Netflix é uma distribuidora, e por isso não há prestação de serviço. A mera disponibilização sem caráter definitivo não deveria estar sujeita ao ISS, em que não há uma obrigação “de fazer”.

Para corroborar este entendimento, nas palavras do advogado Evandro Grili,

²¹⁵ NETFLIX (Brasil). Netflix. [S. l.]: [s. n.]. Disponível em: <https://help.netflix.com/pt/node/100386>. Acesso em: 27 out. 2019.

sócio do escritório Brasil Salomão e Matthes e especialista na área tributária, temos os seguintes apontamentos:

Com base no conceito de que não se tributam obrigações de dar pelo ISS, o Supremo Tribunal Federal editou, tempos atrás, a Súmula Vinculante nº 31, que vedou a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis. Se mantivermos as premissas que levaram o STF a considerar inconstitucional a cobrança de ISS pela locação de bens móveis, nos parece que também não devemos considerar que seja possível e constitucional cobrar ISS sobre as receitas das empresas de streaming de filmes, vídeos e músicas. Neste caso, estamos diante de uma cessão de direito de uso das obras cinematográficas e musicais, o que não se configuraria serviço passível da tributação do imposto municipal.²¹⁶

O ISS é tributado na prestação de serviço, a título oneroso, realizado por uma pessoa em favor da outra, fruto do esforço humano, em que haja a transferência de um bem imaterial, ou seja, o serviço.

Assim, assim como as demais pessoas, atividades, serviços ou mercadorias, entendemos que a plataforma deve pagar impostos, entretanto, tal imposto não pode se basear na mera arrecadação tributária sem levar em consideração os ditames Constitucionais.

Por isso, como possível solução para tal problemática, acreditamos que a União através da competência residual deva instituir novo imposto para enquadrar juridicamente, estas operações envolvendo bens digitais.

²¹⁶ BALLARINE, Ricardo. Advogado explica questão dos impostos sobre Netflix e Spotify: "ficção jurídica. [S. l.], 21 set. 2017. Disponível em: <https://canaltech.com.br/legislacao/advogado-explica-questao-dos-impostos-sobre-netflix-e-spotify-ficcao-juridica-100836/>. Acesso em: 30 out. 2019.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

ABREU, ANSELMO ZILET. CMT decide aspecto temporal da incidência do ISS no Habite-se. [S. l.], 4 mar. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-mar-04/anselmo-zilet-cmt-decide-aspecto-temporal-iss-habite>. Acesso em: 3 jun. 2019.

ALBERGARIA, Luísa. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: conceito, características, capacidade tributária ativa, repartição da competência tributária, bis in idem e bitributação. [S. l.], 10 maio 2018. Disponível em: <https://gotributario.com.br/competencia-tributaria/>. Acesso em: 15 set. 2019.

ASSOCIAÇÃO DAS AUTORIDADES DE REGISTRO DO BRASIL. ADI questiona tributação de operações envolvendo bens e mercadorias digitais. Brasília. [s. n.], 23 jul. 2018. Disponível em: <https://www.aarb.org.br/adi-questiona-tributacao-de-operacoes-envolvendo-bens-e-mercadorias-digitais/>. Acesso em: 15 out. 2019.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5. ed. [S. l.]: Malheiros, 1993. P. 93

BALLARINE, Ricardo. Advogado explica questão dos impostos sobre Netflix e Spotify: "ficção jurídica. [S. l.], 21 set. 2017. Disponível em: <https://canaltech.com.br/legislacao/advogado-explica-questao-dos-impostos-sobre-netflix-e-spotify-ficcao-juridica-100836/>. Acesso em: 30 out. 2019.

BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P.478.

BLOG, Minha conexão. Velocidade da internet: o que é Banda Larga?. [S. l.]: [s. n.], 2 maio 2019. Disponível em: <https://www.minhaconexao.com.br/blog/velocidade-da-internet-o-que-e-banda-larga/>. Acesso em: 12 set. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 31/DF. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 29 maio 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em: 14 out. 2019.

CAMBRIDGE INTERNATIONAL DICTIONARY OF ENGLISH. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 1995.

CARPINETTI, Ana Carolina; CAUMO, Renato. O ISS e as obrigações de dar e de fazer: Uma análise à luz dos precedentes do STF. [S. l.], 13 jun. 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-iss-e-as-obrigacoes-de-dar-e-de-fazer-13062017>. Acesso em: 10 out. 2019.

CARVALHO, PAULO DE BARROS. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2008. P. 590.

CF. Grande Enciclopédia Delta Larousse. Rio de Janeiro: Editora Delta S.A, 1970, vocábulo serviço.

CONFAZ, O Conselho Nacional de Política Fazendária. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.958. DISTRITO FEDERAL, 21 jun. 2018. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/ADI-5-958-brasscom.pdf>. Acesso em: 15 out. 2019.

COSTA, Celso; BORGES, Camila Leão. ALTERAÇÕES NO ISS INTRODUZIDAS PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 157/2016 CAUSAM INSEGURANÇA JURÍDICA. [S. l.], 22 jan. 2018. Disponível em: https://www.machadomeyer.com.br/index.php?option=com_content&catid=114&id=8794&view=article&Itemid=614&nosef=1%E2%8C%A9=pt. Acesso em: 24 out. 2019.

DECRETO-LEI. Código Tributário Nacional nº LEI Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966.

FIGLIOULO, FERNANDA SÁ FREIRE; MENON, ANDRÉ. DA INCONSTITUCIONALIDADE DO CONVÊNIO ICMS 106/2017. [S. l.]: Inteligência Jurídica - Machado Meyer, 11 maio 2018. Disponível em: <https://www.machadomeyer.com.br/pt/inteligencia-juridica/publicacoes-ij/tributario-ij/da-inconstitucionalidade-do-convenio-icms-106-2017>. Acesso em: 15 out. 2019.

FILHO, Luiz Carlos Junqueira Franco. Notas sobre o convênio ICMS 106/17. [S. l.: s. n.], 13 ago. 2019. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI308561,61044-Notas+sobre+o+convenio+ICMS+10617/>. Acesso em: 15 out. 2019.

GALVÃO, Camila. ISS X ICMS NA TRIBUTAÇÃO DO STREAMING E ACESSO A SOFTWARE NA NUVEM. São Paulo, 11 maio 2018. Disponível em: <https://www.machadomeyer.com.br/pt/inteligencia-juridica/publicacoes-ij/tributario-ij/iss-x-icms-na-tributacao-do-streaming-e-acesso-a-software-na-nuvem>. Acesso em: 15 out. 2019.

GONCALVES, Jeferson. Netflix quer novas produções e aplicativos melhores para 2016. [S. l.], 23 fev. 2016. Disponível em: <https://olhardigital.com.br/mwc/noticia/netflix-quer-novas-producoes-e-aplicativos-melhores-para-2016/55397>. Acesso em: 5 set. 2019.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Incidência de ISS sobre streaming é inconstitucional. [S. l.], 20 dez. 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-dez-20/betina-gruppenmacher-iss-streaming-inconstitucional>. Acesso em: 27 out. 2019.

HARADA, Kiyoshi. ISS: Doutrina e Prática. São Paulo: Atlas, 2008. P. 205

JENSEN, Jennifer. US – The disparate state and local tax treatment of digital Streaming services. [S. l.: s. n.], 9 set. 2015. Disponível em: <https://ebiz.pwc.com/2015/09/us-the-disparate-state-and-local-tax-treatment-of-digital-streaming-services-2/>. Acesso em: 15 ago. 2019.

JUNIOR, Luiz Furtado; MIDORI, Ana; COSTA, Amanda. Tributação de Streaming gera

"novo" conflito de competências. [S. l.], 3 abr. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-abr-03/opiniaio->

JURÍDICO CERTO, Jurídico Certo. <https://blog.juridicocerto.com/2015/09/brasil-e-lider-mundial-em-download-ilegal-entenda-a-lei-brasileira-sobre-pirataria.html>. [S. l.], 11 set. 2015. Disponível em: <https://blog.juridicocerto.com/2015/09/brasil-e-lider-mundial-em-download-ilegal-entenda-a-lei-brasileira-sobre-pirataria.html>. Acesso em: 11 set. 2019.

MARTINS, Sergio Pinto. Manual do Imposto sobre serviços, 7^a ed. São Paulo: Atlas, 2006. P. 394

MELO, José Eduardo Soares de. Aspectos teóricos e práticos do ISS. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. P. 158

NETFLIX (Brasil). Netflix. [S. l.]: [s. n.]. Disponível em: <https://help.netflix.com/pt/node/100386>. Acesso em: 27 out. 2019.

Netflix. In: WIKIPÉDIA: a enciclopédia livre. Wikimedia, 2019. Disponível em: <<https://pt.wikipedia.org/wiki/Netflix>>. Acesso em: 5 set. 2019.

NETO, Cláudio Pereira de Souza. A tributação de software: federação e legislação complementar federal. [S. l.]: Revista Consultor Jurídico, 21 ago. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-ago-21/claudio-souza-neto-conflito-tributacao-software>. Acesso em: 15 out. 2019.

O CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. Convenio ICMS 106. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. Convenio ICMS 106, Brasília, 29 set. 2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 15 out. 2019.

O momento da ocorrência do Fato Gerador e as Cobranças Antecipadas de Tributos. Bol. IOB n.3/90

POR G1, Por G1. Netflix passa Disney e vira empresa de mídia com maior valor de mercado. [S. l.]: [s. n.], 24 maio 2018. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/netflix-passa-disney-e-vira-empresa-de-midia-com-maior-valor-de-mercado.ghtml>. Acesso em: 5 set. 2019.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. [S. l.], 31 dez. 1968. Disponível em: <https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/103389/decreto-lei-406-68#art-9>. Acesso em: 3 out. 2019.

PRESIDENTE DA REPÚBLICA. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. [S. l.], 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm. Acesso em: 10 out. 2019.

RE 101,339-7-SP, 14 de março de 1984, Tribunal Pleno, JSTF, Lex, vol. 68, pag. 280.

REVOREDO, Tatiana Trícia de Paiva. A tecnologia “*Streaming*” (fornecida pela Netflix, Spotify e outros) no contexto do direito tributário brasileiro e do direito digital. [S. l.: s. n.], 1 mar. 2017. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-158/a-tecnologia-Streaming-fornecida-pela-netflix-spotify-e-outros-no-contexto-do-direito-tributario-brasileiro-e-do-direito-digital/>. Acesso em: 11 set. 2019.

UM POUCO sobre a história do *Streaming*. [S. l.], 2016. Disponível em: <https://aovivonaweb.tv/blog/um-pouco-sobre-a-historia-do-Streaming>. Acesso em: 18 maio 2019.

SABBAG, Eduardo. *Prática Tributária*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

Spotify. In: WIKIPÉDIA: a enciclopédia livre. Wikimedia, 2019. Disponível em: <<https://pt.wikipedia.org/wiki/Spotify>>. Acesso em: 5 set. 2019.

STJ. AgRg no AREsp nº 304493/SP. 2ª Turma. Relator Ministro Humberto Martins. DJe 26.08.2013.

Supremo Tribunal Federal STF – Agravo Regimental: 8.623/RJ.

Supremo Tribunal Federal STF - Recurso Extraordinário: RE 116.121-3/SP.

Supremo Tribunal Federal STF - Recurso Extraordinário: 651.703-PR.

TANGERINO, Dayane Fanti. A tecnologia Streaming e a violação de direitos autorais. [S. l.]: [s. n.], 31 ago. 2016. Disponível em: <https://canalcienciascriminais.com.br/tecnologia-Streaming-e-violacao-de-direitos-autorais/>. Acesso em: 11 set. 2019.

TCA, TCA. A incrível história do Streaming. [S. l.]: [s. n.], 2018. Disponível em: <https://www.tca.com.br/blog/a-incrivel-historia-do-Streaming/>. Acesso em: 11 set. 2019.

Tribunal de Justiça de São Paulo TJ-SP - Apelação: APL 0001701-98.2010.8.26.0372 SP, Acesso em 10 de setembro de 2019.

UM POUCO sobre a história do Streaming. [S. l.], 2016. Disponível em: <https://aovivonaweb.tv/blog/um-pouco-sobre-a-historia-do-Streaming>. Acesso em: 18 maio 2019.

VASCONCELOS, Naor. Streaming: descubra como funcionam as transmissões ao vivo. [S. l.], 20 maio 2019. Disponível em: <https://zoeweb.com.br/Streaming-descubra-como-funcionam-as-transmissoes-ao-vivo/>. Acesso em: 11 set. 2019.

ZOE WEB, História do *Streaming*. [S. l.], 20 dez. 2018. Disponível em: <https://zoeweb.com.br/historia-do-Streaming/>. Acesso em: 11 set. 2019.