

**UNIVERSIDADE PREBISTERIANA MACKENZIE**

MARIANA DA MATA LOPES

A DUPLA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA SOBRE OS APLICATIVOS DE  
VIA *STREAMING*

São Paulo

2019

MARIANA DA MATA LOPES

A Dupla Incidência Tributária sobre os Aplicativos de Via *Streaming*

Trabalho de Graduação Interdisciplinar apresentado como requisito para obtenção do título de Bacharel no Curso de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie.

ORIENTADOR(A): João Bosco Coelho Pasin.

São Paulo

2019

São Paulo

2019

MARIANA DA MATA LOPES

*A Dupla Incidência Tributária sobre os Aplicativos de Via Streaming*

Trabalho de Graduação Interdisciplinar apresentado como requisito para obtenção do título de Bacharel no Curso de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Aprovada em:

BANCA EXAMINADORA:

---

Examinador(a):

---

Examinador(a):

---

Examinador(a):

Dedico esta obra aos meus amados pais, pelo carinho e o incentivo para que eu concretizasse meus sonhos, às minhas avós e avôs, e aos meus amigos, pelas alegrias e pelo apoio, e aos meus mestres, principalmente, ao meu orientador, pelas palavras de sabedoria durante minha jornada acadêmica.

## RESUMO

Analisa o presente trabalho a bitributação, advento que ocorre no momento que é cobrado dois tributos por dois entes competentes diversos. Desde tempos atrás, para garantir maior segurança jurídica ao povo houve a codificação e previsão dos tributos na Lei Maior, a Constituição Federal. Em razão disso, a Constituição Federal enleva o princípio da legalidade estrita (*Nullum tributum sine lege*), ao qual todo tributo deve ser instituído somente pela lei, por aquele cuja a própria Constituição Federal lhe atribui capacidade para tal. Um dos principais fundamentos da existência dos tributos é de suprir as necessidades públicas, devendo-se respeitar a capacidade contributiva de cada contribuinte, não onerando o contribuinte a ponto do Estado ter ato de confisco, o que é vedado pela Constituição Federal de 1988. A definição da natureza jurídica dos aplicativos de via *streaming* não permite ao certo ter conhecimento da incidência tributária cabível, posto que, seus conteúdos disponíveis de forma ilimitada aos seus usuários poderia ser considerado como mercadoria intangível, como hipótese de incidência do ICMS, ou simplesmente o fato de disponibilizarem os conteúdos e da manutenção e atualização da plataforma seria classificada como prestação de serviço, que ensejaria a incidência do ISSQN ou do ICMS. Desse modo, a falta de definição da natureza de suas atividades, principalmente pelas normas jurídicas, dá margem para que haja a bitributação de dois tributos com hipóteses de incidências idênticas cobrados por sujeitos ativos distintos, como no caso da Lei Complementar nº 157/2016, que ampliou o rol taxativo dos serviços incidentes do ISSQN, incluindo os aplicativos de via *streaming*. Após análise feita pelo presente trabalho, a mencionada lei viola o princípio da legalidade estrita e da capacidade contributiva.

Palavras-chave: Bitributação. Aplicativos de via *streaming*. ISSQN. ICMS. Lei Complementar nº 157/2016.

## ABSTRACT

Analysis the present paper the double taxation, the advent who happens at the moment that is charged two taxes by two distinct competent authorities. In the past, to provide the greater legal security for the people there was the tax codification in the Greater Law, the Federal Constitution. Because of this, the Federal Constitution respect the principle of strict legality (*Nullum tributum sine lege*), wich means that all tribute must be instituted only by the law, by one whose the Federal Constitution gives the capacity to do so. One of the main fundamentals for the existence of the tributes is supply the State's needs, respecting the contributive capacity of each individual contributor, not burdening the contributor to the extreme way of the Estate's confiscation, what is prohibited by the Federal Constitution of 1988. The definition of the legal nature of streaming applications doesn't allowed to much knowledge about its applicable tax incidence, since its unlimited available contents to its users could be considered as intangible merchant, as ICMS' incidence hypothese, or simply by the fact of make available its contents and maintenance and the upgrade of its platform would be classified as a service, which would be require ISSQN or ICMS' incidence hypothese. In this way, the lack of definition about the nature of its activities, mostly by the legal rules, allow for the double taxation of two taxes with identical incidence hypotheses can be charged by different active subjects, as in the case of the Complementary Law n° 157/2016, which increased its exhausted list of ISSQN incidences services, inserting the streaming applications. After analisis made by this present study, the mentioned law violates the principle of strict legality and the ability-to-pay principle.

Keywords: Double taxation. Double incidence hyphotese. Streaming applications. ISSQN. ICMS. Complementary Law n° 157/2016.

## SUMÁRIO

|   |    |
|---|----|
| <b>INTRODUÇÃO</b>   | 09 |
| <b>1. BITRIBUTAÇÃO</b>  | 11 |
| 1.1. FATO GERADOR   | 12 |
| 1.2. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA   | 17 |
| <b>2. BITRIBUTAÇÃO X <i>BIS IN IDEM</i></b>   | 26 |
| <b>3. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE</b>   | 36 |
| <b>4. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO</b>   | 39 |
| <b>5. OS PERFIS CONSTITUCIONAIS DO ICMS E DO ISSQN</b>  | 45 |
| 5.1. ASPECTOS SOBRE ICMS E SUA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA   | 45 |
| 5.2. ASPECTOS SOBRE ISSQN E SUA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA  | 50 |
| <b>6. BITRIBUTAÇÃO: ANÁLISE SOBRE O FATO GERADOR DOS<br/>APLICATIVOS DE VIA STREAMING E DA LEI COMPLEMENTAR N°<br/>157/2016</b> | 53 |
| <b>CONCLUSÕES</b>   | 64 |
| <b>REFERÊNCIAS</b>  | 68 |

## INTRODUÇÃO

A bitributação é um fenômeno discutido há muito tempo por grandes nomes do Direito Tributário nacional, pois envolve a arrecadação de dois tributos a um dado contribuinte pelo mesmo fato gerador. Ou seja, o contribuinte teria que arcar com duas obrigações tributárias geradas pela mesma hipótese de incidência. Sendo que, cada um desses tributos seria cobrado por entes estatais diferentes, pois cada ente estatal tem a sua competência tributária para arrecadar o respectivo tributo em que a norma jurídica brasileira impôs.

Desse modo, é constituído dois créditos tributários, ao qual o contribuinte teria de efetuar o pagamento, sob ulterior penalidade de ser citado em ação de execução fiscal. E caso o contribuinte não faça o lançamento tributário, o ente competente faria um lançamento tributário de ofício, prevalecendo-se o direito ao contraditório e a ampla defesa, através de Procedimento Administrativo Fiscal (PAF), que há probabilidade da decisão ser favorável à Fazenda Pública e, portanto, formar um título executivo cabível de ação de execução fiscal.

O presente trabalho apresenta aprofundadamente os aspectos sobre a bitributação dos aplicativos de comunicação via *streaming*, exemplos como o da *Netflix*, da *Amazon Prime*, do *Spotify* e entre outros, no âmbito de que o texto da legislação tributária nacional cria margem para a dúvida tributação dos prestadores de serviços de comunicação, já que tanto o ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) quanto o ISSQN (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza) preveem como fato gerador a prestação de serviço, sendo que cada imposto dispõe sobre serviços diversos.

Desse modo, o fato gerador *in abstracto* de prestar serviços de comunicação teria a incidência de dois tipos de impostos diferentes, cobrados por dois entes estatais diversos, de um lado, os Estados e o Distrito Federal, e do outro, os Municípios, respaldado pela Lei Complementar nº 157/2016, que incluiu no rol taxativo do ISSQN como hipótese de incidência os aplicativos de *streaming*.

Porém, conforme será visto adiante, tributar duas vezes o mesmo fato gerador *in concreto* viola os princípios da legalidade (*Nullum tributum sine lege*) e do não confisco,



onerando por demasiado e sem justificativa plausível para tal o contribuinte, ferindo também o princípio da capacidade contributiva.

Assim, também, interfere na capacidade contributiva do sujeito passivo, que deve arcar nas medidas de sua capacidade, não sendo válido o Fisco se usurpar do direito que possui pela cobrança tributária se valer da omissão legal de estabelecer de fato a tributação incidentes aos aplicativos de via *streaming*.

## 1. BITRIBUTAÇÃO

Os tributos podem ser classificados como a forma dos entes estatais arrecadarem valores pecuniários com destinação específica ou não para qual serão usados, sendo cobrados do contribuinte ou responsável quando caracterizado o fato gerador, com a finalidade casuística da manutenção dos recursos públicos.

Segundo Hugo de Brito Machado, a tributação acaba por se tornar o instrumento que a economia capitalista se utiliza para sobreviver, posto que a viabilidade do Estado realizar os seus fins sociais só seria possível com a monopolização de toda a atividade econômica, tornando todas ou grande parte das atividades econômicas com natureza jurídica estatal. Por isso, acrescenta que, o tributo é uma forte, se não a única, arma vital contra a estatização da economia.<sup>1</sup>

Sendo assim, a ideia de tributo está ligada à de que sua fonte é o do exercício de atividade econômica de ente personalizado, atividade ao qual se auferir renda, principal lema do sistema capitalista<sup>2</sup>.

No Direito Brasileiro, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 173, *caput*, dispõe que o Estado só poderá exercer atividade econômica quando for imprescindível para a segurança nacional ou de relevante interesse coletivo. Ou seja, a interpretação é de que a intervenção do Estado deve existir para que regule e impulsiona o mercado econômico, de maneira a vigorar o princípio da liberdade de iniciativa na ordem econômica.

Desse modo, com a materialização do fato gerador o contribuinte ou responsável tem uma obrigação tributária principal pelo pagamento do tributo e, tem uma obrigação tributária acessória pelo lançamento do tributo e algumas declarações que devem ser feitas.

---

<sup>1</sup> MACHADO. Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34 ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 24.

<sup>2</sup> De acordo com Hugo de Brito Machado, o tributo acaba sendo um instrumento potente para sustentar o sistema capitalista porque há a exemplificação da ineficiência da economia estatizada dos sistemas comunistas e socialistas das Nações Comunistas do Leste Europeu, da China e de Cuba, ao qual, acrescenta que, respectivamente, as duas últimas soberanias passaram a ter crescimento econômico a partir do momento em que admitiram a iniciativa privada nas atividades econômicas. (Ibidem. p. 24).

A obrigação tributária surge a partir do momento em que se consuma o fato gerador, hipótese de incidência prevista na lei, que obriga a pessoa física ou jurídica de fazer o lançamento tributário respectivo a cada tributo, de acordo com o seu fato gerador.

## 1.1. FATO GERADOR

O fato gerador é a hipótese que a lei descreve para que seja configurada a obrigação tributária pela pessoa que o pratica. Por estarem descritos na lei, cada tributo terá uma hipótese diferente, como por exemplo, ser proprietário de um imóvel, no caso do IPTU (Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana), ou ser proprietário de um bem móvel automotivo, no caso do IPVA (Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotivo)<sup>3</sup>.

Os fatos geradores são definidos nas próprias normas jurídicas de Direito Interno. Nos dizeres de Aliomar Baleeiro:

“Segundo o art. 3º do CTN, tributo é toda obrigação jurídica que nascer de pressuposto lícito (tornando-se inconfundível com as sanções em geral, inclusive indenizações por ato ilícito), independentemente do consentimento do obrigado (é obrigação compulsória *ex lege*). Deve ser necessariamente instituído em lei. Distinguem-se os tributos, assim, dos ingressos não coativos, que avolumam os cofres públicos por meio de atos de vontade (expressos ou tácitos, bilaterais ou unilaterais, contratuais ou negociais), como empréstimos públicos voluntários, contraídos pelo Estado ou amortizações daqueles por ele concedidos; cauções; fianças; depósitos; doações; bens vacantes; herança jacente; legados; preços públicos ou políticos cobrados pelo ente público em decorrência da exploração de seus bens e empresas, em regime ou não de monopólio, etc.”<sup>4</sup>.

Lógico que, os fatos geradores previstos no Brasil não excluem os fatos geradores de outros países, uma vez que cada Estado tem sua própria soberania. E se houver uma relação jurídica na territorialidade do país exterior prevista como fato gerador nas suas normas jurídicas, esta soberania tem competência para cobrar tal tributo.

---

<sup>3</sup> A Constituição Federal traz em seu artigo 156, inciso I, que a competência para a cobrança do IPTU é pelos municípios, e em seu artigo 155, inciso III, que a competência para a cobrança do IPVA é pelos Estados e Distrito Federal. A própria Magna Carta prevê o fato gerador desses impostos, sendo que os órgãos competentes podem estabelecer as formas de arrecadação reguladas a partir de lei complementar.

<sup>4</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Misabel Abreu Machado Derzi (Atualizadora). 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 154.

Vale mencionar que, o período Pós- Segunda Guerra Mundial e Pós-Guerra Fria fez com que surgissem as chamadas sociedades internacionais, que juntamente com os Estados constantemente autorregulavam determinados setores focando na solução de conflitos com tomadas de decisões que não houvessem a superposição de um sistema normativo por outro, posto que cada Estado tem sua própria autonomia de poder.<sup>5</sup>

Em se tratando de soberania, Ana Cláudia Ruy Cardia Atchabahian, explana que as empresas foram as principais responsáveis pela prosperidade econômica e financeira dos Estados e, por decorrência disso, muitas das decisões estatais acabam confundindo os interesses reais do Estado com os interesses econômicos e desenvolvimentistas das corporações privadas, fazendo com que, a base da ideia de autonomia exclusivamente pertencente ao Estado seja intrinsecamente modificada.<sup>6</sup>

Embora muitas decisões estatais possam ser constantemente feitas para beneficiar, ou não, uma determinada parte dos interesses da sociedade, o princípio da soberania prevalece, devendo um Estado respeitar a autonomia que cada um tem no plano internacional.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 114, dispõe que: “O fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Desse modo, o fato gerador é fato lícito definido em lei que confere àquele que o pratica relação jurídica obrigacional de caráter pecuniário e de fazer ou não fazer.

O fato gerador *in abstracto*, também chamado de hipótese de incidência, é a previsão legal que detalha o momento, as circunstâncias e a pessoa que deve ser tributada. Já o fato gerador *in concreto* é a concretização da hipótese de incidência no plano da realidade.

Assim, o fato gerador é um fato lícito previsto na legislação, ao qual o legislador ordinário, na elaboração das leis, e a autoridade competente tem liberdade relativa, não podendo cobrá-lo antes que esteja de fato concretizado. Em contrapartida, quando

---

<sup>5</sup> ATCHABAHIAN, Ana Cláudia Ruy Cardia. **A transterritorialidade como mecanismo de responsabilização de empresas por violação aos Direitos Humanos**. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2018. p. 24-25

<sup>6</sup> ATCHABAHIAN, Ana Cláudia Ruy Cardia. **A transterritorialidade como mecanismo de responsabilização de empresas por violação aos Direitos Humanos**. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2018. p. 118-122.

configurado fato ilícito, considerado como infração, será cometido de multa.<sup>7</sup> Ou seja, o fato ilícito sofre penalidade fiscal.

A expressão “fato gerador” surgiu com o artigo de Gaston Jèze, escrevendo que é um conjunto de atos de direitos impessoais previstos na lei, e quando postos na prática tornam-se direito individual daquele que o praticou. Desse modo, pelo seu entendimento, tanto ao fisco quanto ao contribuinte prevalecem o princípio do direito adquirido, ao qual ambos têm o direito adquirido de que a dívida seja criada, ou não, conforme os elementos existentes no dia da ocorrência do fato gerador.<sup>8</sup>

Desse modo, surge a Escola do fato gerador, em que doutrinadores especificaram em ter como objeto de estudo o fato gerador. Surge no Brasil, dois doutrinadores que defendem o seu desmembramento, são eles: Amílcar de Araújo Falcão e Geraldo Ataliba. Estes entendem que, a descrição que a lei traz na sua matéria é a chamada hipótese de incidência tributária, enquanto que a sua concretude é o fato gerador.<sup>9</sup>

Esse novo conceito dicotômico trouxe maior esclarecimento ao momento da ocorrência e da competência tributária, e a utilização da regra-matriz de incidência tributária, pois, a hipótese de incidência é o fato gerador *in abstracto*, enquanto que a sua concretização é o fato gerador *in concreto*.

Há a interpretação por alguns juristas de que o fato gerador seja fato econômico, fatos da vida econômica feitos através de operações econômicas, revestidos ou não de forma jurídica, trazidos pela lei. Exatamente pela pessoa física ou jurídica ter uma vida econômica, entendida como a sua situação econômica e financeira, a Administração Pública entende que o contribuinte tem capacidade contributiva para arcar com o tributo. Pois, o próprio pratica ato(s) característico(s) de fato gerador.

---

<sup>7</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34 ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 131.

<sup>8</sup> JÈZE, Gaston. O fato gerador do impôsto – Contribuição à teoria do crédito de impôsto. Paulo da Mata Machado (Tradutor). 1 ed. Paris: **Revue du Droit Public et de la Scienos Politique**, 1937. p. 54.

<sup>9</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Obrigação Tributária**. Carlos Valder do Nascimento (Coord.). 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 54-55.

Embora, muitos dos fatos geradores previstos na legislação tributária possam ser revestidos de operações econômicas, Paulo de Barros Carvalho explana que essa interpretação é errônea, uma vez que retira a essência de juridicidade da hipótese de incidência e do fato gerador.<sup>10</sup> Para ele, a tributação é a subsunção da hipótese de incidência tributária na realidade, em suas palavras:

“Nesse caso, diremos que houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária).

(...)

Pois bem, a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito”.<sup>11</sup>

Sendo assim, a hipótese de incidência é constituída pela regra-matriz da incidência tributária, que prevê os aspectos: material, temporal, espacial e pessoal. O aspecto material é a descrição do fato que irá ser tributado, se for um fato ilícito é considerado multa. Ademais, nesse aspecto a lei deve descrever outros elementos como a base de cálculo e a alíquota (porcentual). O aspecto temporal e espacial é o momento e lei que serão aplicados ao caso, e a territorialidade em que a hipótese se concretiza na realidade. O aspecto espacial diz respeito ao lugar da ocorrência da hipótese de incidência, que, por sua vez, é relacionado à competência tributária de cada ente federativo.<sup>12</sup>

O aspecto pessoal é a identificação dos sujeitos na relação jurídica tributária. O sujeito ativo será um dos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios), ou pelas entidades parafiscais capacitados pela lei que instituiu seu tributo e pelo Sistema Constitucional Tributário para cobrar seus respectivos tributos. Enquanto o sujeito passivo será pessoa física ou jurídica obrigada pela lei a cumprir a obrigação tributária principal ou acessória.<sup>13</sup>

---

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 301-309.

<sup>11</sup> *Ibidem*. p. 315-317.

<sup>12</sup> CARVALHO, Carlos Renê Pinto de. **Manual Prático de Direito Tributário**. 1 ed. Caxias do Sul: Educ, 2015. p. 155.

<sup>13</sup> *Ibidem*. p. 159-163.

Se fôssemos aplicar a regra-matriz de incidência tributária no caso dos aplicativos de via *streaming* poderia haver a possibilidade de termos o seguinte quadro: (i) o aspecto material ser a disponibilização de conteúdos digitais, com incidência da alíquota do ISSQN ou do ICMS, sendo a base de cálculo o preço do serviço, ou comercialização ou revenda de mercadoria, com incidência do ICMS, com alíquota própria, sendo a base de cálculo o preço da mercadoria; (ii) o aspecto temporal que seria o momento da prestação do serviço ou da comercialização da mercadoria, respectivamente; (iii) o aspecto espacial que seria o Município que fora prestado o serviço ou o Estado ou Distrito Federal, em que houve a comercialização da mercadoria, respectivamente; e (iv) e o aspecto pessoal que seria os aplicativos de via *streaming* os sujeitos passivos da relação, enquanto o Fisco seria o sujeito ativo. Isso ocorre porque não há um entendimento bem definido sobre qual ente federativo é competente pela cobrança, já que tanto a o ISSQN quanto o ICMS podem prever o mesmo fato gerador *in abstracto*, a prestação de serviços, sendo que o ICMS só prevê os serviços de comunicação.<sup>14</sup>

Em se tratando de Direito Tributário, não há relevância ao Fisco, qual a origem do fato jurígeno, se for adquirido ou feito por meios lícitos ou ilícitos. O que importa é se a hipótese de incidência se concretizou.

Hugo de Brito Machado expõe que a ilicitude está no plano do fato gerador (considerado por ele como fato gerador *in concreto*), enquanto a licitude encontra-se no plano da hipótese de incidência. Além disso, disserta que a situação descrita como fato gerador pode ser de fato, quando se verificar as circunstâncias materiais necessárias que produzam seus efeitos, ou jurídico, a partir do momento que a circunstância jurídica se constitua<sup>15</sup>.

Assim, o Direito Tributário não se atenta se o meio utilizado para configurar o fato gerador *in concreto* seja lícito ou ilícito, bastando que se realize em algum momento no plano fático (primazia da regra do *pecunia non olet*). O único levantamento que é feito pela

---

<sup>14</sup> Informações foram retiradas da Constituição Federal de 1988, em seus artigos 156, III, e artigo 155, II, respectivamente (VADE MECUM. **Edição Especial Mackenzie**. Marisa Harms (Coordenadora). 1ed. São Paulo: Revista dos Tribunais).

<sup>15</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34 ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 132-133.

autoridade competente da arrecadação dos tributos devidos é a verificação se foram efetuadas as obrigações tributárias de acordo, incumbindo outras áreas do Direito de verificar se houve um ilícito nas suas legislações específicas. Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho:

‘Todavia, quando um *tributo* tem por fato jurígeno ou gerador (hipótese de incidência) estados como “ser proprietário de imóveis urbanos” ou “ter renda”, a hipótese de incidência nessas espécies não indaga de como a renda e a propriedade foram obtidas. A casa do “bicheiro” ou a renda declarada do Lenão são normalmente tributadas (*non olet*). A indagação da origem dos bens e das rendas só terá significação para o Direito Penal. Renda e propriedade não são fatos ilícitos’.<sup>16</sup>

Portanto, se a pessoa física ou jurídica fizer um ato na realidade constituído como hipótese de incidência tributária, gera o fato gerador que poderá ser cobrado pela autoridade competente. A partir do momento em que se concretiza a hipótese de incidência, a pessoa que o realizou, chamada de contribuinte, é devedora da obrigação tributária, incumbindo a este a realização do cumprimento do adimplemento da obrigação principal (pagamento), ou acessória (prestação de contas).

Assim, se configurado o fato gerador *in concreto*, os meios utilizados para tal não são questionados pela autoridade competente, o que é questionado é o inadimplemento total ou parcial por parte do contribuinte.

## 1.2. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A obrigação tributária surge a partir da consubstanciação do fato gerador, que por sua vez, é a concretização de uma hipótese prevista na lei (fato gerador *in abstracto*), que quando realizada no plano real traz a obrigatoriedade do contribuinte ou responsável pelo lançamento tributário, podendo gerar uma obrigação tributária acessória e/ou principal.

---

<sup>16</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Obrigação Tributária**. Carlos Valder do Nascimento (Coordenador). 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 43.



De acordo com a teoria de construção da hierarquia das leis de Kelsen, existem dois tipos de obrigações: as autônomas (*ex voluntate*), provenientes da vontade das partes, e as heterônomas, (*ex lege*), provenientes de uma previsão legal, ao qual pode haver ou não a aquiescência da outra parte. Sacha Calmon Navarro Coêlho complementa fundamentando que as obrigações heterônomas são fatos previstos em lei pela vontade do legislador tanto se forem atos lícitos ou ilícitos.<sup>17</sup> Mas que, as obrigações tributárias se classificam como heterônomas por serem compulsórias e o fato gerador ser previsto em lei e, sempre derivada de um fato lícito. Pois, o tributo e sua cobrança é um ato lícito.<sup>18</sup>

O conceito de obrigação tributária é originado no direito civilista, da ideia de vincular os sujeitos em uma relação jurídica, em que um deles é devedor, e deve realizar a obrigação em razão da outra parte que é a credora. Desse modo, Washington de Barros Monteiro diz que: “a obrigação é a relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre credor e devedor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através de seu patrimônio”.<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Obrigação Tributária**. Carlos Valder do Nascimento (Coordenador). 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 41-42.

<sup>18</sup> Sacha Calmon Navarro Coêlho disserta ainda que a origem do conceito de obrigação é dada pelos romanos que entendiam que era um vínculo jurídico (*vinculum juris*) criado pela lei ou pelo costume que ligava um ou mais credores (*accipiens*) a um ou mais devedores (*solvens*), sendo obrigados a fazer (*facere*), a não fazer (*non facere*) ou de dar (*dare*) algo em prol do credor. Sendo assim, entendiam que eram 5 (cinco) as fontes da obrigação: a lei, o contrato, o quase-contrato (“gestão de negócios”), o delito (efeitos civis do delito) e o quase-delito (indenização por ato lícito ou ilícito involuntário).

Com o advento do Código Napoleônico, também chamado de Código Civil Francês, houve a “pretensão de fenecer a jurisprudência”, pois reduziu as fontes das obrigações, criadas pelo Direito Romano, em 3 (três) fontes derivadas da lei escrita, sendo elas: a lei (*ex lege*), o contrato (*ex voluntate*) e o delito (efeitos civis dos atos ilícitos). Desse modo, para o autor a tríade napoleônica é fraca, uma vez que é semelhante à teoria de responsabilidade civil que prevê a indenização por atos ilícitos que causaram danos a outrem. Mesmo assim, o pensamento napoleônico de lei, contrato e ato ilícito foi adotado nos códigos civis da Europa Continental, da América de colonização francesa e no Brasil.

Vale lembrar que, o Código Napoleônico, promulgado em 1804, refletiu a ideologia da Revolução de 1789, objetivando a eliminação dos privilégios e isenções da nobreza, separação do Estado e da Igreja, previsão da igualdade formal dos cidadãos masculinos, da legalização do divórcio, da propriedade e da família (Ibidem. p. 39-41).

<sup>19</sup> MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil**. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 8.

Estabelecendo o vínculo entre os sujeitos, o devedor deve cumprir com sua obrigação, pois, caso não o cumpra a obrigação persistirá, só se extinguindo com o adimplemento ou o distrato.

Esse vínculo é criado por um negócio jurídico que deverá ser respaldado nos elementos de validade do agente capaz, objeto lícito e forma prevista em lei, e nos elementos essenciais de eficácia que traz as condições resolutivas ou suspensivas para datar início para a prática dos seus efeitos, respaldado nos artigos 104, 121 ao 137, do Código Civil de 2002. O negócio jurídico geralmente é feito através de contratos escritos, como por exemplo, um contrato de usufruto, de casamento ou de locação de imóvel, ou podem ser verbais, como os contratos consumeristas feitos no momento da compra e venda do produto.<sup>20</sup>

Os contratos são atos da manifestação da vontade das partes de estabelecerem um vínculo entre si, prevalecendo o princípio do *pacta sunt servanda*, que é tão corolário que a sua interpretação é de que a declaração de vontade deve atender mais ao que foi consubstanciado do que a linguagem literal do negócio jurídico, de acordo com o artigo 112, do Código Civil.

Além desse, há outras duas fontes das obrigações civis: o ato jurídico *stricto sensu*, também denominado de declaração unilateral de vontade, que surge com a manifestação de uma das partes por responder pela obrigação, independente da anuência da outra parte, e os atos ilícitos, ao qual se configura na criação de responsabilidade civil do causador do dano de ressarcir o prejudicado.<sup>21</sup>

Em relação ao ato jurídico *stricto sensu*, percebe-se que, sua natureza jurídica é diversa do negócio jurídico, que é prevalecido a manifestação de ambas as partes. De acordo com Maria Helena Diniz:

---

<sup>20</sup> Tais disposições gerais constadas nos artigos 421 ao 427, do Código Civil de 2002 (VADE MECUM. **Edição Especial Mackenzie**. Marisa Harms (Coordenadora). 1ed. São Paulo: Revista dos Tribunais).

<sup>21</sup> Os contratos de adesão são exemplos de atos unilaterais, ao qual a parte aderente (contratante) tem o direito de escolha em acordar com o contratado, sendo respaldado o direito a interpretação mais favorável a ela, se houver cláusulas ambíguas ou confusas, constado no artigo 423, do Código Civil. Em relação aos atos ilícitos, estes são configurados como atos que causem prejuízos a outrem, através da violação ou não do texto legal (artigo 186, do Código Civil).

“No ato jurídico *stricto sensu* ocorre o contrário, mesmo porque a eficácia que lhe é reconhecida pela ordem jurídica está em função de finalidade geral, de caráter político-legislativo. O objetivo colimado pelo agente permanece sem observação autônoma, e só indireta e acidentalmente pode realizar-se mediante o cumprimento do ato.

A função torna-se, no negócio, um objeto, porque, em relação a ele, o ordenamento admite a autonomia privada. No ato jurídico em sentido estrito não se pode falar de objeto, porque, no que concerne a ele, a ordem jurídica requer autonomia privada. Contudo, não se pode contestar a relevância da função assumida pelo ato jurídico em sentido estrito. Tal função consiste na realização do interesse de cuja satisfação o ato é ordenado, segundo a rigidez da previsão normativa”<sup>22</sup>.

Sendo assim, o conceito de ato jurídico *stricto sensu*, dá a exigência de uma das partes cumprir com a obrigação, mesmo que não concorde com ela, em decorrência de uma norma jurídica que prevê esse comprometimento de um dos lados da relação jurídica, esse é o pensamento transposto para o Direito Tributário na aplicabilidade no sentido de que o tributo, nos termos do artigo 3º, do Código Tributário Nacional (CTN), “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.<sup>23</sup>

O fato gerador previsto na lei gera a obrigação do contribuinte do cumprimento da obrigação tributária. Pois, origina-se o vínculo jurídico entre o contribuinte e o Estado, de maneira unilateral de um ato imperativo e hierárquico da Administração Pública.

Na hipótese de o contribuinte optar pela conveniência do não cumprimento obrigacional tributário pode vir a sofrer consequências fiscais futuras, independente se sua manifestação da vontade for positiva ou desaprovadora quanto à cobrança do tributo.

Vale observar que, os institutos civis da declaração unilateral de vontade e o ato ilícito têm elementos sinônimos com a da obrigação tributária, já que ambos não enlevam a manifestação da vontade das partes. Carlos Cesar Orcesi da Costa disserta que “(...) a obrigação tributária, por sua própria natureza técnica, e por sua recepção no meio social, é

---

<sup>22</sup> DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro, volume 1: Teoria Geral do Direito Civil**. 32 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 479.

<sup>23</sup> VADE MECUM. **Edição Especial Mackenzie**. Marisa Harms (Coordenadora). 1ed. São Paulo: Revista dos Tribunais.

imediate e efetivamente impregnada de coerção, de força, de tal modo que, na prática, a resistência do sujeito passivo, apesar da lei, se fazem sensíveis”.<sup>24</sup>

A obrigação tributária segue o mesmo viés da obrigação civil, ao qual imputa a uma das partes (devedora) a obrigação de cumprir algo. A principal característica que diverge é de que no Direito Civil a regra quando o assunto se tratar de obrigação principal e acessória na mesma relação jurídica é de que a acessória acompanha a principal, enquanto que, no Direito Tributário a obrigação tributária principal não segue a obrigação tributária acessória, em regra. Até porque, a obrigação tributária acessória pode vir a se tornar a principal, conforme, traz disposto no artigo 113, do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.<sup>25</sup>

Será uma obrigação tributária principal quando envolver o pagamento do tributo ou de multa pecuniária, e acessória, quando a lei obrigar o contribuinte a fazer ou não fazer algo, ou que seja feita pelo Fisco. Pela letra da lei, a obrigação surge a partir da ocorrência do fato gerador *in abstracto* e é representada pelo pagamento do tributo ou de prestação pecuniária.

Porém, essa definição de obrigação contrapõe a própria definição de tributo, uma vez que a natureza jurídica do tributo é a prestação pecuniária de fato lícito, há, portanto, uma interpretação extensiva incluindo as multas, que na verdade, são penalidades pelo não cumprimento de algo. E penalidade nada mais é do que a responsabilidade gerada por um

---

<sup>24</sup> COSTA, Carlos Cesar Orcesi da. **Obrigação, lançamento e relação jurídica tributária**. 1 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. p. 36.

<sup>25</sup> VADE MECUM. **Edição Especial Mackenzie**. Marisa Harms (Coordenadora). 1ed. São Paulo: Revista dos Tribunais.

fato ilícito. Assim, não pode ser considerado obrigação tributária, já que só pode existir um fato gerador a partir de um fato lícito.<sup>26</sup>

Ademais, como a obrigação tributária acessória pode ser transformada em obrigação principal (de pagamento do tributo), caso não seja cumprida, fica evidente que a prestação pecuniária de que trata a legislação são as multas.

Segundo Carlos Renê Pinto de Carvalho: “O sujeito ativo funda-se na competência tributária para instituir tributos, e não na capacidade tributária que se relaciona na aptidão para arrecadar os tributos, ou seja, ser o sujeito ativo da obrigação, figurando-se como credor. Será a entidade que se utiliza do poder de tributar da Constituição Federal”<sup>27</sup>.

Nesta relação jurídica há dois polos, o sujeito ativo (aquele que tem o direito de exigir o cumprimento da obrigação tributária) e o sujeito passivo (aquele que deve cumprir a obrigação). O sujeito ativo é o Fisco, entidade de direito público, ou pode ser entidade específica parafiscal quando indicado pela lei, enquanto o sujeito passivo é representado pelo contribuinte, pessoa que deu ensejo ao fato gerador, e, portanto, obrigado ao pagamento do tributo e/ou pela realização da obrigação tributária acessória.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 121, parágrafo único, inciso II, denomina outra pessoa transfigurada de sujeito passivo, o responsável, sendo aquele que se reveste na condição de contribuinte. Será responsável aquele que conste nos artigos 128 até 138, do CTN.

O referido código traz em seus dispositivos três tipos de responsabilidades, de acordo com a natureza do fato gerador, são elas: (i) responsabilidade dos sucessores, sendo estes responsáveis pelos tributos deixados pelo *de cujus*, ou pela empresa fundida, transformada ou incorporada, ou fraude na recuperação judicial (artigos 130 ao 133, do CTN); (ii) responsabilidade de terceiros, quando há impossibilidade do contribuinte cumprir a obrigação um 3º (terceiro) indicado pela lei o faz, sendo que tanto o contribuinte quanto o responsável respondem solidariamente ao adimplemento do tributo (artigos 134 ao 135, do CTN); e (iii)

---

<sup>26</sup> CARVALHO, Carlos Renê Pinto de. **Manual Prático de Direito Tributário**. 1 ed. Caxias do Sul: Educs, 2015. p. 362-363.

<sup>27</sup> CARVALHO, Carlos Renê Pinto de. **Manual Prático de Direito Tributário**. 1 ed. Caxias do Sul: Educs, 2015. p. 159.

responsabilidade por infrações, sendo a infração em face da legislação tributária (artigos 136 ao 138, do CTN).<sup>28</sup>

Em relação a obrigação tributária acessória, Hugo de Brito Machado explana o seguinte:

“O fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (CTN, art. 115). Nos termos do Código Tributário Nacional esse fato gerador pode ser definido pela *legislação*, e não apenas pela *lei*.

A situação de quem pretende instalar um estabelecimento comercial, por exemplo, faz nascer o dever de requerer inscrição nos cadastros fiscais correspondentes. É uma situação de fato de que, nos termos da legislação tributária, faz nascer a *obrigação acessória* de pedir as inscrições correspondentes. A situação de quem é estabelecido comercialmente faz nascer as *obrigações acessórias* de não receber mercadorias sem o documento fiscal correspondente e de tolerar a fiscalização em seus livros e documentos”<sup>29</sup>.

Pela a letra da lei do artigo 115, do Código Tributário Nacional, “o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável impõe a prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal”. O seu objeto é a prestação que a lei incumbir o sujeito passivo, com vistas à arrecadação ou fiscalização de tributos, segundo o artigo 113, parágrafo 2º, do CTN.

Além da obrigação tributária acessória ser a de fazer ou não fazer algo, pode ser convertida em prestação pecuniária, no caso de o contribuinte não a realizar, gerando multa pelo atraso na sua realização ou na sua não entrega. Transformando-se, então, em obrigação tributária principal (conversão em obrigação de pagar).

Ademais, a obrigação tributária acessória surge como advento para a compulsoriedade do lançamento tributário, que gerará um crédito tributário ao sujeito ativo pela cobrança do tributo e do outro lado a obrigação tributária principal do sujeito passivo pelo pagamento do valor do tributo. Ou seja, a lei ou a legislação específica trazem as práticas que o sujeito

---

<sup>28</sup> Conforme observado no tópico anterior, responsabilidade civil é o dever do causador do ato ilícito de reparar os danos que causou, sinônimo a responsabilidade por infração que trata o Código Tributário. Desse modo, partindo de um pensamento reflexivo de minha própria autoria, a responsabilidade tributária se confunde com a civil, uma vez que responsabilidade só surge em decorrência de um ato ou fato ilícito. E, conforme visto logo acima, o Código Tributário Nacional mescla ambos os conceitos.

<sup>29</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34 ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 130.

passivo deva efetuar ou se abster. Como por exemplo, a fabricação, distribuição e rotulagem dos selos de IPI (Imposto de Produto Industrializado), exibição de livros obrigatórios, e expedição de notas fiscais.<sup>30</sup>

Assim, geralmente, há a coexistência de obrigação acessória e principal, lembrando que, as duas são independentes entre si, em regra, com a possibilidade do ordenamento jurídico vincular as duas obrigações tributárias, como no exemplo descrito acima.

De acordo com Hugo de Brito Machado:

“Uma determinada situação de fato pode ser, ao mesmo tempo, fato gerador de uma obrigação tributária principal e de uma obrigação tributária acessória. Assim, a situação na qual um comerciante promove a saída de mercadorias de seu estabelecimento faz nascer, ao mesmo tempo, a obrigação de pagar o ICMS (obrigação principal) e também a obrigação de emitir a nota fiscal correspondente (obrigação acessória)”.<sup>31</sup>

A determinação de qual será a obrigação acessória depende de manifestação expressa na legislação específica ou constitucional obrigando o contribuinte ou lhe ausentando de tal encargo. Essa abstenção pode estar prevista na Constituição Federal, denominada de imunidades tributárias, ou prevista nas legislações específicas, denominada de isenções.

Vale lembrar que, a obrigação acessória pode se transformar em obrigação principal (prestação pecuniária), em razão da sua não observância (artigo 113, parágrafo 3º, do CTN). Há casos em que não é necessário efetuar o recolhimento da obrigação tributária principal, ou por uma forma de isenção dada pela lei, ou pela imunidade dada pela Constituição Federal de 1988.

A imunidade tributária é uma previsão constitucional que acaba por não reconhecer a incidência tributária sobre fato gerador *in concreto*, sendo mais dificultoso a sua alteração, enquanto a isenção também é o não reconhecimento da incidência tributária sobre um determinado fato gerador previsto na lei. As imunidades acabam por ter mais condão

---

<sup>30</sup> CARVALHO, Carlos Rene Pinto de. **Manual prático de Direito Tributário**. 1 ed. Caxias do Sul: Educus, 2015. p. 154.

<sup>31</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34 ed. São Paulo: Malheiro, 2013. p. 130.

imperativo do que as isenções, porque, em respeito à ordem hierárquica, a Constituição Federal é hierárquica às leis infraconstitucionais.

Não se confunde os casos de imunidade e isenção com a não-incidência, que é a não ocorrência do fato gerador *in concreto* ou matéria tributável que não esteja na natureza jurídica do fato gerador *in abstracto*.<sup>32</sup>

---

<sup>32</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 87-89.



## 2. BITRIBUTAÇÃO X BIS IN IDEM

A renda pública compõe-se, quase que exclusivamente, do recolhimento tributário, já que, servem para manutenção estatal. Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho:

‘Isto exposto, é bom frisar que, afora ditas fórmulas, somente uma remanesce a viabilizar em favor do Príncipe, do Estado, a percepção de meios pecuniários: a fórmula tributária.

Se o Estado, tirante a sua condição de donatário, não está nem arrecadando bens pecuniários vacantes nem recebendo multas nem sendo indenizado em tempo de guerra ou paz, nem percebendo pecúnia *ex contractu*, tudo o mais que entra como receita, excluídas as “entradas” de caixa, tais como cauções e fianças, ou é tributo ou é enriquecimento sem causa’.<sup>33</sup>

Como visto anteriormente, a constituição da obrigação tributária principal legitima o sujeito ativo a cobrança do crédito tributário, aquele montante que pode ser exigido do sujeito passivo, pessoa que deu origem à concretude da hipótese de incidência.

Na matéria do artigo 113, do Código Tributário Nacional (CTN), diz-se que enquanto a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, o crédito tributário nasce com o lançamento tributário.

Segundo Hugo de Brito Machado, o lançamento é a validação para o crédito, é o procedimento administrativo que contém a ocorrência do fato gerador criador da obrigação tributária, o sujeito passivo, a base de cálculo do tributo e cálculo do valor do tributo ou da penalidade pecuniária. O seu entendimento é de que somente com o lançamento tributário é que o sujeito ativo poderá ter crédito tributário para exigir o adimplemento do tributo.<sup>34</sup>

Já, de acordo com Paulo de Barros Carvalho, não há possibilidade de cogitar uma obrigação tributária sem a existência de um crédito, posto que, ambos já geram o direito do sujeito ativo de exigir o seu cumprimento.<sup>35</sup>

Por isso, nos seus dizeres, acrescenta que o texto do artigo 113, do CTN, que trata sobre a obrigação tributária principal, deveria constar que “(...) ocorrido o fato jurídico

---

<sup>33</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Obrigação Tributária**. Carlos Valder do Nascimento (Coordenador). 1 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 47.

<sup>34</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34 ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 136-140.

<sup>35</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 364-366.

tributário, inaugura-se a relação obrigacional, com o crédito para o sujeito ativo e o débito para o sujeito passivo”.<sup>36</sup> Para ele, o crédito tributário surge a partir da ocorrência do fato gerador, não necessitando do lançamento para sua validação.

Vale dizer que, existe essa divergência doutrinária, porque o conceito de crédito tributário é parecido com o de obrigação principal tributária, pois, surge do vínculo jurídico obrigacional do sujeito ativo com o sujeito passivo de exigir-lhe o tributo. Em contrapartida, só pode ser exigido se efetuado o lançamento tributário, artigo 142, do CTN.<sup>37</sup> Por isso, há a confusão do momento certo da constituição do crédito.

Desse modo, observa-se que o crédito tributário é originado pela obrigação tributária, e tem força do sujeito ativo da relação jurídica de exigir o seu cumprimento. Essa interpretação é usada desde muito tempo atrás, como o próprio Gaston Jèze, relata em sua obra “O fato gerador do impôsto - Contribuição à teoria do crédito do impôsto”, a legislação e a prática tributária francesa na época de 1937:

“1.º Para *liquidar* o montante da dívida de tal pessoa, a título de tal impôsto, para fixar o valor da matéria tributável, é preciso transportar-se ao dia do fato gerador do impôsto. Se, ulteriormente, êsse valor aumenta ou diminui, isso não tem importância para a liquidação da dívida de impôsto. Assim, a respeito de sucessão, o fato gerador do impôsto é o óbito: o valor venal dos bens no dia do óbito é que deverá ser considerado para liquidar o impôsto. O direito do fisco, como o direito do contribuinte, é o de exigir que a liquidação seja feita segundo aquêle valor. Seria preciso, para se afastar essa solução, uma disposição formal da lei”.<sup>38</sup>

---

<sup>36</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 366.

<sup>37</sup> Vale dizer que, na hipótese de o sujeito passivo não fazer o lançamento do fato gerador ocorrido, não gerará um crédito para o Fisco, e portanto, este não poderá exigir algo. Pois, o lançamento é um título executivo, não havendo a sua existência, não há direito para exigir o pagamento. Por conta disso, na prática, as autoridades competentes se utilizam do lançamento de ofício, quando o lançamento for homologatório e o sujeito passivo da obrigação ou deixa de declarar ou declara o montante equivocado. Daí, a própria autoridade faz o lançamento de ofício através de um procedimento administrativo, resguardando o direito ao contraditório e a ampla defesa. (Pesquisas feitas na Lei nº 13.457, de 18 de março de 2009, que “**dispõe sobre o procedimento administrativo tributário, decorrente de lançamento de ofício e dá outras providências**” do Estado de São Paulo, disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/tit/Paginas/Lei-13-457-2009.aspx>, acesso em: 01/08/2019. Brasil.Lei nº 14.107, de 12 de dezembro de 2005, que “**dispõe sobre o processo administrativo fiscal e cria o Conselho Municipal de Tributos**”, do Município de São Paulo, disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/sp/s/sao-paulo/lei-ordinaria/2005/1410/14107/lei-ordinaria-n-14107-2005-dispoe-sobre-o-processo-administrativo-fiscal-e-cria-o-conselho-municipal-de-tributos>. Acesso em: 01/08/2019).

<sup>38</sup> JÈZE, Gaston O fato gerador do impôsto – Contribuição à teoria do crédito de impôsto. Paulo da Mata Machado (Tradutor). 1 ed. Paris: **Revue du Droit Public et de la Scienos Politique**, 1937. p. 54-55.

Por vezes, o conceito de obrigação é discutido ao longo dos anos, pois, uma parte da doutrina acreditava que obrigação é o cumprimento de um dever, outra parte acreditava que era um dever originado somente de relação jurídica patrimonial, àquela criada só por transações econômicas que envolvam renda (moeda). E outra parte doutrinária acreditava que é responsabilidade, o que, na verdade é equivocado dizer isto, uma vez que, a responsabilidade só se origina quando não realizado o cumprimento da obrigação.<sup>39</sup>

A responsabilidade surge a partir do momento em que ocorre um ato ou fato ilícito, sendo, portanto, a consequência do inadimplemento da obrigação. Assim, obrigação está mais relacionada com o dever-ser (imposto pela lei) do que com a responsabilidade jurídica.

Vale mencionar que, ambos terão capacidade tributária como sujeito passivo da relação jurídica do tributo, porém, na medida em que a obrigação, já originada no tempo, não é cumprida surge o fenômeno da responsabilidade, ao qual o causador do ato ilícito (o inadimplente) será obrigado a reparar os danos dele proveniente.<sup>40</sup>

A bitributação ocorre quando dois entes políticos distintos tributam fatos geradores idênticos. Por isso, é denominado de “bitributação”, uma vez que, o que é fato gerador *in abstracto* de um tributo acaba por se tornar fato gerador *in abstracto* também de outro tributo em outra esfera administrativa, ocorrendo, portanto, a dupla incidência da matéria tributável.<sup>41</sup>

O termo “bitributação” surgiu expressamente no ordenamento jurídico brasileiro na Constituição Federal de 1934, em seu artigo 11, sendo mantido nas Constituições Federais de 1934 e de 1946. O entendimento era de que os entes políticos diversos que pudessem

---

<sup>39</sup> COSTA, Carlos Celso Orcesi da. **Obrigação, lançamento e relação jurídica tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. p. 33-34.

<sup>40</sup> A responsabilidade tratada nesse parágrafo é derivada do conceito civilista da teoria da responsabilidade civil, e não da responsabilidade de que trata o artigo 128, do Código Tributário Nacional. A teoria civilista prevê que o causador do dano, ou terceiro por quem por ele possa responder, tem o dever de ressarcimento ao prejudicado do ato ilícito praticado, de acordo com os artigos 186 a 188, do Código Civil. Já a responsabilidade tributária, prevista nos artigos 129 a 138, do CTN, prevê que determinadas pessoas, indicadas pelo próprio código, se responsabilizem pela obrigação tributária do contribuinte direto ou indireto, sendo, portanto, uma sub-rogação.

<sup>41</sup> GRIZ, Rodrigo Leal. **“Pluritributação no direito interno brasileiro: identificação e limites sob a perspectiva da repartição constitucional de competência tributária impositiva**. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2017. p. 54-61.

cobrar a obrigação tributária principal pelo mesmo fato gerador seriam a União e os Estados.<sup>42</sup> Ou seja, era previsto a dupla incidência de imposto federal e estadual sobre idêntica hipótese de incidência.<sup>43</sup>

Sendo assim, há dois sujeitos ativos diferentes que possuem legitimidade, dada pela legislação, pela cobrança do crédito tributário ocasionado pelo fato gerador *in concreto* realizado pelo sujeito passivo no plano da realidade.

Enquanto isso, o *bis in idem* é quando há dois fatos geradores iguais sendo tributados pelo mesmo ente político, sendo gerado dois créditos tributários sobre a mesma matéria tributável. A principal diferença entre os dois fenômenos é a questão dos sujeitos ativos pela cobrança dos créditos tributários constituídos.

Geraldo Ataliba, estende essa interpretação do *non bis in idem*, com a premissa de que também pode ser: “da possibilidade de imposto concorrer com taxa sobre a mesma matéria tributável. Ou de concorrência de taxa com contribuição de melhoria ou, ainda, desta com imposto, ou de dois impostos, com fatos geradores diversos”. Isso desde que, o sistema constitucional preveja que não seja ilícita a sua cobrança ou incidência.<sup>44</sup>

Embora a bitributação seja um fenômeno tributário não prevista nem vedada pelo ordenamento jurídico, e o *bis in idem* seja um princípio tributário, ambos estão intrinsecamente relacionados aos princípios da vedação do confisco. Assim, não pode o Estado, qualquer ente federado, utilizar o tributo como forma de se apropriar de bens. Hugo

---

<sup>42</sup> GRIZ, Rodrigo Leal. “**Pluritributação no direito interno brasileiro: identificação e limites sob a perspectiva da repartição constitucional de competência tributária impositiva.** Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2017. p. 54-55.

<sup>43</sup> A Constituição Federal de 1934 prevê, em artigo 11, o seguinte sobre a bitributação, ao qual a ideia é estendida às outras Constituições referidas no texto acima: “É vedada a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência for concorrente. Sem prejuízo do recurso judicial que couber, incumbe ao Senado Federal, *ex officio* ou mediante provocação de qualquer contribuinte, declarar a existência da bitributação e determinar a qual dos dois cabe a prevalência”. (BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 Julho de 1934. **Nós, os representantes do povo brasileiro, pondo a nossa confiança em Deus, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para organizar um regime democrático, que assegure à Nação a unidade, a liberdade, a justiça e o bem-estar social e econômico, decretamos e promulgamos o seguinte: Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm). Acesso em: 27/10/2019.

<sup>44</sup> ATALIBA, Geraldo. **Bitributação.** Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, v. 60, p. 195-205, 1 jan. 1965. p. 11.

de Brito Machado acrescenta que: “(...) o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida”.<sup>45</sup>

Ademais, isso se reflete na capacidade contributiva do contribuinte que cada vez se torna mais alvo da incidência de vários tributos sobre uma determinada matéria, criando-se uma situação de oneração demasiada àquele cujo é responsável pelo cumprimento da obrigação tributária principal. Como não há previsão expressa na Constituição Federal de 1988, nem na legislação interna, sobre a vedação da bitributação pode-se considerar de que a omissão possa permitir uma certa legitimação válida para dois entes federados distintos possuírem créditos tributários sobre o mesmo fato gerador *in abstracto*, causando uma situação de insegurança jurídica.

A necessidade dos detentores de poder de terem recursos de forma irreversível e crescente foi transformando a obrigação tributária de voluntária para compulsória. A justificativa plausível e utilizada é a da “teoria do atendimento das necessidades públicas” que não visa somente a natureza econômica, mas também a natureza financeira de financiar o Estado.

Mas, é certo dizer que, no contexto atual, histórico e cultural, nacional e internacional, por ser mais crescente a compulsoriedade e criação dos tributos, maior a complexidade e dificuldade do Estado de fornecer informações sobre a disposição do uso dos tributos e, também, do contribuinte em entender o recolhimento tributário.<sup>46</sup>

Houve o tempo em que o Estado se apropriava de bens e serviços dos súditos, no período feudal (século VIII ao XV), ao qual as terras de lavoura pertenciam aos senhores feudais de cada reino, que concediam aos camponeses sua permanência nelas, em troca do cumprimento de tributos e taxas. Ocorre que, constatou-se ao longo da história que era uma relação de escravidão que tendia aos senhores feudais a tomarem medidas cada vez mais tiranas. Somente para exemplificar a abusividade, as taxas mais conhecidas são: (i) a talha, em que o camponês devia dar grande parte do que produzia para vender fora do feudo para

---

<sup>45</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. p. 42.

<sup>46</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Obrigação tributária**. Carlos Valder do Nascimento (Coordenador). 1 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 09-12.

o senhor feudal; (ii) a banalidade, pelo uso do forno e do moinho; (iii) a corveia, pelo uso das terras para cultivo e reserva de 3 (três) a 4 (quatro) dias da semana para serviços de manutenção do castelo feudal, (iv) e a capitalização, cobrado pelo número de servos no feudo. Por conta disso, tornou-se mais frequente a defesa à liberdade de se auferir renda e de bens, surgindo documentos como a Bill of Rights inglesa (1689) e a Carta Magna do ano de 1215 (“The Greater Charter”), que resguarda a proteção à liberdade, principalmente, a da propriedade privada dos barões ingleses.<sup>47</sup>

Assim, no período feudal houve o surgimento de adventos que tentaram limitar o poder do Estado-maior, a monarquia aristocrática, fincado num sistema de privilégios somente para a aristocracia e o clero, sustentada pelos trabalhos dos camponeses, operários e burgueses. Todavia, se pararmos para analisar, mesmo nessa época, os tributos e as taxas seriam necessários com o fundamento do atendimento das necessidades públicas de cada reino. Sendo que, conforme a História retrata, esse fundamento foi desvirtuado pelas figuras estatais do governo.

Nos dizeres de Ives Gandra da Silva Martins:

“Se, para defesa de uma tribo primitiva, todos os seus elementos deixassem de trabalhar um dia, a fim de construir uma paliçada capaz de suportar ataques do inimigo conhecido, o tributo imposto à comunidade e representado pelo dia de trabalho, seria voluntariamente aceito, pela percepção clara de sua necessidade pública.

Em um Estado organizado, se exigido o tributo, na forma pecuniária, para o atendimento de suas despesas militares próprias, com o desperdício inerente à planificação desses e de outros instrumentos para a consecução das finalidades estatais, meridiano parece-nos que, sem a força sancionatória da lei, a tendência do contribuinte de quem no seu lugar estivesse, seria de escapar ou pagar o menos possível”.<sup>48</sup>

Uma vez colocada a compulsoriedade na obrigação tributária, fica evidente que, a relação do Estado com o povo é hierárquica. Porque o conceito de Estado é o conjunto de indivíduos unidos e organizados por normas de Direito Positivo para realizar um objetivo

---

<sup>47</sup> HUNT, Lynn. **A invenção dos direitos humanos: uma história**. Rosaura Eichenberg (Tradutora). 1 ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2009. p. 113-114.

<sup>48</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Obrigação tributária**. Carlos Valder do Nascimento (Coordenador). 1 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 11.

em comum, hierarquizada através de governantes e governados com finalidade de assegurar o bem público, denominada de sociedade política.<sup>49</sup>

Analisando socio e psicologicamente, o direito adquirido à imposição de um tributo (direito tributário teórico), a prática do poder executivo de imposição do Estado, e a resistência proporcional dos cidadãos de cumprirem a obrigação imposta, possuem grande disparidade entre eles. Pois, para o povo é mais dificultoso a compreensão da destinação dos tributos, e a imposição é algo visto de maneira pejorativa, já que há a necessidade da coerção.<sup>50</sup>

Tanto que, há menos resistência dos cidadãos ao cumprimento de normas sociais, como de direitos fundamentais constitucionais, por exemplo, o direito à vida e à dignidade humana, do que às normas tributárias. Pois, são vistas como penalidades.

Como relata o citado Pedro Soares Martinez:

“Passaram os anos, a vida transformou-se, as atribuições nalguns países chegaram ao exagero de confundir impostos com expropriações, afastando praticamente a iniciativa privada da vida econômica (...), mas a técnica do Direito Fiscal, ou antes, a sua falta de técnica, permaneceu. E assim, onde o Direito Tributário não significa injustiça e incerta, ele pressupõe pelo menos incerteza”.<sup>51</sup>

A ideia da “teoria das necessidades das despesas públicas”, em que o instituto do tributo serve para arcar um dispêndio com finalidade no interesse público, as próprias despesas públicas são classificadas de acordo com sua natureza jurídica, da seguinte forma: (i) ordinárias (os serviços públicos regulares previstos no orçamento estatal) e extraordinárias (serviços de caráter esporádico); (ii) produtivas (são os meios da atuação estatal úteis, como as atividades policiais e jurisdicional), reprodutivas (representam o aumento da capacidade produtiva com criação e manutenção de hidrelétricas, escolas, estradas e entre outros) e, improdutivas (representam as despesas inúteis).<sup>52</sup>

---

<sup>49</sup> AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 29 ed. São Paulo: Globo, 1992. p. 02-03.

<sup>50</sup> COSTA, Carlos Celso Orcesi da. **Obrigação, lançamento e relação jurídica tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. p. 35.

<sup>51</sup> MARTINEZ, Pedro Soares, **Manual de Direito Fiscal**. Lisboa: Almedina, 2000. p. 20 *apud* COSTA, Carlos Celso Orcesi da. **Obrigação, lançamento e relação jurídica tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. p. 37.

<sup>52</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 19 ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 20-22.

Além dessas, há as classificações econômica e a jurídica. A classificação econômica define as despesas públicas em: (i) despesa-compra, aquelas para compra de produtos e serviços, desde a folha de pagamento dos servidores públicos até aquisição de bens, e a (ii) despesa-transferência, aquela que cria rendimentos aos indivíduos sem qualquer contraprestação destes, como as pensões, subvenções sem encargo, dívida pública e entre outros. A classificação jurídica é dada pela Constituição Federal de 1988, em seu artigo 65, e a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que divide as despesas públicas em: (i) despesa em corrente, representada pelas despesas de custeio (dotações para manutenção de serviços, obras de conservação, manutenção e adaptação de bens imóveis) e, pelas transferências correntes (contribuições e subvenções destinadas a manifestações de outras entidades de direito público ou privado, sem que haja contraprestação direta); e (ii) despesa de capital, representada pelos investimentos de planejamento e execução de obras, as inversões financeiras, como aquisições de imóveis, títulos representativos de capital em empresas e entre outros, e as transferências de capital (compreendidas pelos investimentos, as inversões financeiras de outras entidades de direito público ou privado, e a amortização da dívida pública).<sup>53</sup>

Desse modo, a arrecadação dos tributos serviria para sustentar as despesas em que a Administração Pública arca, com base na “teoria das necessidades das despesas públicas”. Todavia, pode-se considerar injusto e imoral a cobrança de dois tributos distintos pelo mesmo fato gerador. Ives Gandra da Silva Martins faz uma interpretação reflexiva da relação jurídica tributária, dissertando o seguinte:

‘O recolhimento de um “tributo” que os tribunais venham a considerar “indevido” não resulta de obrigação legal, mas é consequência da força do poder, gerando, todavia, implicações jurídicas. Mesmo em se admitindo a repetição em débito, como forma de ressarcimento do mal, o “tributo indevidamente recolhido” sempre criará outras relações jurídicas, não necessariamente contra a lei, como, p. ex., a aplicação dos dinheiros recebidos em obras orçamentárias preestabelecidas’.<sup>54</sup>

A bitributação de que trata o presente trabalho, é aquela em que dois entes competentes distintos cobram dois tributos distintos pela ocorrência do mesmo fato gerador. O caso

---

<sup>53</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 19 ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 23.

<sup>54</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Obrigação tributária**. Carlos Valder do Nascimento (Coordenador). 1 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 08-09.



analisado foi o da Lei nº 157/2016, que instituiu no item 1.09 a hipótese de incidência do ISSQN (Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza) nos serviços de aplicativos de tecnologia via *streaming*, cujas as plataformas distribuem conteúdos auditivos e visuais.

Todavia, não se levou em conta o conflito de competência, já que também são considerados por parte da doutrina como prestadores de serviços de comunicação, portanto, com incidência do ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadoria e Prestação de Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação), pela ocorrência do mesmo fato gerador, a prestação de serviço.

Percebe-se que antigamente a bitributação era uma preocupação, pois, é expressamente prevista sua vedação. Na atual Constituição Federal de 1988, não há previsão expressa de sua proibição, uma vez que, os entes políticos que a promulgaram tiveram como foco o estabelecimento da repartição dos tributos.

Adam Smith, tempos atrás dissertava sobre a insegurança jurídica quanto a tributação, devendo o Estado se ater com a capacidade contributiva de cada contribuinte, sendo para ele uma limitação tributária justa. Nos seus dizeres:

*“The tax wick each individual is bound to pay ought to be certain, and not arbitrary. The time of payment, the manner of payment, the quantity to be paid, ought all to be clear and plain to be contributor, and to every other person. Where it is otherwise, every person subject to the tax is put more or less in the power of the tax-gathered, who can either aggravate the tax upon any obnoxious contributor, or extort, by the terror of such aggravate, some present or perquisite to himself. The uncertainty of taxation encourages the insolence and favours the corruption of an order of men who naturally unpopular, even where they are neither insolent nor corrupt. (...) I believe, from the experience of all nations, is not near so great an evil as a very small degree of uncertainty”.*<sup>55</sup>

---

<sup>55</sup> “A tributação que cada indivíduo é obrigado a pagar deve ser certo, e não arbitrário. No tempo do pagamento, na forma do pagamento, a quantidade a ser paga, deve toda ser clara e simples para ser contribuinte, e para toda pessoa. Em contrário a isso, toda pessoa sujeita a tributação está colocada mais ou menos no poder do recolhimento da tributação, que pode ou agravar a tributação sobre qualquer contribuidor desagradável, ou extorquir, pelo terror do tal agravamento, alguma oferta ou privilégio para ele mesmo. A incerteza da tributação encoraja a insolência e favorece a corrupção de uma ordem de homens que naturalmente impopulares, mesmo que eles também não sejam insolentes ou corruptos. (...) Eu acredito, pela experiência de todas as nações, que não existe um grande mal como um bem pequeno grau de incerteza”. (SMITH, Adam. **An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations -Books I, II, III, IV and V.** 1 ed. São Paulo: Editora MetalLibri, 2007. Disponível em: <http://metallobri.incubadora.fapesp.br>. Acesso em: 22/09/2019. p. 639-640).

Desse modo, a questão da bitributação traz margem para que o contribuinte, que já possui ressalvas quanto a pagar tributos, tenha a tendência de questionar se sua existência seja para aumentar o montante nos cofres públicos de maneira a dilapidar o contribuinte, sem levar em conta que isso o inclinaria ao desfalque. Percebe-se que é uma injustiça a oneração do contribuinte com efeito de confisco, inibindo o Estado das pessoas de sua sociedade política de se desenvolverem, pois, o único fundamento delas nesse quadro seria somente o pagamento de tributos.

Por isso, e por conta da demasiada carga tributária, muitos são os contribuintes que tem a propensão à chamada evasão fiscal, sendo caracterizada pelo ato omissivo ou comissivo que tende a evitar, minimizar ou retardar o pagamento de tributo.

Há dois tipos de evasão: (i) a omissiva, configurada pela evasão imprópria, com a abstinência da incidência ou transferência econômica do ônus do tributo a um terceiro, e a evasão por inação, podendo ser caracterizada pela sonegação fiscal, desde a falta ao atraso no pagamento, ou pela ignorância do dever fiscal; (ii) e a comissiva, podendo ser a evasão ilícita, ao qual o sujeito deixa de pagar um tributo devido através de processos fraudulentos, simulados ou de conluio, e a evasão lícita, também denominada de elisão fiscal ou evasão *strictu sensu*, ao qual é uma economia fiscal por meio de processos preventivos, em que o contribuinte se exime de pagar determinado tributo para pagar outro pelo mesmo resultado econômico, permitido ou induzido pela lei.<sup>56</sup>

---

<sup>56</sup> MARINHO, Josaphat. **Elementos de Direito Tributário**. Geraldo Ataliba (Coordenador). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965. p. 448-452.

### 3. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O lema da Constituição Federal Brasileira de 1988, em seu artigo 5º, inciso II, é de que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, é a máxima expressão do princípio da legalidade. Este princípio está presente tanto nos atos administrativos, como no Direito Penal e no Tributário, como forma de limitação e regência das normas, já que a República Federativa do Brasil é regida pelo Direito Positivista.

A origem do princípio da estrita legalidade no Direito Tributário advém da resistência política dos povos na tributação não consentida, desde meados da Idade Média. Para ressaltar a evolução deste princípio ao longo do tempo, na França, era recorrente as “États Généraux”, assembleias que reuniam o clero, a nobreza e o povo visando a obtenção de tributos, no ano de 1188, as Cortes de Leão, órgão que concedia tributos extraordinários quando solicitado pela Coroa, estabeleceu que o tributo só poderia existir se fosse aprovado pelos delegados dos contribuintes e, em 1413, Portugal, por meio das Cortes de Lamengo, aprova os impostos necessários. Até que, em 1215, surge o advento da Carta Magna inglesa, que protegia a propriedade dos barões de terra, também prevendo que qualquer tributo ou scutage (resgate em dinheiro da obrigação do serviço militar) deve ter o consentimento do conselho do reino.<sup>57</sup>

Desse modo, pela participação ativa do povo em estabelecer em normas, mediante aprovação por representantes dos mesmos, houve maior segurança jurídica ao longo da história mundial. Isso porque, a filosofia do século XVIII transformou-se de Constituições costumeiras e consuetudinárias para uma Constituição escrita.<sup>58</sup>

Para Darcy Azambuja, os motivos eram de que a origem de Estado é de contrato, trazendo a expressão de clareza, firmeza, solenitude e proteção maior de garantias que a lei costumeira não traz. Além de que, a lei escrita facilita que o povo e os próprios juristas tenham conhecimento da mesma.<sup>59</sup>

---

<sup>57</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 1995. p. 172.

<sup>58</sup> AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 29 ed. São Paulo: Globo, 1992. p. 170.

<sup>59</sup> *Ibidem*. p. 170.

Como pode-se notar, o artigo 150, I, da Constituição Federal de 1988, expressa que é vedado aos entes federados exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, sendo o ditame do *Nullum tributum sine lege*. Para Kiyoshi Harada, o princípio da estrita legalidade consta também até nos casos de pagamento sem fundamento de tributos, sendo legitimada a sua devolução ao contribuinte através de ação de repetição indébita.<sup>60</sup>

Pois bem, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 97 e incisos, dispõe que a lei que prever um tributo deve estabelecer sua instituição ou extinção, sua majoração ou redução, a definição da obrigação tributária principal, a fixação das alíquotas e base de cálculo, a cominação, dispensa e redução das penalidades e a definição das hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de crédito tributário.

Assim, a lei deve estabelecer o tributo de maneira clara em todos os seus aspectos, incluindo todos os elementos necessários. Na visão de Vittorio Cassone: “se a lei, por exemplo, ao instituir um tributo, deixar de fixar alíquota, não terá criado imposto algum e, esta falha não poderá ser suprida pelo Executivo através de decreto regulamentar dessa lei, terá o Legislativo de completar, com uma outra lei”.<sup>61</sup>

Hugo de Brito Machado consegue exprimir exatamente a essência do princípio da legalidade, com o seguinte: “O princípio da legalidade, outrossim, é a forma de preservação da segurança. Ainda que a lei não represente a vontade do povo, e por isto não se possa afirmar que o tributo é *consentido* por ter sido instituído em lei, ainda assim, tem-se que o ser *instituído* em lei garante maior grau de segurança nas relações jurídicas”.<sup>62</sup>

Desse modo, por mais de sabermos que os tributos não são muitas das vezes consentidos pelo povo, em decorrência da essência pejorativa, e outrora arbitrária, entendida pela sociedade ao tributo, acabam sendo instituídos por meio de aprovação de projeto de lei pelos representantes da sociedade. Para limitar o poder de tributar concedido aos entes

---

<sup>60</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 1995. p. 173.

<sup>61</sup> CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 1985. p. 71 *apud* MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 28.

<sup>62</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 18.

federados, a Constituição Federal traz as limitações da competência tributária, definindo a linha tênue de cada órgão federado competente como sujeito ativo.

Logicamente que, a arrecadação de tributos não é vista com muita euforia pelo povo, principalmente pelo cenário atual do país, com fatos recentes relacionados ao desvio de finalidade das verbas públicas.

Sendo assim, isso desvirtua a "teoria das necessidades públicas". Mesmo assim, a codificação das normas de conduta contribuiu para maior acesso dos direitos e deveres das pessoas e as disposições que limitam o poder dos entes federativos.

De acordo com Hugo de Brito Machado Segundo, o tributo apenas transfere os recursos do setor privado para o setor público, cuja atuação estatal poderá ter o viés de dirimir as desigualdades sociais e regionais, ou de maximizá-las. Ressalta, ainda que, as desigualdades são saudáveis e até desejáveis desde que seja para melhorar a situação de todos, não restringindo a liberdade do contribuinte.<sup>63</sup>

Ademais, acrescenta que, a História mostra que os tributos podem ter um importante papel de redução das desigualdades, mas também podem tender a ter o efeito contrário. Para ele, a tributação ideal é aquela que leva em consideração a quem a ela se submete, embasada nos princípios da liberdade, da igualdade e da democracia, já que a figura do Estado está vinculada intimamente com as sociedades humanas. Pois, deve-se considerar tratar os iguais igualmente e os desiguais desigualmente, para os contribuintes chegarem a uma “situação equivalente”, sem inibir igualdade de resultados, nem de oportunidades.<sup>64</sup>

Todavia, acredita que a tributação ideal é uma utopia, já que a própria História é marcada por sistemas tributários que distribuem a carga tributária sobre as classes cada vez mais baixas, e com notável demonstração de que as regiões mais pobres tem a tendência da atuação estatal ser mais inerte, com pouco ou nenhuma preocupação com a destinação dos tributos em políticas públicas de melhoramento da regional.<sup>65</sup>

---

<sup>63</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2018. p.24-26.

<sup>64</sup> Ibidem. p. 27-29 e 75.

<sup>65</sup> Ibidem. p. 28-29.

#### 4. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO

Confisco se origina da palavra em latim *confiscatio*, ao qual seu significado vem de apreender algo. Nesse sentido, é o direito previsto em lei da Administração Pública de apreensão de bens de determinadas pessoas por ato administrativo ou decisão judicial. No Direito Tributário, o confisco tem o sentido de apreensão de mercadorias contrabandeadas ou violando as leis fiscais para, além de fiscalizar, cobrar os tributos e multas que são devidas<sup>66</sup>, mas também, se refere à imposição de tributos com carga onerosa ao sujeito passivo. Pois, segundo Hugo de Brito Machado, “tributo com efeito de confisco é tributo que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade”.<sup>67</sup>

Vale ressaltar que, contrabando é definido no Código Penal como a importação e exportação de mercadoria proibida (artigo 334), e o descaminho é a entrada, saída ou consumo de mercadoria que o sujeito passivo criou uma ilusão, em todo ou em parte, do pagamento do tributo (artigo 334-A).

Assim, enquanto o descaminho é o deixar de pagar ou declarar errado o valor do tributo, se remetendo a uma questão nacional, o contrabando se remete a uma questão de soberania do Estado, submetendo mais a ideia de que não há lei que institua tributo para tal. Pois, o próprio Estado estaria incentivando o consumo destes produtos.

A origem do princípio da vedação ao confisco é dada por 3 (três) pilares: (i) direito à propriedade, no seu gozo e uso; (ii) direito à herança, em auferir a propriedade do *de cuius*; e o (iii) direito ao livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, em auferir a propriedade para efeito de preservação da fonte produtora de riqueza ao poder público.<sup>68</sup>

Percebe-se que a base dos pilares é a proteção da propriedade privada. Disserta Fustel de Coulanges que a ideia de propriedade nos povos antigos, como os tártaros e os germanos, era de que havia direitos sobre o rebanho e a colheita, mas não sobre a terra. Já os gregos e

---

<sup>66</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 91-92.

<sup>67</sup> Ibidem. p. 92.

<sup>68</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 67-70.

os italianos tinham a ideia contrária, de que o solo era a sua morada permanente que jamais abandonariam, se não por força superior. Isso é explicado porque seus princípios eram fincados nos institutos da religião doméstica, da família e do direito da propriedade, sendo que a propriedade surgiu da noção de que cada família tinha os seus deuses e que deviam proteger o fogo sagrado. Por isso, construía paredes concretas para isolar o perigo de fora do núcleo familiar, segundo a tradição romana, “o deus doméstico afugentava ladrões e afastava inimigos”.<sup>69</sup>

Acrescenta que, a noção de posse do solo pelos gregos é devido ao fato de que cada família tinha sua própria sepultura que era isolada em paredes e que nenhum estranho à família podia ser enterrado nela, aparecendo a ideia de domicílio e de casa. Tanto que, a propriedade era inalienável, e mesmo o advento da lei das Doze Tábuas, ela só podia ser alienada depois de autorizada pela religião através de uma cerimônia.<sup>70</sup>

Pois bem, o regime econômico do Estado brasileiro é o da livre iniciativa, respaldada no artigo 170, da Constituição Federal de 1988, que prevê a liberdade da área privada na obtenção de renda. O tributo serve para suprir os recursos financeiros dos cofres públicos, sendo a iniciativa privada a que possui maior porcentagem de custeio dos recursos públicos.<sup>71</sup>

Desse modo, não só por ser inconstitucional, uma vez que a Magna Carta veda a “utilizar tributo com efeito de confisco” (artigo 170, inciso IV), mas por suprir a liberdade de iniciativa, a propriedade privada e a capacidade contributiva daqueles que movimentam a máquina burocrática do Estado.

Nos dizeres de Hugo de Brito Machado: ‘Assim, tributá-las até a exaustão seria uma atitude absurdamente incoerente. Seria matar a “galinha dos ovos de ouro”’.<sup>72</sup> O não confisco

---

<sup>69</sup> COULANGES, Fustel de. **A Cidade Antiga**. Tradução de Frederico Ozanam Pessoa de Barros. [S.I.]: eBooksBrasil, 2006. Disponível em: <http://bibliotecadigital.puc-campinas.edu.br/services/e-books/Fustel%20de%20Coulanges-1.pdf>. Acesso em: 03/08/2019. p. 51-60.

<sup>70</sup> Ibidem. p. 59-60.

<sup>71</sup> Isso porque os entes federados possuem imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988. E, portanto, não tem competência tributária para cobrar os tributos uns dos outros.

<sup>72</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 98.

é não onerar o sujeito passivo da relação jurídica de forma arbitrária, por isso, está relacionado com a sua capacidade contributiva.

Os primórdios da capacidade contributiva vêm da Idade Média com Tomás de Aquino com a expressão de que pagar o tributo devia ser *secundum facultatem ou secundum equitatem proportionis*. E, depois, Adam Smith dissertou em seu livro “A Riqueza das Nações” sobre igualdade e desigualdade da tributação, devendo todos contribuírem “na razão de seus haveres”. A partir disso, se desencadeou vários acontecimentos contra a tributação abusiva como a “*Boston Tea Party*” nos Estados Unidos (1773), a Revolução Francesa na França (1789), e a Inconfidência Mineira no Brasil (1789). Além das normatizações da “*Déclaration des droits*” (1789) e a Declaração do Homem (1791).<sup>73</sup>

Diante disso, a capacidade contributiva era estudada pelas Ciências Financeiras, e posteriormente, foi estudada pelas Ciências Jurídicas em 1929 (mil novecentos e vinte e nove) com a Escola de Pavia, graças a seu pioneiro, Benvenuto Griziotti, que defendia que a obrigação tributária se origina em decorrência da capacidade contributiva, e esta, nada mais é do que aplicação do princípio da igualdade.<sup>74</sup>

Aliomar Baleeiro contempla essa ideia sustentando que a tributação deve ser feita de acordo com a capacidade contributiva de cada um, devendo a destinação ser a melhor possível em atender a redução das desigualdades econômicas entre grupos e regiões.<sup>75</sup>

Hector Villegas disserta que a Constituição argentina prevalece que “todos são iguais perante à lei”, que “a igualdade é a base do imposto” e que “*la contribución de todos los habitantes del suelo argentino según aptitud patrimonial de prestación*”<sup>76</sup>, que deve ser regida pelos princípios da proporcionalidade, sendo a quantidade de riqueza gravada, e da equidade, oposição de arbitrariedade, para que a imposição do tributo seja justa e razoável.<sup>77</sup>

---

<sup>73</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 15-16.

<sup>74</sup> Ibidem. p. 17-18.

<sup>75</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Misabel Abreu Machado Derzi (Atualizadora). 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 456.

<sup>76</sup> “A contribuição de todos os habitantes do solo argentino segundo aptidão patrimonial de prestação”.

<sup>77</sup> VILLEGAS, Hector B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 7 ed. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma, 1999. p. 60-61.



Porém, para Klaus Tipke e Douglas Yamashita, a capacidade contributiva está relacionada com a capacidade econômica de cada sujeito, entendida como a realidade econômica, ou seja, seus rendimentos reais, como lucro real, juros reais. Por conta disso, na prática, arguem que, a inflação com taxas baixas traz problemas, principalmente, na apuração de lucros, na tributação de rendimentos de capital e no campo das deduções particulares, pois é mais forte o desgaste da justiça e do tratamento isonômico.<sup>78</sup>

Por isso, acrescentam que, a capacidade contributiva também se relaciona com os princípios do Estado social e da dignidade da pessoa humana com foco na proteção do mínimo existencial, sendo a renda que serve para cuidar e prover a si mesmo e aos outros, conforme a Constituição alemã traz em seu texto. Na Alemanha como medida de justiça social, no momento da declaração do Imposto de Renda, tanto o grande quanto o pequeno contribuinte devem reduzir a base de cálculo subtraindo o valor do mínimo existencial do país. Outros Estados também aplicam a mesma política, como os britânicos e os italianos, com as expressões de “*ability to pay*” e a “*capacità contributiva*”, respectivamente.<sup>79</sup>

A Constituição Federal brasileira resguarda o princípio da capacidade contributiva em seu artigo 145, § 1º, quando diz que:

“sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Observa-se que, não há uma consistência jurídica concreta na definição de capacidade contributiva, fundindo-se a ideia de igualdade com a de dignidade da pessoa humana e Estado social.

O princípio da igualdade só é válido em sua generalidade, desde que, algumas medidas da política econômica e social do País possam respeitar a isonomia jurídica, como por exemplo, as alíquotas progressivas do IPI (Imposto sobre Produto Industrializado) e do ICMS (Imposto sobre Operação relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de

---

<sup>78</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 34.

<sup>79</sup> *Ibidem*. p. 35.

Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) quanto à essencialidade do produto, mas, quando não ocorre isso, pode vir a violar a capacidade contributiva, como no caso das isenções.<sup>80</sup>

Em relação às isenções, a doutrina chegou à conclusão de que a lei será inconstitucional quando o fato gerador tem como elemento indicador a capacidade contributiva, isentando da obrigação tributária o contribuinte que é mais afortunado. Assim, é nítido para a doutrina que aquele que tem mais rendimentos deveria pagar mais tributos para redimir a desigualdade social, se isto não é feito, principalmente em um tributo que surge pelo acúmulo de renda, não está respeitando-se a Constituição Federal.<sup>81</sup>

Vale ressaltar que, na década de 70 (setenta) Federico Maffezzoni sustentava que a capacidade contributiva se identificava puramente com a capacidade econômica do sujeito, pois, capacidade econômica é a obtenção de renda e que deve haver o gozo das vantagens provenientes dos serviços públicos.<sup>82</sup>

Ocorre que, essa concepção está equivocada, pois, os serviços públicos são voltados aos menos afortunados (“menos dotados de capacidade contributiva”), e portanto, menor participação no custeio das despesas públicas.<sup>83</sup>

Na sua concepção os sujeitos mais ricos economicamente e, portanto, os que deveriam pagar mais tributos, usariam com mais assiduidade os serviços públicos. Porém, não é essa a ideia do princípio da capacidade contributiva, uma vez que, serve para redimir a desigualdade social e econômica para o desenvolvimento da nação, sendo mais justo os menos fortunados economicamente fazerem uso dos serviços públicos.

---

<sup>80</sup> Hugo de Brito Machado ressalta que, o consumismo dos atuais tempos modernos proporciona um excelente índice da capacidade contributiva de cada pessoa, pois, quando uma pessoa economicamente rica gasta sua renda com coisas desnecessárias, tende a pagar mais tributos, enquanto uma pessoa nas mesmas condições que não gasta tanto sua renda com coisas desnecessárias, tende a pagar menos tributos. (MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 65-66 e 70).

<sup>81</sup> *Ibidem*. p. 65-70.

<sup>82</sup> MAFFEZZONI, Federico. **Il Principio di Capacità Contributiva nel Diritto Finanziario**. Torino, Itália: UTET, 1970. p. 28-34. *apud* MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 71-72.

<sup>83</sup> *Ibidem*. *Idem*.

Algo interessante acerca das isenções são os dados que traz o Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira analisando os Imposto de Renda Pessoa Física dos anos de 2014 e 2015, realizado pela Secretaria de Políticas Econômica, demonstra que o contribuinte que tem faixa de rendimento acima de até 20 (vinte) salário mínimos tem sua renda tributável bruta em 65,1% no ano de 2007 (dois mil e sete) aumentando para 69,6% no ano de 2013 (dois mil e treze), enquanto o contribuinte que tem renda acima de 160 (cento e sessenta) salários mínimos tem renda tributável bruta em 3,4% no ano de 2007 (dois mil e sete) e de 2,9% no ano de 2013 (dois mil e treze).<sup>84</sup>

Portanto, claro se faz que a bitributação é uma forma de violação da capacidade contributiva e do não confisco, pois, há oneração excessiva do contribuinte e apreensão sem causa de um ente público incompetente. Como a bitributação tem como escopo a cobrança por dois sujeitos ativos de tributos que tem a mesma hipótese de incidência, acaba por ser evidente que há constituição da oneração do contribuinte a ponto de o Fisco confiscar algo que não deveria estar sendo apreendido.

---

<sup>84</sup> BRASIL. Receita Federal do Brasil. Secretaria de Política Econômica. **Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira - Dados do IRPF 2015/2014**. p. 09-10. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/noticias/2016/maio/200bspe-divulga-relatorio-sobre-a-distribuicao-da-renda-no-brasil>. Acesso em: 07/08/2019.

## 5. OS PERFIS CONSTITUCIONAIS DO ICMS E DO ISSQN

### 5.1. Aspectos sobre o ICMS e sua hipótese de incidência

O ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação), como sua própria denominação descreve, é o tributo que tem por fato gerador qualquer operação que envolva trocas mercantis de mercadorias e serviços de transporte e de comunicação. Conforme a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, inciso II, o sujeito ativo competente pela instituição e cobrança do referido imposto são os Estados e o Distrito Federal.

Em 1934, houve o surgimento do Imposto sobre Vendas e Consignação (IVC), que previa como hipótese de incidência a circulação de mercadoria. Mais tarde, através da Emenda Constitucional nº 18/1965, o IVC foi substituído pelo ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias), que incumbiu a forma da não-cumulatividade a esse imposto, fazendo o abatimento do que já foi arrecadado nas operações anteriores da mesma mercadoria, em seu artigo 12, § 2º.<sup>85</sup> Após, a Constituição Federal de 1988 previu a inclusão dos serviços de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual, surgindo a nomenclatura ICMS.

Segundo o Convênio nº 66/88, do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), o fato gerador do imposto ocorre no momento de entrada ou saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte para qualquer outro estabelecimento (até mesmo o seu próprio), e entrada de mercadoria para consumo ou para ativo fixo. Podendo haver a incidência dúbia do ICMS quando houver circulação de mercadoria e prestação de serviço de transporte ou comunicação de um mesmo contribuinte, posto que, houve a concretização de duas hipóteses de incidência distintas entre si.

---

<sup>85</sup> BRASIL. Emenda Constitucional nº 18, de 1 de Dezembro de 1965. **Reforma do Sistema Tributário**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm). Acesso em: 08/09/2019.

A mercadoria de que trata o tributo é aquela que passa por uma mutação de titularidade, como no caso de uma compra e venda. Assim, é qualquer ato ou negócio que implica na mudança de propriedade da mercadoria dentro da circulação econômica desde a fonte desta até seu destinatário final.<sup>86</sup> Faz-se relevante mencionar que, não se incluem as operações econômicas de particulares que não tem natureza jurídica de atividade empresarial. Como disserta Aliomar Baleeiro:

“Não interessam para delimitação da hipótese tributária nem a operação que seja inábil à transferência do domínio (como locação, comodato, arrendamento mercantil, consignação mercantil etc.), tampouco o contrato de compra e venda em si, isoladamente, que, embora perfeito, não transfere o domínio, quer no Direito Civil, quer no Direito Comercial, sem a tradição; portanto, a circulação de mercadoria é conceito complementar importante porque representa a tradição da coisa móvel, execução de um contrato mercantil, translativo, movimentação que faz a transferência do domínio e configura circulação jurídica marcada pelo animus de alterar a titularidade. Também a transmissão de bens imóveis (ainda que habitual) não representa fato gerador do ICMS, seja por configurar hipótese de outro tributo especial, de competência municipal, seja por inexistir mercadoria (bem móvel). A saída é mera exteriorização da tradição”.<sup>87</sup>

Desse modo, no caso das mercadorias, somente aqueles que passam por operações econômicas das atividades empresariais que serão hipóteses de incidência do ICMS. Em relação a isto, a Emenda Constitucional nº 33/2001, alterou a abrangência do texto constitucional incluindo que o imposto incide sobre:

“entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”.<sup>88</sup>

Assim, estendeu a hipótese de incidência do imposto para aqueles que não se caracterizariam como contribuinte, como exemplo as pessoas físicas ou de *leasing*, mesmo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, através da súmula 660,<sup>89</sup> de que não

---

<sup>86</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34 ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 375.

<sup>87</sup> BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro - CTN Comentado**. Mizabel Abreu Machado Derci (atualizadora). 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 168.

<sup>88</sup> BRASIL. Emenda Constitucional nº 33, de 11 de Dezembro de 2001. **Altera os arts. 149,155 e 177 da Constituição Federal**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc33.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc33.htm). Acesso em: 08/09/2019.

<sup>89</sup> Vale dizer que, embora a referida súmula se atenha à questão tributária, a mesma não tem força de lei, mas sim, uma orientação jurídica a ser seguida pelos Tribunais. Para acrescentar, o consumidor final não-contribuinte já sofre a incidência do ICMS, em torno de 18% (dezoito por cento) nas operações de comercialização com

incide ICMS na importação de bens tanto por pessoa física quanto pessoa jurídica que não seja contribuinte.<sup>90</sup>

Conforme, a Lei Complementar nº 87/1996, que regula os aspectos tributários do referido imposto, em seu artigo 2º, incisos II e III, que trata da tributação dos serviços de transporte intermunicipal e interestadual, e à incidência sobre “prestações onerosas de comunicação, por qualquer meio”.

Subentende-se que, as prestações gratuitas de comunicação, como rádio e televisão, não são hipóteses de incidência do ICMS. Assim como, as prestações de serviços de transportes gratuitos, que mesmo o texto legal não tenha mencionado, Hugo de Brito Machado, complementa que não deve haver a incidência deste imposto, uma vez que, a sua base de cálculo é o preço do serviço, se este é gratuito, seu resultado é zero, logo não haverá imposto a recolher.<sup>91</sup>

A Resolução nº 22/1989, do Senado Federal, trata da forma de tributação do ICMS, estabelecendo a alíquota aplicada na base de cálculo de 12% (doze por cento) nas operações interestaduais, reduzindo essa alíquota para 7% (sete por cento) se essas operações saírem da Região Sul e Sudeste direcionadas para as Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e do Espírito Santo.<sup>92</sup> Ademais, existe a alíquota interna de cada Estado que é em torno de 18% (dezoito por cento).

Nesse caso, por ser um imposto não-cumulativo há a compensação do que já foi recolhido no processo da operação econômica da mercadoria ou do serviço abrangido pelo ICMS, isso ocorre exatamente para não onerar o destinatário final. A compensação é feita

---

mercadorias dentro do próprio Estado, ou com o Difal (diferencial de alíquota), nas operações de comercialização de mercadorias interestaduais (artigo 155, VII, da Constituição Federal de 1988).

<sup>90</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 660. RE 439.796. **Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto.** Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1638>. Acesso em: 08/09/2019.

<sup>91</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34 ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 379-380.

<sup>92</sup> BRASIL. Resolução do Senado Federal nº 22, de 19 de Maio de 1989. **Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais.** Disponível em: <http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/CA4753C0931679103256812004B9DA7>. Acesso em: 09/09/2019.

pelos créditos tributários do imposto, que se concretizou na realidade e originou uma obrigação tributária que pode ser abatida por outra obrigação tributária na cadeia consumerista. Ou seja, o valor já arrecadado do imposto na operação do mesmo bem ou serviço anterior pela atual operação econômica, buscando o abatimento em cada etapa do processo.

Portanto, se a operação for destinada ao próprio Estado deve-se utilizar a alíquota interna, mas se for para outro Estado deve-se utilizar a alíquota interestadual (de 12% ou 7%). Assim, numa operação econômica de mercadoria abarcada pelo ICMS com saída para outro Estado, o emitente da Nota Fiscal (obrigação acessória tributária) deve recolher a incidência de 12% (doze por cento) ou 7% (sete por cento), podendo ser compensado na revenda da mesma mercadoria.

A revenda da mercadoria enseja o abatimento da alíquota da operação anterior, dependendo do destinatário. Se o destinatário for contribuinte interestadual compensa-se pela alíquota interestadual, mas se for consumidor final, compensa-se pela alíquota interna, de 18% (dezoito por cento).<sup>93</sup>

De acordo, com o artigo 155, VII, da nossa Magna Carta, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, deve-se adotar a alíquota interestadual e a diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual. Essa diferença, denominada de Difal (diferencial de alíquota), deve vir discriminada na Nota Fiscal do emitente, sendo o responsável pelo seu recolhimento o destinatário final, na hipótese dele ser caracterizado contribuinte, ou o remetente (emissor da Nota Fiscal), caso o consumidor final não seja contribuinte.

Além disso, há casos de alguns segmentos do mercado que devem fazer o recolhimento do ICMS no regime de substituição tributária (sigla: ICMS-ST).

---

<sup>93</sup> A alíquota interna, em regra, é de 18% (dezoito por cento), porém, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 82, § 2º, prevê que os Estados com o objetivo de financiar os Fundos Estaduais e Distrital podem criar um adicional de até 2% pontos percentuais na alíquota do ICMS sobre os produtos e serviços considerados supérfluos.

A substituição tributária funciona com a antecipação do recolhimento do imposto à fatos geradores que poderão ocorrer no futuro, sendo sua base de cálculo o preço de mercado presumido. As mercadorias passíveis de substituição tributária são previstas no Convênio nº 92/2015, do CONFAZ, e no CEST (Código Especificador da Substituição Tributária), ao qual o produtor da mercadoria, denominado de substituto, recolhe antecipadamente o ICMS, e o comprador nessa primeira operação econômica é substituído. Assim, a próxima operação não deve incidir ICMS, posto que já foi recolhido antecipadamente.<sup>94</sup>

Para Hugo de Brito Machado Segundo, em razão do princípio da liberdade de tráfego, que se fundamenta na vedação da União, dos Estados e dos Municípios de estabelecer tributos com finalidade de inviabilizar o tráfego de pessoas e bens, considera normas estaduais que exigem a antecipação do ICMS. Isso porque, a antecipação do recolhimento do referido imposto não assegura o direito ao crédito do imposto da empresa, principalmente das empresas enquadradas no regime tributário do Simples Nacional (Lei Complementar nº 123/2006), que recolhe de forma unificada todos os tributos inerentes à atividade empresarial de cada empresa no mês posterior a ocorrência do fato gerador.<sup>95</sup>

As ressalvas do citado autor são no sentido de que na prática, a empresa que irá revender a mercadoria terá que fazer a exação do tributo novamente. Ou seja, terá que recolher o ICMS do consumidor final, já que a natureza jurídica desse imposto é compensatória, mesma já tendo recolhido o valor total por toda a cadeia de circulação econômica da mercadoria.<sup>96</sup>

---

<sup>94</sup> BRASIL. Convênio ICMS nº 92 do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), de 20 de Agosto de 2015. **Estabelece a sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação relativos às operações subsequentes.** Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV092\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV092_15). Acesso em: 10/09/2019.

<sup>95</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 86-87.

<sup>96</sup> *Ibidem*. p. 87.



Por conta disso, a solução dada pela Lei Complementar nº 123/2016 foi a dedução do valor já arrecadado, devendo o contribuinte segregar o montante do ICMS por substituição tributária, referente ao artigo 18, §4º-A, inciso I, da citada lei complementar.<sup>97</sup>

## 5.2. Aspectos sobre o ISSQN e sua hipótese de incidência

O ISSQN é o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, previsto no artigo 156, III, da Constituição Federal de 1988, ao qual toda a prestação de serviço haverá a incidência deste imposto, exceto se a prestação de serviço for prevista no ICMS. Desse modo, pela interpretação hierárquica, se a lei complementar do ICMS prever a sua incidência em qualquer prestação de serviço, deve-se ser ele recolhida, e não o ISS. Pois, é uma previsão constitucional.

A Lei Complementar nº 116/2003,<sup>98</sup> que regula sobre os aspectos tributários do ISSQN, em seu artigo 1º, prevê que o sujeito passivo será todo prestador de serviço, desde que não seja empregado, respaldado no rol taxativo da lista que vem anexa à lei. Anterior à ela, os aspectos do referido imposto já estavam dispostos no Decreto-lei nº 406/1968, e o surgimento da referida lei complementar o revogou parcialmente.<sup>99</sup> O sujeito ativo, por sua vez, é o Município, que possui competência tributária pela cobrança.<sup>100</sup>

---

<sup>97</sup>BRASIL. Lei Complementar nº 123/2016, de 14 de Dezembro de 2016. **Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm). Acesso em: 14/09/2019.

<sup>98</sup> BRASIL. 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.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acesso em: 14/09/2019.

<sup>99</sup> BRASIL. 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.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del0406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm). Acesso em: 24/09/2019.

<sup>100</sup> BRASIL. 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 providência.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm). Acesso em: 14/09/2019.

A base de cálculo deste imposto é pelo preço do serviço. Assim, no caso de haver o acúmulo de operação econômica de uma mercadoria com a prestação de serviço, como industrialização ou revenda com uso dos serviços da empresa, é necessária retirar o valor da operação e da mercadoria, sobrando o preço do serviço em si.

No caso dos aplicativos de via *streaming*, definir o real preço do serviço poderia ser feito pelo valor que o consumidor paga ou o decorrente de propagandas inclusas neles. Como o ICMS também prevê a sua incidência nos serviços de comunicação, haveria a bitributação de dois impostos sobre os serviços de *streaming*.

A alíquota possui o limite máximo constitucional de 5% (cinco por cento), prevista no artigo 88, do Ato Dispositivos Constitucionais Transitórios (ADCT). A Lei Complementar nº 116/2003, que regula tal imposto, em seu artigo 8º, II e 8º-A, traz que a alíquota deve ser estabelecida entre o mínimo de 2% (dois por cento) e o máximo de 5% (cinco por cento). Cada Município, como sujeito ativo, pode por meio de lei ordinária instituir e estabelecer a alíquota do ISS incidente nas prestações de serviços dentro do limite territorial municipal.<sup>101</sup>

Conforme disserta Kiyoshi Harada:

“A CF, em seu art. 156, § 3º, com a redação conferida pela EC nº 37, de 12-6-02, cometeu ao legislador complementar a tarefa de fixar a alíquota máxima do ISS, o que poderá atenuar a guerra tributária entre Municípios circunvizinhos. A mesma Emenda fixou, provisoriamente, alíquota mínima em 2%. O ideal seria fixação de alíquota uniforme para os Municípios integrantes da mesma região metropolitana, com o que os conflitos cessariam definitivamente, pois os contribuintes não mais teriam motivações para se estabelecer neste ou naquele Município, por razões de economia fiscal”.<sup>102</sup>

Assim, analisando a perspectiva da guerra fiscal da arrecadação do ISSQN, os Municípios dispõem da discricionariedade de estabelecerem as características dos tributos aos quais são competentes, respeitando-se os limites constitucionais impostos.

---

<sup>101</sup> BRASIL. 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.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm). Acesso em: 14/09/2019.

<sup>102</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Tributário Municipal : Sistema Tributário Municipal, legislação comentada, IPTU, ISS, ITBI, TFE, TFA, TRSD, TRSS, FISLURB, taxas de polícia diversas, contribuição de melhoria, contribuição para custeio de iluminação pública, legislação complementar, legislações correlatas.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 52.

Desse modo, é de notável atenção que Municípios e também Estados, e o Distrito Federal, em busca de atrair maior arrecadação de tributos, tendem a dispor de mais benefícios fiscais.

Isso pode ser visto, principalmente, nos Municípios adjacentes a grandes centros urbanos, para maior incentivar operações econômicas e de serviços, e até em vias de aumento populacional, nos locais limítrofes do seu território.

## 6. BITRIBUTAÇÃO: ANÁLISE SOBRE O FATO GERADOR DOS APLICATIVOS DE VIA STREAMING E DA LEI COMPLEMENTAR Nº 157/2016

A Lei complementar nº 157 foi sancionada no ano de 2016, e seu objeto de estudo do presente trabalho é a inclusão na lista anexa ao texto legal que trata do ISSQN (Lei complementar nº 116/2003), do itens 1.09, ao qual estabelece que haverá incidência do imposto sobre serviço sobre qualquer natureza na “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 setembro de 2011, sujeito ao ICMS)”.<sup>103</sup>

As transformações do mundo contemporâneo possibilitam uma gama de novidades, principalmente no ramo da tecnologia da informação, portanto, não era de se esperar que cada vez mais os aplicativos de *streaming* ganhassem mais espaço no mercado econômico. Os aplicativos de *streaming* utilizam o sistema de VOD (*video-on-demand*), um sistema aperfeiçoado de visualização personalizada de conteúdos audiovisuais, permitindo que o consumidor veja o programa no momento em que desejar se estiver com acesso à internet, por dois tipos de meio, o do *streaming* (que a visualização ocorre diretamente pela plataforma), ou baixando os arquivos.<sup>104</sup>

Ou seja, a plataforma VOD permite que o conteúdo fique armazenado à disposição do consumidor, que pode visualizá-lo via online com o *streaming*. Assim, esses aplicativos

---

<sup>103</sup> BRASIL. Lei nº 157, de 29 de Dezembro de 2016. **Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp157.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp157.htm). Acesso em: 28/09/2019.

<sup>104</sup> SILVA, Mariana Zaché; DOLL’ORTO, Felipe Campo Dall’Orto. **Streaming e sua influência sobre o Audiovisual e o Product Placement.** Intercom - Sociedade Brasileira de Estudos Interdisciplinares da Comunicação. 2017. p. 02-04.

trazem maior comodidade, com a liberdade de escolha e lista variada de conteúdo e acessibilidade a qualquer momento em que o consumidor desejar usá-los.

Uma discussão posta, era de que se os conteúdos desses aplicativos teriam natureza jurídica de mercadoria intangível, já que os mesmos passaram por um processo de informatização. Antigamente, os arquivos se definiam em matéria mais tangível (física), e transformaram-se em matéria intangível, modificando a forma de busca das pessoas. Por exemplo, os filmes eram gravados em DVD e vendidos ou alugados em videolocadoras, e as músicas eram ouvidas por CD-ROM (CD), sendo cada CD com um total de músicas de determinado artista ou coletânea de músicas, que posteriormente, vieram a ser televisionadas nos canais de televisão, processo que se originou do canal de televisão *MTV (Music on Television)*.

O que ocorre atualmente, é que os aplicativos tentam agrupar os conteúdos para facilitar a busca do consumidor em variadas listas, todas elas digitais. Funcionam como locadoras virtuais, porém, ao invés de mercadorias corpóreas, a configuração de suas mercadorias são incorpóreas.<sup>105</sup>

Pois bem, um dos argumentos é de que esses aplicativos disponibilizam arquivos, sendo apenas uma transferência de propriedade, e não efetiva circulação de mercadoria, e que sua natureza jurídica seria de serviços prestados de processamento de dados.

É compreensível que, a disponibilização dos dados dos arquivos seja feita por meio de contraprestação do consumidor, que para ter acesso é necessário pagar por isso ou adimplir de algum outro modo, como por exemplo visualizando os comerciais de propaganda, que é um dos retornos financeiros de aplicativos de *streaming*, servindo, portanto, como uma locadora de vídeos e áudios.

Entretanto, no indeferimento da medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945, do Supremo Tribunal Federal, mesmo que a mercadoria seja

---

<sup>105</sup> SILVA, Mariana Zaché; DOLL'ORTO, Felipe Campo Dall'Orto. **Streaming e sua influência sobre o Audiovisual e o Product Placement**. Intercom - Sociedade Brasileira de Estudos Interdisciplinares da Comunicação. 2017. p. 02-04.

incorpórea haverá a incidência do ICMS.<sup>106</sup> Até porque, a Súmula Vinculante nº 31 dispõe que: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.<sup>107</sup>

Mesmo que os conteúdos dos aplicativos de *streaming* não sejam considerados mercadorias, outro fundamento visto como válido para o Fisco estadual para a incidência do ICMS, é de que se configuram como prestadoras de serviços de comunicação.

A grande questão para que a Lei Complementar nº 157/2016 seja considerada inconstitucional é porque não respeitou o princípio da legalidade e da capacidade contributiva. Pois, uma vez que, institui um tributo que já é fato gerador de outro tributo e, limita a competência tributária de um ente federado infringe a própria Constituição Federal. Acaba por não reconhecer o grau de autonomia que o ente federado possui, quando estabelece o percentual da alíquota que é competência de cada município tratar, já que tem competência tributária pela sua cobrança ao contribuinte.

Havendo, portanto, violação ao artigo 153, §1º, da Constituição Federal, ao qual é facultado ao Poder Executivo alterar as alíquotas dos impostos de importação (II), exportação (IE), produtos industrializados (IPI), e de operações de crédito, câmbio, seguro, ou de títulos ou valores mobiliários (IOF). Nada diz a Constituição Federal em relação à alteração de alíquota do imposto sobre serviços (ISSQN) advindo de ato do Poder Executivo, assim, não é de sua competência.

Assim, conforme previsto no artigo 156, III, da Constituição Federal, instituiu-se a hierarquia entre o tributo estadual e o municipal, prevendo que se o ICMS prever o mesmo fato gerador que o ISSQN, no caso a prestação de serviço, a cobrança do ICMS se sobressai, como forma a não ensejar a bitributação.

---

<sup>106</sup> STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945: ADI 0000158-06.1999.1.00.0000. Ministro Relator: Cármem Lúcia. DJ: em andamento. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1747607>. Acesso em: 20/09/2019.

<sup>107</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 31. **É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.** Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>. Acesso em: 29/09/2019.

Outro ponto relevante é que, a referida Lei Complementar não discrimina qual será a base de cálculo do imposto sobre serviço. Pois, mesmo que, na Lei complementar nº 116/2003, que trata sobre o ISSQN, traga em sua matéria que a base de cálculo será o valor da prestação do serviço e, a Lei complementar nº 87/1996, que trata sobre o ICMS, traga em seu texto que a base de cálculo do ICMS será o valor do produto ou da mercadoria posta no mercado, nos casos dos aplicativos via *streaming* é dificultoso a discriminação do valor da mercadoria e do serviço, já que ambos são inerentes no preço fornecido ao usuário da plataforma ou nos ganhos decorridos das propagandas em plataformas gratuitas.<sup>108</sup>

O que geralmente ocorre nesses aplicativos é sua intensa manutenção com arquivos novos ou restauração de arquivos mais antigos, que podem ser vistos de maneira ilimitada pelos usuários por um valor pago mensal ou anualmente. Então, está embutido em seu preço de mercado o valor de sua prestação de serviço e da mercadoria intangível. O importante a mencionar, é que a Súmula Vinculante nº 31 do Supremo Tribunal Federal tem força de lei, portanto, no momento da decretação da Lei Complementar nº 157/16, haveria a violação ao princípio da legalidade estrita se os conteúdos virtuais fossem considerados como bens móveis intangíveis, o que, na realidade, não há um consenso definitivo sobre o assunto tanto na jurisprudência quanto na doutrina.<sup>109</sup>

Poderia até se questionar se não haveria a incidência do Imposto sobre Importação (II), que tem como hipótese de incidência a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional (artigo 1º, do Decreto-lei nº 37/1996).<sup>110</sup> Todavia, se levarmos em conta que o

---

<sup>108</sup> Um dos exemplos de aplicativos que utilizam a plataforma via *streaming* fornecendo conteúdos gratuitos é o *YouTube*, que por meio das propagandas de outras empresas no começo ou no final de cada vídeo disponível na sua lista de busca, garante sua renda para a continuidade do aplicativo. A essência da tributação nesses casos está na renda obtida pelas propagandas do que pelo *streaming*, já que a base de cálculo dos serviços prestados gratuitamente é o preço dos serviços, sendo portanto, zero, de acordo com o artigo 7, da Lei Complementar nº 116/2003.

<sup>109</sup> Maria Helena Diniz explana que bens intangíveis são aqueles que não possuem existência tangível, sendo direitos com valor econômico que pessoas naturais ou jurídicas possuem, como os direitos reais, autorais e obrigacionais, e que, bens imóveis são aqueles que não se pode transportar sem a sua destruição, e bens móveis são aqueles que são suscetíveis de movimento. Além disso, disserta que, por meio de determinação legal, os bens imóveis e móveis podem ser considerados bens intangíveis, como os direitos reais e a energia, respectivamente. (DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro, volume 1: Teoria Geral do Direito Civil**. 32 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 365-373).

<sup>110</sup> BRASIL. Decreto-lei nº 37, de 18 de Novembro de 1996. **Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del0037.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0037.htm). Acesso em: 19/10/2019.

fornecimento dos conteúdos por via *streaming* são destinados ao consumidor final aplica-se o disposto no artigo 2º, §1º, I, da Lei 87/1996, ao qual incide ICMS sobre bens e mercadorias importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que esta não seja o contribuinte habitual de tal imposto.

Contudo, a maior violação ao princípio da legalidade é de que esses aplicativos de *streaming* são considerados prestadores de serviços de comunicação, e esse tipo de serviço é hipótese de incidência do ICMS.<sup>111</sup> Não pode outro imposto abranger a mesma hipótese de incidência já existente e cobrada por outro imposto, já que a própria Constituição Federal prevê a sobreposição do ICMS em relação à qualquer outro imposto estadual que tenha o mesmo fato gerador *in abstracto*.

Ademais, a referida lei complementar também viola o princípio da capacidade contributiva, posto que, ocorreu a dupla incidência tributária, ao qual dois entes competentes diversos, um estadual e o outro municipal, tinham o direito pela cobrança dos fatos geradores idênticos. Desse modo, cada operação e serviço prestado pelo aplicativo de software sofreria a incidência de dois tributos, o ICMS e o ISSQN, um estadual e o outro municipal, respectivamente.

Embora a Lei complementar 157/2016 tenha estabelecido a alíquota de 2% (dois por cento) incidente de ISS, e portanto, beneficiado os serviços de aplicativos de *streaming*, não se verificou que os mesmos já em algum momento poderiam sofrer a imputação do ICMS, pelo entendimento de que são prestadores de comunicação, nem de que limitou o poder legislativo municipal, se o entendimento fosse de que os mesmos não são prestadores de serviços de comunicação (artigo 8-A, *caput*, da Lei complementar nº 157/2016). Pois, o Presidente da República do Brasil ao fixar a alíquota a ser aplicada de um imposto municipal

---

<sup>111</sup> Tamires Camargo Lietti disserta que “na maioria das vezes, os conteúdos reproduzidos por streaming têm seus direitos autorais reservados e, por conta disso do não armazenamento pessoal, a transmissão do conteúdo não constitui uma cópia ilegal. (...) No cenário exposto, é cabível dizer tecnologias de mobilidade como streaming, abrem o leque para novos movimentos no jornalismo e no consumo de mídia por conta de todos que fazem parte da era digital”. (OLIVEIRA, Tamires Camargo Lietti Lipp de. **As redes de streaming e a mudança no cenário de consumo de conteúdos audiovisuais**. XIII Jornada de Iniciação Científica e VII Mostra de Iniciação Tecnológica. Universidade Prebisteriana Mackenzie. São Paulo. 2017. p. 04-05).



retira e inibe o poder de tributar sobre tal matéria do município, que é ente capaz para tal (artigo 156, *caput*, da Constituição Federal de 1988).

Algo muito interessante que disserta o doutrinador Geraldo Ataliba é de que:

“Assim, as diversas projeções da liberdade jurídica - tal como onimodamente garantida pela Constituição - ficam resguardadas contra os atos administrativos, que se não de limitar à fiel, estrita, rigorosa e exata aplicação da lei.

(...)

Cumpra sublinhar que a disciplina constitucional tem em mira, precipuamente, limitar o Estado, contê-lo no exercício do poder, assegurar os direitos individuais e garantir que o uso de suas competências pelos órgãos públicos se faça na forma do direito para busca das finalidades juridicamente previstas e promover os valores normativamente consagrados”.<sup>112</sup>

Os casos de bitributação envolvem a oneração da capacidade contributiva do contribuinte, posto que, o Fisco se apropria de algo que não lhe é direito, advindo de cobrança indevida. Isso traz insegurança jurídica, pois, dá o viés para que o mesmo fato gerador possa ser imputado cada vez mais tributos, tendo o fundamento da “teoria das necessidades públicas”.

A oneração demasiada do contribuinte faz com que o mesmo não consiga adquirir renda, chegando ao ponto de não haver possibilidade de suprir suas próprias necessidades, principalmente as do mínimo existencial. Sendo assim, não pode o Fisco se valer do fundamento de suprir as necessidades do Estado como forma arbitrária pela cobrança tributária.

Por conta do aspecto da bitributação, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça é de que haverá incidência de ICMS quando for produção para comercialização e revenda de programas de computador, e de ISSQN, quando for licenciamento e cessão de direitos de uso da obra.<sup>113</sup>

---

<sup>112</sup> ATALIBA, Geraldo. **Liberdade e Poder Regulamentar**. Revista de Informação Legislativa, VIII Conferência Nacional da Ordem dos Advogados do Brasil, n. 66, abril-junho, 1980. Pg. 48.

<sup>113</sup> STJ. RECURSO ESPECIAL Resp: 814.075 MG 2006/0020143-4. Relator: Ministro Luiz Fux. Data do julgamento: 12/02/2008. Data da publicação: 02/04/2008. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/acordao-stj-iss-licenciamento-software.pdf>. Acesso em: 30/09/2019.

Logicamente que, é cada vez mais complexo esse tema, posto que, os aplicativos VOD que funcionam via *streaming* se utilizam da locação de seus arquivos, sendo uma espécie de cessão dos direitos de uso dos conteúdos, que podem ou não ser considerados mercadorias digitais incidentes ou não do imposto de operação de circulação de mercadoria (ICMS) .

Nota-se que, o STJ trouxe um entendimento jurisprudencial já respaldado pelo ordenamento jurídico do Brasil. Pois, o Convênio n° 106/2017 do CONFAZ prevê que:

**“Cláusula primeira** As operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializados por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio.

(...)

**Cláusula quarta** A pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, é o contribuinte da operação e deverá inscrever-se nas unidades federadas em que praticar as saídas internas ou de importação destinadas a consumidor final, sendo facultada, a critério de cada unidade federada:

I - a indicação do endereço e CNPJ de sua sede, para fins de inscrição;

II - a escrituração fiscal e a manutenção de livros e documentos no estabelecimento referido no inciso I;

III - a exigência de indicação de representante legal domiciliado em seu território.”<sup>114</sup>

Assim, o referido Convênio estipulou que a mercadoria digital possui natureza jurídica de mercadoria de fato, ou seja, de um bem tangível comercializado. Ocorre que, são criações feitas por programadores de dados através de códigos de comando, por isso, dever ser entendido a mercadoria digital como o conteúdo total ou intrínseco desses *softwares*, que só puderam vir a existência pelo trabalho intelectual dos programadores de sistemas e/ou *webdesigners*.

---

<sup>114</sup> BRASIL. Convênio ICMS n° 106 do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), de 29 de Setembro de 2017. **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.** Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17). Acesso em: 21/10/2019.

Vale ressaltar que, Bernardo Ribeiro de Moraes disserta que a circulação de bens materiais, sendo estes os produtos e as mercadorias, possuem uma defasagem na relação de consumo entre o momento da sua produção e a do seu consumo, pois, os bens imateriais, classificado pelo mesmo como as prestações de serviço, a sua consumação se dá no ato em que são executados.<sup>115</sup>

Sob a minha ótica, ainda surge margem para dúvidas conclusões, uma vez que, os usuários dos *softwares* necessitam que seu acesso esteja liberado, portanto, se exigindo uma licença de uso dos seus dados, desde os *vídeo-games* quanto a sistemas de importação e gerenciamento de dados.

Ademais, se pontuarmos que, a operação de fornecer o *software* ao usuário final caracteriza-se como comercialização, ainda haveria a margem da ocorrência de uma bitributação do ISSQN, por ser um programa de cessão de direitos de uso de uma obra, e do ICMS, por ser comercializado.

Por conta disso, a empresa norte-americana *Microsoft* disponibiliza seus softwares, como o *microsoft* e o pacote *office*, aos usuários através da adesão deles pelo *Terms of Sale* (Termos de Venda), ao qual reiteram que “o software e os conteúdos digitais são licenciados, não vendidos para você”, conforme cláusula 12, do referido Termo (informação pessoal constada no site).<sup>116</sup>

Assim, para se desvencilhar de uma bitributação, já que a os *softwares* geralmente necessitam de uma licença de uso dada pelo fabricante ou fornecedor que os comercializa, os mesmos arguem que a mercadoria digital é fruto de um serviço dado ao consumidor final, somente existente esse tipo de relação jurídica.

Desse modo, mesmo se considerado que a mercadoria digital é um bem intangível, deverá prevalecer como um direito autorial do detentor ou proprietário do *software* e dos aplicativos de via *streaming*, uma vez que são titulares de direitos patrimoniais da base de

---

<sup>115</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do ISS**. 1 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. p. 79.

<sup>116</sup> Informação sobre o conteúdo do Termo de Venda fornecida no site da *Microsoft*. Disponível em: <https://www.microsoft.com/pt-br/storedocs/terms-of-sale>. Acesso em: 19/10/2019.

dados desses programas informáticos. Especificadamente, a Lei 9.610/1998, considera que os direitos autorais se constatarem pela publicação, pela transmissão, emissão ou retransmissão de sons ou imagens por meio de ondas radioelétricas, sinais de satélite, fio, cabo ou outro condutor, meios óticos ou qualquer outro processo eletromagnético, pela distribuição, comunicação ou reprodução ao público da obra, conforme seu artigo 5º, incisos I ao VII.<sup>117</sup>

A referida Lei dispõe em seu artigo 3º, *caput*, que “os direitos autorais reputam-se, para os efeitos legais, bens móveis”. Ou seja, considera que bens intangíveis possuem natureza jurídica de bens móveis, passíveis da possibilidade de serem fatos geradores do ICMS, sendo validado pela vedação do Supremo Tribunal Federal, por meio da Súmula 31, ao qual proíbe a incidência do ISSQN sobre locações de bens móveis.

Para Derly Barreto e Silva Filho, no Direito Tributário o importante é ter o conhecimento da destinação da mercadoria, defende que nos casos das locadoras de videocassetes, muito frequentes na década de 90, há mera locação do produto, que depois é devolvido ao proprietário pelo consumidor, sendo uma transferência do domínio da propriedade, caracterizado como um serviço. Porém, se esse videocassete fosse vendido pela locadora, como proprietário do bem, deveria haver a incidência do ICM (tributo existente à época da conclusão de sua tese).<sup>118</sup>

Para se refutar a ideia de que haveria incidência do ICMS sobre os aplicativos de via *streaming* que fornecem conteúdos fonográficos e fonográficos, como filmes, séries e entre outros, há o entendimento do Superior Tribunal de Justiça de que “o ICMS não incide na gravação e distribuição de filmes e videoteipes”, de acordo com a Súmula 135.<sup>119</sup>

---

<sup>117</sup> BRASIL. Lei nº 9.610, de 19 de Fevereiro de 1998. **Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19610.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19610.htm). Acesso em: 21/10/2019.

<sup>118</sup> FILHO, Derly Barreto e Silva. **Aspectos tributários da distribuição e venda de fitas videocassete.** Revistas PGE, 1995. Disponível em: <http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/revistaspge/revista2/artigo2.htm>. Acesso em: 21/10/2019.

<sup>119</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 135. Resp n. 32.133-SP. **O ICMS não incide na gravação e distribuição de filmes e videoteipes.** Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010\\_10\\_capSumula135.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_10_capSumula135.pdf). Acesso em: 21/10/2019.

Desse modo, por haver a obrigação de fornecer conteúdos virtuais, deveria haver a incidência do imposto sobre serviço (ISSQN), uma vez que caracteriza-se como locação de bens, com a transferência do domínio da propriedade, tendo a discricionariedade de romper o direito de uso e gozo do usuário, caso haja inadimplência por parte deste, excetuando os aplicativos que fornecem de forma gratuita.

Todavia, por obras fonoadutivas e fonográficas serem bens móveis, tal obrigação tributária principal é vedada em relação a incidência de ISS sobre bens móveis, até porque sua hipótese de incidência é a prestação de serviço, através da Súmula Vinculante nº 31, do Supremo Tribunal Federal.

Restando a incidência do tributo ICMS sobre os aplicativos de via *streaming*, o que pela lógica da natureza jurídica de tal imposto não demonstra fundamento para a cobrança do imposto estadual. Pois, trata-se de um imposto sobre comercialização ou revenda, não se respaldando o contrato de locação.

É corolário se pensar que até mesmo com a classificação dada pela Lei de Direitos Autorais (Lei 9.610/1998), de que os conteúdos digitais das vias de *streaming* são bens móveis, não há a transmissão de fato concreta do conteúdo ao usuário, somente uma transferência temporária enquanto perdurar a relação consumerista.

Conforme traz o Código Civil de 2002, em seu artigo 565, que: "Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e o gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição".<sup>120</sup> Constatando, assim, elementos da locação dos conteúdos virtuais, por meio da relação jurídica obrigacional entre os referidos aplicativos, os locadores, de fornecer os arquivos digitais e, possível manutenção dos conteúdos e do sistema de dados, e os seus usuários, os locatários, pela adimplência do contratado pelo uso e gozo dos conteúdos digitais da outra parte, proprietária dos mesmos.

Embora a União, por intermédio do chefe do Poder Executivo, tem competência concorrente para legislar sobre impostos, a Constituição Federal de 1988, trata em seu texto

---

<sup>120</sup> VADE MECUM. **Edição Especial Mackenzie**. Marisa Harms (Coordenadora). 1ed. São Paulo: Revista dos Tribunais.

legal, artigo 24, §4º, que os Estados tem competência suplementar, e em seu artigo 156, III, que o ICMS se sobressai sobre a hipótese de incidência prevista também na esfera do ISSQN.

O cerne da questão encontra-se na interpretação da natureza desses aplicativos, que mesmo que estejam sujeitos à incidência do ISS, uma vez considerados serviços de comunicação tonam-se hipótese de incidência do ICMS. Somente os serviços de comunicação com contraprestações gratuitas aos usuários, que são imunes à incidência tributária do ICMS, respaldado no artigo 155, inciso X, alínea "d", da Constituição Federal de 1988.

Em razão disso, no meu ponto de vista, a incidência do ICMS só seria cabível se houvesse um entendimento concreto na legislação ou na jurisprudência que os aplicativos de via *streaming* fossem prestadores de serviços de fornecimentos de dados de conteúdos virtuais de comunicação. Contudo, percebe-se que, há um vácuo na legislação interna, a fim de dirimir o conflito fiscal na incidência dos aplicativos de via *streaming*, tanto pela via legislativa e executiva quanto pelo judiciária, devido à inércia de um entendimento sobre a concretude da definição do ente federado que possui *status* de ente competente sobre o fato gerador desses aplicativos.

Desse modo, surge um quadro de insegurança jurídica ao contribuinte, posto que, o ordenamento jurídico brasileiro, principalmente após a vacância da Lei Complementar nº 157/2016, valida a cobrança dos dois impostos pela mesma hipótese de incidência de disponibilizar, sem cessão definitiva, de conteúdos digitais, já que o termo “disponibilizar” remete a ação da obrigação de dar algo. Assim, pelos dois impostos incluírem em sua esfera tributária o fato gerador da prestação de serviço, margeando para a incerteza e dificuldade da determinação interpretativa de qual incidência tributária e qual ente competente deve se prevalecer que surge o viés da ocorrência da bitributação.

Pela inércia do Poder Legislativo e Executivo, a solução mais viável sobre o assunto é o ingresso ao Judiciário, por meio da ação declaratória de inexistência de vínculo tributário e, ação de consignação em pagamento, deixando à mercê do Poder Judiciário pautar sobre o tema.

## Conclusões

Desse modo, concluímos que, o fato gerador desses aplicativos de via *streaming* é a obrigação de dar algo, no caso, a disponibilização de conteúdos virtuais fonoauditivos e fonográficos. Esses conteúdos digitais são considerados bens móveis por serem respaldados pela Lei de Direitos Autorais (Lei nº 9.610/1998), com duração temporária, por meio de uma contraprestação por parte do usuário, classificada essa relação como locação de bens móveis, ao qual a Súmula Vinculante nº 31, do Supremo Tribunal Federal, veda a incidência do imposto municipal ISSQN (Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza) sobre os bens móveis.

Além disso, pela ocorrência de locarem os seus materiais digitais, com a natureza jurídica de transferência de domínio sobre a propriedade, uma vez que se prolonga com o tempo enquanto persistir a contraprestação do locatário, não se constituiria o fato gerador *in abstracto* do imposto estadual ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação). Pois, não houve operação de circulação de mercadoria abrangente desse imposto, já que o termo “circulação” se refere da transferência de fato do bem ao adquirente.

Vale ressaltar que, mesmo com esse entendimento de que locação de bens imateriais não é circulação de mercadoria, o CONFAZ (Conselho Nacional de Políticas Fazendárias) estabeleceu o Convênio nº 106/2017, que prevê a incidência do ICMS sobre as mercadorias digitais dos aplicativos de via *streaming*.

Portanto, como Súmula Vinculante ter força de lei, não deveria incidir ISSQN sobre os bens intangíveis que esses aplicativos oferecem, porém, há a possibilidade de incidir sobre os serviços prestados, por meio da abrangência que a Lei Complementar nº 157/2016.

A referida Lei Complementar estendeu o rol taxativo dos serviços que incidem o ISSQN (Lei Complementar nº 116/2006), incluindo no item 1.09, os serviços de plataformas que fazem a disponibilização de conteúdo e vídeo através da tecnologia *streaming*. Ocorre que, a prestação de serviços também é prevista como fato gerador *in abstracto* do ICMS, mas os serviços de comunicação.

Os aplicativos que se utilizam da via *streaming*, tecnologia que permite que o usuário acesse vídeos, áudios e imagens de forma on-line, sem necessitar baixá-los, por meio do sistema VOD (video-on-demand), são considerados por muitos como os novos meios de comunicação. Por decorrência dessa lógica, haveria legitimidade pelo ente federado estadual pela cobrança do ICMS nos serviços prestados pelos aplicativos.

Nesse sentido, na realidade desencadearia a dupla incidência do ISSQN e do ICMS sobre o mesmo fato gerador, a prestação de serviços. Ou seja, haveria o advento da bitributação, ao qual incide-se dois impostos sobre o mesmo fato gerador *in abstracto* de dois entes políticos distintos, um, municipal e o outro, estadual.

Mostra-se com nitidez que a bitributação traz um quadro de instabilidade e insegurança jurídica ao contribuinte fere os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Pois, os tributos existem como forma de manutenção das despesas públicas (“teorias da necessidade das despesas públicas”), e por conseguinte, para que um Estado se mantenha é necessário tributar sobre o contribuinte, que necessita de liberdade e autonomia para não estar sobrecarregado a ponto de não conseguir arcar até mesmo com o seu mínimo existencial. A própria Constituição Federal de 1988, artigo 150, inciso IV, veda o confisco por parte dos entes federativos por ser descabido e injusto.

Ademais, a oneração do contribuinte a ponto de limitar sua liberdade econômica desvirtua o princípio da legalidade (*Nullum tributum sine lege*), na ideia de que o tributo só poderá existir se houver uma lei que o preveja, validando a imposição do tributo que tem por viés o confisco.

Há vários projetos que tem por objetivo reformar o sistema constitucional tributário, um deles é a PEC nº 45/2019, que estabelece a criação do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), que é a unificação dos impostos IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), ICMS, ISSQN, e das contribuições sociais PIS (Programa de Integração Social) e da COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social). Ou seja, esse projeto de Emenda Constitucional dispõe toda operação que envolver bens e serviços haverá a incidência de somente um imposto, o IBS, cuja a sua base de cálculo é o valor do produto ou serviço desde



a sua fase de produção ou distribuição até o consumo final, e alíquota é soma das alíquotas dos respectivos impostos e contribuições sociais.<sup>121</sup>

Na referida PEC, há a previsão da incidência do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) sobre as prestações de serviços, mas também há sobre as locações de bens (artigo 152-A, §1º, alínea “c”). Assim, como forma de dirimir a “Guerra fiscal” entre a arrecadação tributária de entes políticos, a unificação dos impostos até seria uma solução válida para criar obstáculos à ocorrência da bitributação. Pois, haveria um único tributo com específico fato gerador *in abstracto*, todavia, não elimina por completo o conflito de arrecadação dos sujeitos ativos, já que a própria PEC não defini quem será o ente federado capacitado pela cobrança do crédito tributário (artigo 152-A, §2º, inciso I, da PEC nº 45/2019).

Todavia, se fizermos a subsunção nos casos dos aplicativos de via *streaming*, que possuem a natureza das suas atividades sendo a de locação de bens intangíveis (mercadorias digitais) e da prestação de serviços de disponibilizá-los aos usuários, haveria a dupla incidência do IBS. Essa dupla incidência poderia ferir o princípio do *non bis in idem*, posto que, a matéria tributável desses aplicativos se enquadraria na hipótese de incidência tanto em relação aos bens quanto aos serviços, do referido imposto.

Desse modo, percebe-se que ainda com a elaboração do Projeto de Emenda Constitucional para reformar o sistema tributário brasileiro, tendo em vista outros sistemas tributários internacionais, não foi levado em conta as atividades empresariais que cumulam a prestação de serviços e a venda, revenda ou locação de bens, deixando à cargo da União, dos Estados e Distrito Federal, e os Municípios regularem por intermédio de Lei Complementar a capacidade tributária que cada um possui (artigo 152-A, §3º, incisos I e II).

Portanto, até mesmo com a unificação dos tributos, como feito no caso do Simples Nacional, deve ser feito com razoabilidade e com o mínimo possível de omissão, por causa da ocorrência da bitributação e até mesmo do *bis in idem* que interferem a capacidade

---

<sup>121</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda Constitucional, PEC nº 45/2019. **Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.** Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=0C5CD68475FE0E5E1857FA7958D69805.proposicoesWebExterno2?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=0C5CD68475FE0E5E1857FA7958D69805.proposicoesWebExterno2?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019). Acesso em: 29/10/2019.

contributiva do contribuinte, o sobrecarregando demasiadamente de uma carga tributária, que por mais que o contribuinte tenha lhe dado causa, não pode-se o Fisco se apropriar dos bens com finalidade confiscatória.

## REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Bitributação**. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, v. 60, p. 195-205, 1 jan. 1965.

ATALIBA, Geraldo. **Liberdade e Poder Regulamentar**. Revista de Informação Legislativa, VIII Conferência Nacional da Ordem dos Advogados do Brasil, n. 66, abril-junho, 1980.

ATCHABAHIAN, Ana Cláudia Ruy Cardia. **A transterritorialidade como mecanismo de responsabilização de empresas por violação aos Direitos Humanos**. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2018.

AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 29 ed. São Paulo: Globo, 1992.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Misabel Abreu Machado Derzi (Atualizadora). 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda Constitucional, PEC nº 45/2019. **Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências**. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=0C5CD68475FE0E5E1857FA7958D69805.proposicoesWebExterno2?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=0C5CD68475FE0E5E1857FA7958D69805.proposicoesWebExterno2?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019). Acesso em: 29/10/2019.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 Julho de 1934. **Nós, os representantes do povo brasileiro, pondo a nossa confiança em Deus, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para organizar um regime democrático, que assegure à Nação a unidade, a liberdade, a justiça e o bem-estar social e econômico, decretamos e promulgamos o seguinte: Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm). Acesso em: 27/10/2019.

BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de Novembro de 1937. **Dispõe da decretação da Constituição e das Leis constitucionais**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm). Acesso em: 23/09/2019.

BRASIL. Convênio ICMS nº 92 do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), de 20 de Agosto de 2015. **Estabelece a sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação relativos às operações subsequentes**. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV092\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV092_15). Acesso em: 10/09/2019.

BRASIL. Convênio ICMS nº 106 do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), de 29 de Setembro de 2017. **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.** Disponível em:

[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17). Acesso em: 21/10/2019.

BRASIL. 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.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del0406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm). Acesso em: 24/09/2019.

BRASIL. Decreto-lei nº 37, de 18 de Novembro de 1996. **“Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências”.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del0037.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0037.htm). Acesso em: 10/10/2019.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 18, de 1 de Dezembro de 1965. **Reforma do Sistema Tributário.** Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm). Acesso em: 08/09/2019.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 33, de 11 de Dezembro de 2001. **Altera os arts. 149,155 e 177 da Constituição Federal.** Disponível

em:[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc33.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc33.htm). Acesso em: 08/09/2019.

BRASIL. Lei nº 157, de 29 de Dezembro de 2016. **Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp157.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp157.htm). Acesso em: 28/09/2019.

BRASIL. Lei nº 9.610, de 19 de Fevereiro de 1998. **Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências.** Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19610.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19610.htm). Acesso em: 21/10/2019.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002. **“Institui o Código Civil”.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm). Acesso em: 30/09/2019.

BRASIL. Lei nº 13.457, de 18 de março de 2009, que **“dispõe sobre o procedimento administrativo tributário, decorrente de lançamento de ofício e dá outras providências”** do Estado de São Paulo, disponível em:

<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/tit/Paginas/Lei-13-457-2009.aspx>, acesso em: 01/08/2019.

BRASIL. Lei nº 14.107, de 12 de dezembro de 2005, que “**dispõe sobre o processo administrativo fiscal e cria o Conselho Municipal de Tributos**”, do Município de São Paulo, disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/sp/s/sao-paulo/lei-ordinaria/2005/1410/14107/lei-ordinaria-n-14107-2005-dispoe-sobre-o-processo-administrativo-fiscal-e-cria-o-conselho-municipal-de-tributos>. Acesso em: 01/08/2019.

BRASIL. 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**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acesso em: 14/09/2019.

BRASIL. Lei Complementar nº 123/2016, de 14 de Dezembro de 2016. **Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1ª de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm). Acesso em: 14/09/2019.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Secretaria de Política Econômica. **Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira - Dados do IRPF 2015/2014**. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/noticias/2016/maio/200bspe-divulga-relatorio-sobre-a-distribuicao-da-renda-no-brasil>. Acesso em: 07/08/2019.

BRASIL. Resolução do Senado Federal nº 22, de 19 de Maio de 1989. **Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais**. Disponível em: <http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/CA4753C0931679103256812004B9DA7>. Acesso em: 09/09/2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 135. Resp n. 32.133-SP. **O ICMS não incide na gravação e distribuição de filmes e videoteipes**. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010\\_10\\_capSumula135.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010_10_capSumula135.pdf). Acesso em: 21/10/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 31. **É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>. Acesso em: 29/09/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 660. RE 439.796. **Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1638>. Acesso em: 08/09/2019.

CARVALHO, Carlos Renê Pinto de. **Manual Prático de Direito Tributário**. 1 ed. Caxias do Sul: Educs, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Obrigação Tributária**. Carlos Valder do Nascimento (Coord.). 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

COSTA, Carlos Cesar Orcesi da. **Obrigação, lançamento e relação jurídica tributária**. 1 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

COULANGES, Fustel de. **A Cidade Antiga**. Tradução de Frederico Ozanam Pessoa de Barros. [S.I.]: eBooksBrasil, 2006. Disponível em: <http://bibliotecadigital.puc-campinas.edu.br/services/e-books/Fustel%20de%20Coulanges-1.pdf>. Acesso em: 03/08/2019.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro, volume 1: Teoria Geral do Direito Civil**. 32 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

FILHO, Derly Barreto e Silva. **Aspectos tributários da distribuição e venda de fitas videocassete**. Revistas PGE, 1995. Disponível em: <http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/revistaspge/revista2/artigo2.htm>. Acesso em: 21/10/2019.

GRIZ, Rodrigo Leal. **“Pluritributação no direito interno brasileiro: identificação e limites sob a perspectiva da repartição constitucional de competência tributária impositiva**. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2017.

HUNT, Lynn. **A invenção dos direitos humanos: uma história**. Rosaura Eichenberg (Tradutora). 1 ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2009.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 19 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Tributário Municipal : Sistema Tributário Municipal, legislação comentada, IPTU, ISS, ITBI, TFE, TFA, TRSD, TRSS, FISLURB, taxas de polícia diversas, contribuição de melhoria, contribuição para custeio de iluminação pública, legislação complementar, legislações correlatas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

JÈZE, Gaston **O fato gerador do impôsto – Contribuição à teoria do crédito de impôsto**. Paulo da Mata Machado (Tradutor). 1 ed. Paris: Revue du Droit Public et de la Scienos Politique, 1937.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

MARINHO, Josaphat. **Elementos de Direito Tributário: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo**. Geraldo Ataliba (Coordenador). 1 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Obrigação tributária**. Carlos Valder do Nascimento (Coordenador). 1 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil**. São Paulo: Saraiva, 2007.  
MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do ISS**. 1 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

OLIVEIRA, Tamires Camargo Lietti Lipp de. **As redes de streaming e a mudança no cenário de consumo de conteúdos audiovisuais**. XIII Jornada de Iniciação Científica e VII Mostra de Iniciação Tecnológica. Universidade Prebisteriana Mackenzie. São Paulo. 2017.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2018.

SMITH, Adam. **An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations -Books I, II, III, IV and V**. 1 ed. São Paulo: MetalLibri, 2007. Disponível em: <http://metallobri.incubadora.fapesp.br>. Acesso em: 22/09/2019.

SILVA, Mariana Zaché; DALL'ORTO, Felipe Campo. **Streaming e sua influência sobre o Audiovisual e o Product Placement**. Intercom - Sociedade Brasileira de Estudos Interdisciplinares da Comunicação. 2017.

STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945: ADI 0000158-06.1999.1.00.0000. Ministro Relator: Cármem Lúcia. DJ: em andamento. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1747607>. Acesso em: 20/09/2019.

STJ. RECURSO ESPECIAL Resp: 814.075 MG 2006/0020143-4. Relator: Ministro Luiz Fux. Data do julgamento: 12/02/2008. Data da publicação: 02/04/2008. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/acordao-stj-iss-licenciamento-software.pdf>. Acesso em: 30/09/2019.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

VADE MECUM. **Edição Especial Mackenzie**. Marisa Harms (Coordenadora). 1ed. São Paulo: Revista dos Tribunais.

VILLEGAS, Hector B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.** 7 ed. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma, 1999.



## COORDENADORIA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO (TCC)

---

### TERMO DE AUTENTICIDADE E AUTORIZAÇÃO PARA PUBLICAÇÃO DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu,

Mariana da Mata Lopes, regularmente matriculado(a), no Curso de Direito, na disciplina do TCC da 10ª etapa, matrícula nº 3152877-5, Período da Manhã, Turma C,

tendo realizado o TCC com o título: Dupla Incidência Tributária sobre os Aplicativos de Via *Streaming*.

sob a orientação do(a) professor(a): João Bosco Coelho Pasin.

declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 08 de Novembro de 2019.

---

Assinatura do discente

## COORDENADORIA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO (TCC)

---

Material Bibliográfico: ( ) Artigo Científico (X) Monografia

Graduação em Direito

Título do Trabalho: Dupla Incidência Tributária sobre os Aplicativos de Via *Streaming*.

Nome do Autor(a): Mariana da Mata Lopes

E-mail: mari\_analopes@hotmail.com

Este e-mail pode ser divulgado (X) SIM ( ) NÃO

Orientador(a): João Bosco Coelho Pasin.

Na qualidade de titular dos direitos autorais da publicação supracitada, de acordo com a Lei nº 9.610/98, (X) AUTORIZO ( ) NÃO AUTORIZO a Universidade Presbiteriana Mackenzie – UPM, a disponibilizar gratuitamente, sem ressarcimento dos direitos autorais, o documento, em meio eletrônico, no *site* da base de dados Adelpha, para fins de leitura pela internet, a título de divulgação da produção científica gerada pela Universidade, a partir desta data. Igualmente, declaro que a versão do Trabalho de Conclusão de Curso entregue em meio eletrônico corresponde fielmente e na íntegra à versão similar depositada de forma impressa em papel para a defesa ou apresentação.

Motivos no Caso de Não Autorização

( ) Exigência de periódico de não divulgação até a publicação (exige justificativa, informe e nome do periódico)

( ) Outros (justificar): \_\_\_\_\_

São Paulo, 08 de Novembro de 2019.

\_\_\_\_\_  
Assinatura do(a) Autor(a)