

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

TIAGO LAGUNA PAIM

**TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DIGITAIS: ANÁLISE SOBRE A TRIBUTAÇÃO
DE NOVAS TECNOLOGIAS, DIANTE DA “GUERRA FISCAL” ENTRE ESTADOS
E MUNICÍPIOS, COM FOCO NOS TRIBUTOS ISS E ICMS.**

SÃO PAULO

2020

TIAGO LAGUNA PAIM

**TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DIGITAIS: ANÁLISE SOBRE A TRIBUTAÇÃO DE
NOVAS TECNOLOGIAS, DIANTE DA “GUERRA FISCAL” ENTRE ESTADOS E
MUNICÍPIOS, COM FOCO NOS TRIBUTOS ISS E ICMS.**

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

Orientador: Prof. Ms. Ricardo Cunha Chimenti.

SÃO PAULO

2020

TIAGO LAGUNA PAIM

**TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DIGITAIS: ANÁLISE SOBRE A TRIBUTAÇÃO DE
NOVAS TECNOLOGIAS, DIANTE DA “GUERRA FISCAL” ENTRE ESTADOS E
MUNICÍPIOS, COM FOCO NOS TRIBUTOS ISS E ICMS.**

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

Aprovado em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Ms. Ricardo Cunha Chimenti
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Dra. Fulvia Helena de Gioia
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof. Denis Sarak
Universidade Presbiteriana Mackenzie

AGRADECIMENTOS

Ao meu avô, Cecilio Laguna, que sempre cuidou da família e me incentivou a estudar. Uma frase que ele sempre falou e ficou marcado na minha cabeça: “Quem não estuda não é ninguém”.

Aos pais, Reginaldo e Marina, por sempre estarem presentes e prontos para me ouvir e aguentar a minha teimosia. Ajudando a me acordar cedo, com um café da manhã sempre feito com muito amor.

Ao meu irmão, Bruno, por sempre me incentivar, me apoiar no que eu precisar, sempre estar presente para me ouvir. Além de aguentar as minhas brincadeiras.

Aos professores da faculdade de Direito, da Universidade Presbiteriana Mackenzie, que buscam compartilhar seus ensinamentos de maneira didática, sempre disponíveis para solucionar as dúvidas de seus alunos.

RESUMO

A presente monografia versa sobre a disputa dos entes políticos, Estado e Município, para ficar com a arrecadação resultante da tributação sobre o consumo, com foco nos serviços digitais. Esses serviços fazem parte da inovadora Economia digital e, por movimentar valores expressivos, os entes políticos buscam tributá-la. Essa “guerra fiscal” entre os tributos ISS e ICMS, de competência do Município e do Estado, respectivamente, é uma disputa de quem deve tributar esses serviços digitais. Assim, examina-se a competência dos entes políticos para realizar a tributação. Adiante, analisam-se os serviços de digitais que se enquadram na tributação sobre o consumo: *Internet das Coisas*, *E-Commerce*, *streaming*, publicidade digital e *cloud computing*. Por não se enquadrarem perfeitamente na definição dos dois tributos, os entes políticos procuram semelhanças nesses serviços e tentam adaptá-las. Por essa razão, este tipo de tributação é constantemente judicializada para que o Judiciário decida se existe alguma inconstitucionalidade em realizar este tipo de tributação. Os problemas de tributação dessas tecnologias ocorrem por ser considerado um sistema arcaico e por apresentar definições fechadas, as quais levam à regra do “tudo ou nada”. Ou se enquadra no fato gerador dos tributos em questão ou não se tributa. Outro problema encontrado se baseia no fato da tributação ocorrer na origem, uma vez que esses serviços digitais se encontram na nuvem, ou seja, na *internet*, tornando difícil saber sua efetiva origem. Essas questões apontam uma possível solução: reformar o sistema tributário com o intuito de tributar efetivamente estas tecnologias digitais e as que ainda vão surgir, evitando assim a judicialização dessas demandas que demoram a serem julgadas.

Palavras-chave: Serviços digitais. ISS. ICMS. *Internet das coisas*. *E-commerce*. *Streaming*. Reforma tributária.

ABSTRACT

This monograph deals with the dispute between political entities, the State and the Municipality, to keep the collection resulting from the taxation on consumption of digital services. These services are part of the innovative digital economy, moving expressive values, so political entities seek to tax it. This “tax war” between ISS and ICMS taxes, which are the responsibility of the Municipality and the State, respectively, is a dispute over who should tax these digital services. The competences of political entities to carry out taxation are examined and the digital services that fit the taxation on consumption are analyzed: Internet of Things, E-Commerce, streaming, digital advertising and cloud computing. Political entities look for similarities in these services and try to adapt them as they do not fit perfectly into the definition of the two taxes. For this reason, this type of taxation is constantly judicialized so that the Judiciary can decide if there is any unconstitutionality in carrying out this type of taxation. The taxation problems of these technologies occur because it is considered an archaic system and presenting closed definitions, which lead to the “all or nothing” rule. Either it fits or don't in the taxable event in question. Another problem found is based on the fact that taxation occurs at the source, since these digital services are found in the cloud, or internet, making it difficult to know their effective origin. These questions point to a possible solution: to reform the tax system in order to effectively tax these digital technologies and those that are yet to emerge, thus avoiding the judicialization of these demands that take time to be judged.

Keywords: Digital services. ISS. ICMS. Internet of things. E-commerce. Streaming. Tax reform.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	9
2.1 BITRIBUTAÇÃO E BIS IN IDEM	12
3 ICMS - IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS	14
3.1 CONVÊNIO - CONFAZ 106/2017	20
4 ISS - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS	23
5 INTERNET DAS COISAS	29
6 E-COMMERCE	32
7 SERVIÇOS DE <i>STREAMING</i>.....	35
7.1 SPOTIFY, NETFLIX E OUTRAS PLATAFORMAS DE <i>STREAMING</i>	38
8 SERVIÇO DE PUBLICIDADE DIGITAL	41
10 REFORMA TRIBUTÁRIA, O QUE MUDA?.....	48
10.1 PRINCIPAIS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA	50
11. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	52
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	54

1 INTRODUÇÃO

O trabalho de conclusão de curso (TCC) analisa um dos principais questionamentos do ramo do Direito Tributário, qual seja: como tributar as novas fontes de tecnologias, até então não contempladas pelo ordenamento jurídico brasileiro.

O cenário é de uma guerra fiscal travada entre Município e Estado, sobre quem ficaria com a arrecadação dos impostos gerados por esse “novo” fato gerador, provocando uma enorme insegurança jurídica para o contribuinte, que não sabe para quem deve recolher o imposto deste ramo de atividade, conseqüentemente, deixa-se de ter maiores investimentos nessa nova área.

Este trabalho aborda os dois impostos que acabam disputando este novo mercado, o ICMS e o ISS, explicando a suas regras matrizes de incidência tributária e a competência para instituir esses tributos.

Esse conflito de tributação acontece, uma vez que não há uma definição de *software*, na lei complementar, mas sim uma definição construída pelos tribunais superiores e pela jurisprudência, separando *software* em duas categorias. Aqueles “de prateleira” podem ser comparados a um produto, e desta maneira, ser tributado pelo ICMS, e a de *software* “individualizado”, que poderia ser classificado como um serviço prestado, sendo assim, tributado pelo ISS.

Assim, preliminarmente, o trabalho aborda a *Internet das Coisas*, que é definida como um objeto que pode ser tratado tanto como uma mercadoria, ou como uma prestação de serviços, pois podem apresentar as duas características ao mesmo tempo. Desse modo, pode ser tributado tanto pelo Município, como pelo Estado. Aqui se adota a regra da finalidade do objeto, pois a finalidade decidirá qual tributo deverá ser recolhido. Trata-se de uma revolução na área da tecnologia com grande potencial de evolução. São geralmente utilizados pelos doutrinadores como exemplo para explicar esse tipo de tecnologia, os carros que possuem um dispositivo que avisa uma empresa prestadora de serviço, em caso de alguma emergência.

Dessa maneira, após explicar detalhadamente o quesito mencionado, o trabalho adentra ao conceito de *E-commerce*, que seria um novo método de comprar e de vender produtos, que está cada vez mais em alta, mudando os costumes da população.

Outro serviço que cresce cada vez mais no país é o de *streaming*, oferecidos pelos aplicativos, como Netflix e Spotify, cada vez mais presente no nosso dia a dia, sendo dessa maneira, uma grande fonte de arrecadação por parte do fisco. A pesquisa aborda como a doutrina e a jurisprudência vêm tratando esta nova tecnologia.

Outro serviço digital, que tem chamado atenção, são os serviços de publicidades digitais em que uma empresa de publicidade veicula as suas propagandas na *internet*. Trata-se de uma revolução na publicidade, podendo atingir milhares de pessoas a mais do que a publicidade tradicional, em que as marcas pagam valores exorbitantes às emissoras de televisão por um espaço de alguns segundos para divulgar seus produtos, não possuindo o alcance que a *internet* proporciona. O mesmo vale para a publicidade em jornais e periódicos, em que a exposição da marca é cada vez mais restrita.

Adiante, aborda-se a tributação na nuvem, também conhecida como *cloud computing*, podendo ser definida como um espaço na *internet* em que é possível armazenar aplicativos, servidores e plataformas. Essa tecnologia pode adotar diferentes formas de operação. Pode funcionar como um *software* (SaaS - *Software as a Service*), como plataforma (PaaS - *platform as a Service*), ou como infraestrutura (IaaS - *Infrastructure as a Service*). Conforme explicado percebe-se certa dificuldade de encontrar uma forma de tributar esta tecnologia tão complexa, em um sistema tributário fechado e que não estava preparado para estas novas tecnologias.

Por fim, apresentam-se as principais propostas de reforma do sistema tributário brasileiro, que conforme visto, não está adequado à evolução das tecnologias atuais e futuras. Abordam-se os principais problemas de tributação da economia digital, como também propõem soluções aos problemas apontados.

2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A Constituição de 1988 atribuiu a competência de instituir os tributos para os entes políticos, quais sejam: União, Estados / Distrito Federal (DF) e Municípios.

A competência tributária apresenta algumas características atribuídas pelo constituinte, que segundo Roque Antonio Carraza,¹ e seguida por Regina Helena Costa,² podem se classificar em: privacidade, indelegabilidade, incaducabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade do exercício.

A privacidade seria competência exclusiva dos entes políticos em instituir tributos. A Constituição elencou todos os tributos que poderiam ser criados e os distribuiu para todos os entes políticos, não podendo um ente legislar sobre um tributo que não seja de sua competência.

Já a indelegabilidade significa dizer que não pode haver a transferência de competência para outro ente político, que não esteja determinado na Constituição. Só é possível transferir a capacidade de arrecadar o tributo e de fiscalizá-lo. Pode-se citar como exemplo da capacidade tributária a arrecadação feita pelo Município do ITR, um imposto de competência da União. Outro exemplo de delegabilidade da capacidade tributária ocorre quando o Estado transfere para uma autarquia a capacidade de arrecadar e fiscalizar um tributo de sua competência, como a arrecadação do IPVA, realizada pelo DETRAN. Desta maneira, extrai-se que a competência tributária é indelegável, sendo somente possível a capacidade tributária.

A incaducabilidade pode ser explicada, uma vez que a pessoa política não pode usurpar nem utilizar a competência tributária de pessoa diferente. Mesmo que a pessoa política não exerça a sua função de instituir aquele tributo, ela não irá perder a competência sobre o mesmo.

Afere-se como irrenunciabilidade a impossibilidade dos entes políticos de renunciar suas atribuições, por causa do princípio da indisponibilidade do interesse público.

Ato contínuo, a faculdade do exercício, resulta da atividade tributária no campo legislativo, pois pode um ente político ter a competência de instituir um tributo, mas acaba não exercendo esta competência, às vezes por mero interesse político. Dessa maneira, um município pode baixar a alíquota ou não instituir um tributo para atrair empresas para a

¹ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 439.

² COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: constituição e código tributário nacional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 72-73.

região, com o objetivo aumentar a sua economia e gerar mais empregos. Contudo, se um Município ou Estado renunciar alguma receita, poderá sofrer sanções em relação aos repasses de verbas tributárias da União, conforme disposto no parágrafo único, do art. 11, da Lei Complementar nº 101/2000.

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos.³

A respeito deste tema, objeto do artigo supracitado, o Supremo Tribunal Federal (STF) já se posicionou a respeito, no julgamento da Medida Cautelar em ADI nº 2.238/STF, entendendo que o referido dispositivo em análise é perfeitamente compatível com o art. 160, da Constituição Federal:

Art. 160. É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.

Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos.⁴

Ao analisar o referido dispositivo, percebe-se que o constituinte procurou evitar que a União deixe de repassar as verbas para os Estados/DF e Municípios, mas houve somente uma condição que impede o repasse, ou seja, na visão do parágrafo único, do art. 11, da Lei 101/2000, foi positivado para se evitar que os Municípios e Estados reduzam a tributação para atrair maiores investimentos e assim criar uma guerra fiscal entre os entes federativos. Segue abaixo a ementa do julgado supracitado.

Ementa: constitucional. Medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade. Lei complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 (lei de responsabilidade fiscal). Medida provisória nº 1.980-22/2000. Lei complementar nº 101/2000. Não-conhecimento. I - os §§ 2º e 3º do art. 7º da lc nº 101/00 veiculam matérias que fogem à regulação por lei complementar, embora inseridas em diploma normativo dessa espécie. Logo, a suposta antinomia entre esses dispositivos e o art. 4º da medida provisória nº 1.980-22/00 haverá de ser resolvida segundo os princípios hermenêuticos

³ BRASIL. *Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2020].

⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2020].

aplicáveis à espécie, sem nenhuma conotação de natureza constitucional. Ação não conhecida. II - ação prejudicada quanto ao inciso I do art. 30 da LC nº 101/00, dado que já expirado o prazo da norma de caráter temporário. Lei complementar nº 101/2000. Vício formal. Inexistência. III - o parágrafo único do art. 65 da constituição federal só determina o retorno do projeto de lei à casa iniciadora se a emenda parlamentar introduzida acarretar modificação no sentido da proposição jurídica. IV - por abranger assuntos de natureza diversa, pode-se regulamentar o art. 163 da constituição por meio de mais de uma lei complementar. Lei complementar nº 101/2000. Vícios materiais. Cautelar indeferida. V - o inciso II do § 2º do art. 4º apenas obriga Estados e Municípios a demonstrarem a viabilidade das metas programadas, em face das diretrizes traçadas pela política econômica do governo federal (políticas creditícia e de juros, previsões sobre inflação, etc.), o que não encontra óbice na constituição. VI - art. 4º, § 4º: a circunstância de certos elementos informativos deverem constar de determinado documento (lei de diretrizes orçamentárias) não impede que venham eles a ser reproduzidos em outro, principalmente quando destinado à apresentação do primeiro, como simples reiteração dos argumentos nele contidos. VII - art. 7º, caput: norma de natureza fiscal, disciplinadora da realização da receita, e não norma vinculada ao sistema financeiro nacional. VIII - art. 7º, § 1º: a obrigação do tesouro nacional de cobrir o resultado negativo do banco central do Brasil não constitui utilização de créditos ilimitados pelo poder público. IX - arts. 9º, § 5º, 26, § 1º, 29, § 2º e 39, caput, incisos e parágrafos: o Banco Central do Brasil age, nos casos, como executor da política econômica, e não como órgão central do sistema financeiro nacional. X - **art. 11, parágrafo único: por se tratar de transferências voluntárias, as restrições impostas aos entes beneficiários que se revelem negligentes na instituição, previsão e arrecadação de seus próprios tributos não são incompatíveis com o art. 160 da constituição federal.** XI [...] (grifo nosso) medida cautelar deferida. Medida provisória nº 1.980-22/2000. Ação prejudicada. XXVIII - arts. 3º, i, e 4º: diploma normativo reeditado, sem que houvesse pedido de aditamento da petição inicial após as novas edições. Ação prejudicada, nesta parte. (ADI nº 2.238 - relator: min. Ilmar Galvão).⁵

Existe outra corrente minoritária, a qual se filia o jurista Paulo de Barros Carvalho, que classifica a competência tributária, em três modalidades: indelegabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade do exercício.⁶

Utilizando a classificação adotada por Carrazza e pela maioria dos doutrinadores especializados no assunto como Regina Helena Costa, o constituinte tentou evitar ao máximo que um ente político, União, Estados/DF e Município, pudessem usurpar receitas uns dos outros, não podendo instituir um tributo que não seja de sua competência, ou instituir um tributo que já tenha um fato gerador utilizado por outro tributo. Queria o constituinte evitar a chamada bitributação.

⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Medida Cautelar em Ação Direta de Constitucionalidade 2.238-5 Distrito Federal. Relator: Min. Carlos Ayres Britto, 11 set. 2008.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 247.

2.1 BITRIBUTAÇÃO E BIS IN IDEM

A bitributação é a utilização de um mesmo fato gerador tributado por mais de um ente político, o que é vetado em nosso sistema tributário. A exceção encontrada é a instituição do imposto Extraordinário, pela União, em casos de guerra externa ou sua iminência e em estado de calamidade pública, positivado no art. 154, II, da Constituição Federal.⁷ O professor Ricardo Cunha Chimenti, em seu livro, encontra mais uma exceção à bitributação que seria as atividades que tiverem competência administrativa comum:

[...] algumas atividades são da competência administrativa comum dos Estados e da União, a exemplo da preservação do meio ambiente (art. 23, IV, da CF). Portanto, se houver fiscalização de ambos sobre determinada atividade, admite-se a cobrança de uma taxa estadual e de uma taxa federal pelo exercício do Poder de Polícia de cada ente, sem que possa alegar sobreposição ou indevida bitributação.⁸

O professor Chimenti ainda cita uma jurisprudência para corroborar com o seu entendimento. Essas são as únicas exceções à bitributação admitidas em nosso ordenamento jurídico. Segue adiante a jurisprudência citada:

Tributário. Taxa de fiscalização ambiental exações cobradas pela união e pelo órgão estatal. Bitributação descaracterizada. Confisco. Razões recursais insuficientes para concluir pela desproporcionalidade ou pela irrazoabilidade da cobrança.

É condição constitucional para cobrança de taxa pelo exercício de poder de polícia a competência do ente tributante para exercer a fiscalização da atividade específica do contribuinte (art. 145, II, da Constituição).

Por não serem mutuamente exclusivas, as atividades de fiscalização ambiental exercidas pela união e pelo estado não se sobrepõem e, portanto, não ocorre bitributação.

Ao não trazer a discussão o texto da lei estadual que institui um dos tributos, as razões recursais impedem que se examine a acumulação da carga tributária e, com isso, prejudica o exame de eventual efeito confiscatório da múltipla cobrança.⁹

⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2020].

⁸ CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito Tributário: direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal*. 21. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. 16 v. p. 21.

⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). *Ag. Reg. no Recurso Extraordinário 602.089 Minas Gerais*. Relator: Min. Joaquim Barbosa, 22 maio 2012.

Por outro lado, o *bis in idem*, é permitido em nosso ordenamento jurídico, como sendo um fenômeno jurídico, que ocorre quando o fato gerador é tributado mais de uma vez pela pessoa jurídica, desde que expressamente autorizado pela Constituição. Menciona-se aqui como exemplo, o fato de uma empresa, ao auferir renda, ser tributada mais de uma vez pela União, em que a mesma, deverá recolher aos cofres públicos o imposto de renda como também a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a qual também possui como fato gerador a renda auferida pela empresa em questão.

3 ICMS - IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

Trata-se de um dos impostos mais questionáveis e que conflitantes entre a jurisprudência e doutrinadores, especialistas no assunto. Tem previsão legal, no art. 155, II, da Constituição Federal (CRFB):

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;¹⁰

Do texto legal, pode-se notar que se trata de um tributo de competência estadual, tendo um dos fatos geradores a circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal. Adiante, traça-se a regra matriz de incidência tributária do ICMS.

Primeiramente, é preciso entender o critério material do ICMS, ou seja, qual seria o fato gerador deste tributo estadual. Conforme supracitado, o seu fato gerador é caracterizado pela circulação de mercadorias, de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais, de serviços de comunicação, de energia elétrica, de derivados de petróleo (combustíveis e minerais) e de importação e exportação de bens.

Referente à incidência de ICMS sobre circulação de mercadorias, encontra-se o primeiro problema que levou algum tempo para ser solucionado. A circulação de mercadoria é referente à operação realizada, ou seja, não basta que a pessoa pegue uma mercadoria de um estabelecimento e leve ao outro por simples deslocamento, e sim, que essa mercadoria seja derivada de uma operação de compra. Outro questionamento da doutrina deste fato gerador é referente às empresas possuírem mais de um estabelecimento, as denominadas filiais. Desse modo, as empresas transferem a mercadoria de uma filial para a outra, sem que houvesse transferência de titularidade dos produtos transportados. Geralmente quando isso acontecia, as empresas eram autuadas por não recolherem o ICMS, oriundo deste transporte, e ficavam anos discutindo judicialmente esta questão. Até que o STJ (Superior Tribunal de Justiça) editou uma súmula, para que não houvesse a incidência de ICMS sobre o transporte de mercadoria entre filiais da mesma empresa. Trata-se da súmula 166 do STJ: “Não constitui

¹⁰ BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2020].

fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”¹¹

A respeito tema, segue abaixo o entendimento de Leandro Pausen e José Eduardo Soares de Melo,

A mudança da sede, filial etc. de um local para o outro (ambos do mesmo contribuinte), constitui fato imponible do ICMS, embora represente saída de bens (produtos acabados, matérias-primas, materiais de embalagem, secundários. Ativo fixo, etc.), porque significa mera transferência de todo o estabelecimento.¹²

A prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, também compreende o serviço realizado pelas empresas de transporte de pessoas ou cargas, entre estados ou entre cidades. Vale a ressalva, que o serviço de transporte realizado dentro de um município (intermunicipal), não incide ICMS, mas incide ISS, uma vez que este tipo de serviço está positivado na Lei Complementar 116/2003.¹³ De acordo com entendimento do STF, proferido no julgamento da ADI nº 1.600-8, o ICMS incide somente em relação ao transporte terrestre de pessoas, excluindo da incidência desse imposto o transporte aéreo:

Ementa: Constitucional. Tributário. Lei complementar 87/96.ICMS e sua instituição.arts.150, II; 155, § 2 o ,VII 'a', e inciso VIII, CF. Conceitos de passageiro e de destinatário do serviço. Fato gerador. Ocorrência. Alíquotas para operações interestaduais e para as operações internas. Inaplicabilidade da fórmula constitucional de partição da receita do ICMS entre os estados. Omissão quanto a elementos necessários à instituição do ICMS sobre navegação aérea. Operações de tráfego aéreo internacional. Transporte aéreo internacional de cargas. Tributação das empresas nacionais. Quanto às empresas estrangeiras, valem os acordos internacionais - reciprocidade. Viagens nacional ou internacional - diferença de tratamento. Ausência de normas de solução de conflitos de competência entre as unidades federadas. Âmbito de aplicação do art. 151, CF é o das relações das entidades federadas entre si. Não tem por objeto **a união quando esta se apresenta na ordem externa. Não incidência sobre a prestação de serviços de transporte aéreo, de passageiros - intermunicipal, interestadual e internacional. Inconstitucionalidade da exigência do ICMS na prestação de serviços de transporte aéreo internacional de cargas pelas empresas aéreas**

¹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). *Súmula n. 166*. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça. 1996.

¹² PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 248.

¹³ 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. Brasília, DF: Presidência da República, [2016].

nacionais, enquanto persistirem os convênios de isenção de empresas estrangeiras.(grifo nosso) Ação julgada, parcialmente procedente.¹⁴

Afere-se como serviços de comunicação, o que foi definido posteriormente, pela Lei Complementar 87/96, também conhecida como lei Kandir, em seu art. 2º, III, já que a Constituição não definiu o que seria serviço de comunicação:

Art. 2º O imposto incide sobre:

[...]

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;¹⁵

A partir deste dispositivo, define-se que o serviço de comunicação é toda prestação onerosa de comunicação em que haja emissão, recepção e a mensagem.

Conforme explicado, este é um imposto que gera muitos conflitos de entendimento e é fruto de uma construção jurisprudencial e doutrinária. Com relação a alguns casos controversos em relação ao serviço de comunicação, pode-se citar que não incide ICMS nos serviços de *internet*, por não se tratar de um serviço de comunicação de acordo com a súmula nº 334, do STJ: “O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à *Internet*.”¹⁶

Para corroborar que não incide ICMS sobre os serviços de *internet*, a Lei nº 9.472/97, em seu art. 2º, §§1º e 2º, enquadra a *internet* como serviço acessório ao da comunicação, ou seja, a *internet* é um meio que possibilita a comunicação, sendo classificada como serviço de valor adicionado:

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

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

§ 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Ação Direta de Inconstitucionalidade 1600-8 União Federal*. Relator: Sydney Sanches, 20 jun. 2003.

¹⁵ BRASIL. *Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996*. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República, [2019].

¹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). *Súmula n. 334*. O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2006.

como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações.¹⁷

O ICMS proveniente da Energia Elétrica, tem previsão legal no art. 155, §3º, da Constituição Federal de 1988, sendo este o único imposto que poderá incidir sobre a energia.

A principal discussão sobre o assunto, gira em torno de que o ICMS incidirá sobre a energia elétrica contratada pelo consumidor final ou sobre a energia efetivamente consumida. Como a discussão não era pacificada nos tribunais e doutrinadores, o STJ teve que se posicionar e desta maneira editou a súmula nº 391, dizendo: “O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada.”¹⁸

Assim, ficou decidido que o ICMS deveria incidir sobre a energia elétrica efetivamente utilizada. Apesar de existir a súmula que deveria nortear a incidência do referido imposto, os consumidores finais continuam pagando o ICMS sobre a demanda contratada. Desta maneira, os tribunais superiores vêm admitindo o ajuizamento de ações de repetição de indébito, por parte dos consumidores finais, apesar de não serem os contribuintes de direito, uma vez que os consumidores finais estão suportando a carga de um imposto maior, do que seria o correto.

Tributário. Agravo Interno nos Embargos de Declaração no Agravo no recurso especial. Mandado de segurança. ICMS. Legitimidade do consumidor de fato (contribuinte final) para o ajuizamento de ação, a fim de afastar a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada. Representativo da controvérsia. Entendimento firmado no RESP nº 1.299.303/sc, rel. Min. Cesar Asfor Rocha, dje 14.8.2012, sob o rito do art. 543-c do CPC/1973. Cabimento da impetração visando ao reconhecimento do direito à compensação tributária sem qualquer empecilho à ulterior fiscalização da operação compensatória pelo fisco competente. Tese firmada sob o rito dos recursos especiais repetitivos no julgamento dos Recursos Especiais nº 1.715.294/SP e 1.365.095/SP, sob a sistemática dos arts. 1.036 e seguintes do código civil. Inaplicabilidade dos óbices das súmulas 269 271 do STF. Agravo Interno da fazenda do Estado de São Paulo a que se nega provimento.

1. A Primeira Seção desta Corte, no julgamento do RESP nº 1.299.303/SC, representativo de controvérsia, realizado em 8.8.2012, da relatoria do ilustre Ministro Cesar Asfor Rocha, firmou entendimento de que o consumidor final tem legitimidade para o ajuizamento de ação, a fim de afastar a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada no tocante ao fornecimento de energia elétrica 2. Também se encontra consolidada pela

¹⁷ BRASIL. *Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997*. Dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº 8, de 1995. Brasília, DF: Presidência da República, [2019].

¹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). *Súmula n. 391*. O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2009.

Primeira Seção do STJ, no julgamento dos Recursos Especiais nº 1.715.256/SP e 1.365.095/SP, julgados sob o regime de recursos repetitivos, a orientação de que, na hipótese de Mandado de Segurança impetrado com vistas a declarar o direito à compensação tributária, em virtude do reconhecimento da ilegalidade ou inconstitucionalidade da exigência da exação, é suficiente, para esse efeito, a comprovação de que o impetrante ocupa a posição de credor tributário, visto que os comprovantes de recolhimento indevido serão exigidos posteriormente, na esfera administrativa, quando o procedimento de compensação for submetido à verificação pelo Fisco. 3. Sendo assim, declara-se o direito de compensabilidade dos valores recolhidos de forma indevida, ressalvando que os critérios a serem utilizados na futura compensação deverão ser analisados, oportunamente, na esfera administrativa, quando será assegurada à autoridade fazendária a fiscalização e controle do procedimento compensatório. Logo, inaplicável, na hipótese, das Súmulas 269 e 271 do STF. 4.¹⁹

Atinente ao ICMS sobre derivados do petróleo (combustíveis e minerais), também positivada no art. 155, §3º, da CRFB²⁰, vale comentar que este fato gerador do ICMS apenas obedece ao princípio da anterioridade nonagesimal, como também apresenta uma amenização ao princípio da legalidade, uma vez que esse imposto pode ter a sua alíquota alterada por meio de decreto.

Por fim, tem-se a incidência do ICMS sobre a importação e a exportação. O ICMS sobre exportação incide sobre todos os produtos que forem remetidos para outros países. Como forma de estímulo para as indústrias brasileiras, que exportam produtos, a alíquota deste imposto foi zerada. Já o ICMS referente às importações de bens pode ter a sua alíquota ajustada por decreto, e como visto anteriormente, o Brasil tem a política de privilegiar a indústria nacional em detrimento das multinacionais, por este motivo essa alíquota é um pouco elevada.

Relativo ao aspecto territorial, o ICMS é cobrado em regra na origem, podendo assumir diferentes alíquotas ao observar a circulação de mercadoria entre diferentes Estados, denominado DIFAL. Foi uma forma que o pacto federativo encontrou para que houvesse uma espécie de compensação entre os Estados. Caso não houvesse esse diferencial de alíquotas, apenas os Estados em que as empresas estão localizadas poderiam arrecadar o imposto. Dessa maneira, alíquota do DIFAL pode ser de 4%, 7% ou 12% em decorrência do aspecto quantitativo.

¹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). *AgInt nos EDcl no Agravo em Recurso Especial nº 434106-SP*. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 17 fev. 2020.

²⁰ BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2020].

O aspecto temporal do ICMS, de acordo com a Lei Complementar 87/96, conhecida como Lei Kandir²¹, menciona que o recolhimento do ICMS deve ocorrer na saída da mercadoria da empresa. Aqui se pode citar uma particularidade do ICMS, a incidência sobre produtos importados que, de acordo com a súmula vinculante nº 48 do STF, o tributo deve ser recolhido no momento do desembaraço aduaneiro.²²

Sobre o aspecto pessoal, que seria o sujeito ativo e sujeito passivo do tributo em análise, o sujeito ativo do tributo é o ente competente para instituí-lo, ou seja, o Estado, pois se trata de um tributo estadual. Por outro lado, considera-se como sujeito passivo da obrigação tributária o contribuinte que incidir em um dos critérios materiais do imposto, quais sejam: circulação de mercadorias, de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais, de serviços de comunicação, de energia elétrica, de derivados de petróleo (combustíveis, e minerais) e de importação de bens.

Por fim, resta analisar o aspecto quantitativo, isto é, a definição da base de cálculo do imposto e a alíquota aplicável. A base de cálculo do imposto em questão consiste no valor da mercadoria ou do bem. Com relação às alíquotas do ICMS, notam-se algumas variações em relação à essencialidade do bem, a seletividade, como também existência de diferentes alíquotas interestaduais. O princípio da essencialidade se refere ao produto que pode ser classificado como fundamental para a população, assim a sua alíquota poderá ser mais baixa ou mais alta, de acordo com o art. 155, §2º, CRFB.²³ Podem-se citar como exemplo os produtos contidos dentro da cesta básica, os quais tem a sua alíquota diminuída, por causa da sua importância para a população. O princípio da seletividade é pautado na extrafiscalidade, podendo regular o comportamento da sociedade. Como exemplo tem-se o fato de o cigarro ser prejudicial à saúde e, dessa maneira, o Estado pode aumentar o tributo incidente sobre aquele determinado produto, diminuindo assim, o seu consumo pela população. Outro exemplo é a diminuição da alíquota do ICMS incidente sobre o álcool em gel, por ser um item de extrema importância no combate à proliferação da pandemia do COVID19 em 2020.

Como citado anteriormente, o ICMS pode apresentar alíquotas diferentes, por conta do DIFAL, que foi uma forma criada pelo pacto federativo, para que todos os Estados pudessem

²¹ BRASIL. *Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996*. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República, [2019].

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula Vinculante 48*. Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2015.

²³ BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2020].

arrecadar o ICMS de uma maneira uniforme, evitando assim uma possível “guerra fiscal”, na qual um Estado poderia diminuir as alíquotas deste imposto para atrair mais empresas para a sua região. Assim, criou-se a alíquota diferenciada para ajudar os estados mais “pobres”. Outra alíquota trazida pelo ICMS foi advinda da chamada “guerra dos portos”, para que todos os Estados possam arrecadar o imposto sobre produtos importados e não só os Estados que contém portos. Dessa forma, foi baixada alíquota para 4%. Essas alíquotas diferenciadas só podem ser instituídas por meio do CONFAZ devidamente positivado na Lei Complementar nº 24/1975.²⁴

3.1 CONVÊNIO - CONFAZ 106/2017

Trata-se de um convênio realizado para disciplinar a cobrança de ICMS incidentes nas operações de bens e mercadorias digitais, comercializadas por meio de transferências eletrônicas.

Foi um meio que o legislador buscou para tentar tributar uma atividade, que é bastante utilizada pela população ultimamente, pois a maioria das pessoas não se desloca mais a uma loja para comprar, e sim o faz por meio da *internet*. As leis tributárias são de uma época em que não se existia esse tipo de tecnologia e o legislador tentou adaptar esses conceitos. Assim, por meio desse convênio, tentou-se adequar a incidência de um imposto sobre um novo tipo de tecnologia, podendo ser tributado os produtos comprados pela *internet*, como jogos, aplicativos e arquivos eletrônicos, conforme disciplinado, cláusula 1ª deste convênio, *in verbis*:

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, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio.²⁵

A partir das normas gerais estabelecidas por este convênio, cabe a cada Estado regulamentar as suas próprias leis internas para estabelecer a tributação sobre estas operações.

²⁴ BRASIL. *Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975*. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1975.

²⁵ BRASIL. *Convênio ICMS 106, 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. Brasília, DF: CONFAZ, 2017.

Luiz Carlos Junqueira Filho enumera diversas críticas, que surgiram a respeito deste convênio.²⁶

A maioria dos Estados não chegou a regulamentar este critério de incidência do ICMS, e os Estados que a regulamentaram, estão sofrendo ações de inconstitucionalidade da referida lei. Pode-se citar como exemplo o Mato Grosso, que está em tramitação no STF, ADI nº 1945, a qual está sendo julgada a inconstitucionalidade, de uma lei do Mato Grosso em que se prevê a incidência de ICMS sobre o *download* de *softwares*.²⁷

Outro problema encontrado pelo autor supracitado é o fato de o convênio não ter estipulado as obrigações acessórias que o contribuinte deve cumprir. Cada Estado estipula as obrigações acessórias que o sujeito passivo deve cumprir. Dessa maneira, o contribuinte que já tem que cumprir diversas obrigações acessórias dos tributos, ainda terá que cumprir as obrigações acessórias que cada Estado entender serem necessárias para tributação de ICMS sobre o *download* de *softwares* ou outras tecnologias, conforme a cláusula quarta do referido 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.²⁸

Diante das críticas ao convênio supra apresentadas, a principal questão colocada é que se os Estado efetuarem a tributação sobre as “novas tecnologias”, conforme objetivo desse convênio, estar-se-ia diante de uma grande insegurança jurídica, onde dois impostos de competências distintas, efetuam a cobrança sobre o mesmo fato gerador incidente, o que configura uma bitributação.

²⁶ FRANCO FILHO, Luiz Carlos Junqueira. Notas sobre o convênio ICMS 106/17. *Migalhas*, 13 ago. 2019.

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1945 Mato Grosso. Relator: Gilmar Mendes, 14 mar. 2011.

²⁸ BRASIL. *Convênio ICMS 106, 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. Brasília, DF: CONFAZ, 2017.

O outro ente tributante seria o Município que efetuará a cobrança por meio do ISS através da Lei Complementar 157/16, que incluiu os itens 1.03 à 1.05 e 1.09,²⁹ os serviços das “novas tecnologias” à Lista Anexa da Lei Complementar nº 116/03.³⁰

²⁹ BRASIL. *Lei Complementar 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”. Brasília, DF: Presidência da República, [2016].

³⁰ 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. Brasília, DF: Presidência da República, [2016].

4 ISS - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

O assunto deste capítulo versa sobre o ISS (imposto de serviços), devidamente positivado nos art. 156, III, da Constituição Federal e Lei Complementar 116/2003:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.³¹

Desse artigo pode-se compreender que, para que o Município possa cobrar tal tributo pela realização de determinado serviço, o mesmo deve estar compreendido em Lei Complementar. Na instituição desse imposto, o constituinte foi bastante claro ao determinar que a lei que contenha o serviço a ser tributado pelo ISS deve ser feita por Lei Complementar. Percebe-se presente, um dos mais importantes princípios do Direito Tributário, o princípio da estrita legalidade, positivado no art. 9º, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, frente a instituição de uma lei ordinária, que determina os serviços que incidirá ISS, essa lei será inconstitucional.

A Lei Complementar nº 116/03 contém uma Lista Anexa, na qual estão presentes todos os tipos de serviço que serão fatos geradores do tributo em questão, pois assim disciplina a Constituição. Uma vez contido o serviço na Lista Anexa, não poderá incidir ICMS sobre aquele produto.

O ISS é um dos tributos mais contestados pelos juristas, especialistas no assunto. Grande parte das arrecadações dos Municípios vem deste imposto que, junto com o ICMS, travam uma “guerra fiscal”, para decidir se a tecnologia trata-se de um serviço prestado ou apenas de uma mercadoria. Outra questão presente, é que com o advento da *internet*, principalmente com o seu uso em massa pela população, e a difusão de novas tecnologias que surgem a todo o momento, Estados e Municípios disputam constantemente quem deve ficar com este fato gerador.

O ISS é um tributo que respeita tanto a anterioridade do exercício, quanto a anterioridade nonagesimal, presentes nos arts.150, III, “b” e “c”, da CRFB. Se o tributo for majorado ou instituído, só poderá ser cobrado no próximo exercício fiscal ou respeitados os

³¹ 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. Brasília, DF: Presidência da República, [2016].

90 dias, o que for mais benéfico para o contribuinte, respeitando também desta forma o princípio da não surpresa.

Analisa-se agora a regra matriz de incidência tributária do ISS. O critério material do ISS incide sobre a prestação de serviços onerosa e ocorridas regularmente, pela empresa ou por profissional autônomo. Para incidir no fato gerador do tributo em análise, deve estar previsto na Lei Complementar 116/03. Sobre a taxatividade dessa lei complementar, o STF já se pronunciou a respeito entendendo que a lei é taxativa, mas apresenta uma interpretação analógica.

Decisão: o presente Recurso Extraordinário revela-se processualmente viável, eis que se insurge contra acórdão que decidiu a causa em desconformidade com a orientação jurisprudencial que o Supremo Tribunal Federal firmou na matéria em exame. Com efeito, a colenda segunda turma desta suprema corte, ao julgar o RE 361.829/RJ, rel. Min. Carlos Velloso, firmou entendimento que torna plenamente acolhível a pretensão de direito material deduzida pela parte ora recorrente: "constitucional. Tributário. ISS. Lei complementar: lista de serviços: caráter taxativo. Lei complementar 56, de 1987: serviços executados por instituições autorizadas a funcionar pelo banco central: exclusão. I. - é taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos. Cuida-se, no caso, da lista anexa à lei complementar 56/87. II. - precedentes do Supremo Tribunal Federal. III. - ilegitimidade da exigência do ISS sobre serviços expressamente excluídos da lista anexa à lei complementar 56/87. IV. - reconhecido e provido." (grifei) essa orientação - é relevante observar - vem de ser reafirmada em recentíssima decisão, também proferida pela colenda segunda turma do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE nº 450.342-AGR/RJ, rel. Min. Celso de Mello, em que se discutiu a mesma questão ora veiculada na presente causa. As ressalvas contidas nos itens 44, 46 e 48 da lista de serviços anexa à lei complementar nº 56/87 excluíram, da incidência do ISS, as atividades executadas por instituições cujo funcionamento depende de autorização do banco central [...].³²

Tem-se também a incidência do ISS sobre a prestação de serviços proveniente de outros países, ou seja, ISS de importação e exportação. Sobre o ISS de exportação, não há a incidência do imposto, conforme o art. 2º, I, da LC n. 116/2003. Assim, como no ICMS, o legislador quis estimular a prestação de serviços nacionais, em detrimento dos serviços importados.

Existem duas teorias conflitantes sobre o ISS de importação que merecem ser ressaltadas. A teoria do resultado-conclusão significa dizer quando o resultado do serviço ocorre efetivamente no Brasil, apesar de a empresa contratante ser estrangeira. Nesse caso, o

³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 391171 / SP. Relator: Min. Celso de Mello, 9 out. 2006..

STJ manifestou-se em um acórdão a incidência do imposto dada essa hipótese supramencionada.

Tributário. Recurso especial. ISSQN. Mandado de Segurança preventivo. Serviço de retífica, reparo e revisão de motores e de turbinas de aeronaves contratado por empresa do exterior. **Exportação de serviços. Não caracterização. Serviço executado dentro do território nacional. Aplicação do art. 2º, parágrafo único, da lei nº 116/03.** Ofensa ao art. 535 do CPC repelida. Ausência de prequestionamento de dispositivos legais. Súmulas 282/STF e 211/STJ.³³

Agora, a teoria do resultado-fruição, como fato gerador do ISS de importação, ocorre quando uma empresa contrata serviços de uma empresa estrangeira, e esse serviço se realiza no exterior:

Ação Declaratória. ISS. Pretensão de isenção tributária. Exportação de Serviços. Sentença de improcedência do pedido. Pretensão à reforma. Desacolhimento. Serviço de logística especial. Empresa que atua no transporte de bens para sua utilização em eventos sediados no território brasileiro. **Resultado dos serviços que são verificados no Brasil, já que, essencialmente, o tomador se beneficia de sua execução por ocasião da realização do evento. Necessário retorno dos bens ao exterior que constitui mera consequência necessária à sua finalidade. Isenção não configurada. Aplicação do artigo 2º, parágrafo único da LC 116/03.** Circunstância que torna o Município réu competente para exigir o ISS sobre os serviços prestados em seu território. Majoração dos honorários sucumbenciais nos termos do art. 85, § 11, do CPC/2015 e do Enunciado administrativo n. 7 do C. STJ. Sentença mantida. Recurso não provido.³⁴

Referente ao aspecto espacial, o lugar de recolhimento do imposto, em regra, é o lugar do estabelecimento do prestador de serviços, como devidamente expresso no art. 3º, *caput*, da Lei Complementar nº 116/03, mas temos algumas exceções acerca desta regra, em que o recolhimento do imposto em análise, se dá efetivamente no lugar de prestação do serviço, ou seja, a tributação ocorre no destino, mais precisamente nos incisos I à XV, do artigo supracitado.³⁵

³³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). *REsp 831.124 RJ 2006/0052272-7*. Relator: Min. José Delgado, 25 set. 2006.

³⁴ SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (18. Câmara de Direito Público). *APL: 10484220520158260053 SP 1048422-05.2015.8.26.0053*. Relator: Ricardo Chimenti. Disponível em: <https://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/430351822/apelacao-apl-10484220520158260053-sp-1048422-0520158260053/inteiro-teor-430351894?ref=serp>. Acesso em: 6 jun. 2020.

³⁵ 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. Brasília, DF: Presidência da República, [2016].

Ainda sobre o aspecto espacial, temos como local do estabelecimento, disciplinado pelo art. 4º da Lei Complementar 116/03, o local em que o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços de modo permanente ou temporário, e que na falta desse estabelecimento, deve ser considerado como estabelecimento a residência do prestador de serviços. Vale ressaltar que a lei foi clara ao apontar que não importa qual denominação este local receba, como sede, filial, entre outros, o importante é preencher os requisitos estipulados pela lei complementar. Referente a serviços de *leasing* existe ainda discussão de onde deve ser recolhido o tributo, além de qual Município ficaria com esta tributação, o Município onde o bem estaria disponibilizado para o contratante ou o município onde o contrato foi realizado. Desta maneira, o STJ se manifestou no julgamento dos RESP 1.060.210/SC, que o Município competente para ficar com este imposto é onde o contrato foi fechado, *in verbis*:

Recurso Especial. Tributário. Embargos à Execução Fiscal. Incidência de ISS sobre arrendamento mercantil financeiro. Questão pacificada pelo STF por ocasião do julgamento do RE nº 592.905/SC, rel. Min. Eros Grau, dje 05.03.2010. Sujeito ativo da relação tributária na vigência do dl 406/68: **Município da sede do estabelecimento prestador. Após a lei 116/03: lugar da prestação do serviço. Leasing. Contrato complexo. A concessão do financiamento é o núcleo do serviço na operação de leasing financeiro, à luz do entendimento do STF. O serviço ocorre no local onde se toma a decisão acerca da aprovação do financiamento, onde se concentra o poder decisório, onde se situa a direção geral da instituição.** O fato gerador não se confunde com a venda do bem objeto do leasing financeiro, já que o núcleo do serviço prestado é o financiamento. Irrelevante o local da celebração do contrato, da entrega do bem ou de outras atividades preparatórias e auxiliares à perfectibilização da relação jurídica, a qual só ocorre efetivamente com a aprovação da proposta pela instituição financeira. Base de cálculo. Prejudicada a análise da alegada violação do art. 148 do CTN e 9 do dl 406/68. Recurso Especial de Potenza Leasing S/A arrendamento mercantil parcialmente provido para julgar procedentes os Embargos à Execução e reconhecer a ilegitimidade ativa do Município de Tubarão/SC para exigir o imposto. Inversão dos ônus de sucumbência. Acórdão submetido ao procedimento do art. 543-c do CPC e da resolução 8/STJ.³⁶

Já sobre o aspecto temporal, temos que o ISS é devido a partir do momento em que se conclui a prestação do serviço.

Sobre o aspecto pessoal, temos o sujeito ativo, como sendo o ente competente para instituição do tributo. No caso em análise, temos o Município, como ente competente para arrecadação do ISS. Já como sujeito passivo, ou também conhecido como contribuinte do

³⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). *Recurso Especial nº 1.060.210 – SC*. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 28 nov. 2012.

tributo, tem-se o prestador de serviço, ou terceiros indicados na lei. Não são contribuintes dos impostos os que prestam serviço em relação de emprego, os trabalhadores avulsos, os diretores e membros do conselho consultivo e fiscal das empresas. Também não são considerados contribuintes as pessoas físicas ou jurídicas que prestaram um serviço oneroso, mas não tem a habitualidade de prestar serviços.

Na sequência, existe o aspecto quantitativo, que trata sobre a base de cálculo e alíquota do imposto. Sobre a base de cálculo do ISS, é calculado uma porcentagem sobre o preço do serviço, de acordo com o art. 7º, §1º, da Lei Complementar nº 116/03. Quanto à alíquota do ISS, temos estabelecidas na Lei Complementar 116/03, nos termos do art. 8, II, e art. 8º-A, os limites máximos e mínimos que devem ser respeitados pelos Municípios.³⁷ A alíquota máxima do imposto é de 5% e a mínima é de 2% sobre a prestação do serviço. O STF no julgamento da ADPF nº 190, declarou inconstitucional lei ordinária criada pelo Município que atribuiu alíquota abaixo do mínimo de 2%, que estabelecia a lei complementar nº 116/03, com o intuito de atrair empresas para o seu Município.

Direito tributário. Arguição de descumprimento de preceito fundamental. Imposto sobre serviço de qualquer natureza - ISSQN. Lei municipal. Redução de base de cálculo. 1. A discussão relativa ao federalismo fiscal e à conduta amistosa entre os entes federativos se liga diretamente ao preceito fundamental do pacto federativo, previsto no art. 1º da Constituição. 2. As reduções de base de cálculo são benefícios fiscais e, portanto, tem a concessão limitada pelas regras constitucionais que objetivam impedir uma competição desleal entre os diversos entes da federação. 3. O art. 88, inciso II do ADCT é uma regra que concretiza o mandamento da conduta amistosa federativa ao estabelecer limites para a concessão de benefícios fiscais de ISSQN, que não podem importar, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima de 2% do imposto. 4. No caso, a lei do Município de Poá autorizou que fossem retirados da base de cálculo do ISSQN os principais custos fiscais dos contribuintes (ex: IR, CSLL, PIS e COFINS), reduzindo de forma radical a carga tributária. Tal medida se equipara, indiretamente, à redução da alíquota mínima e estabelece uma competição desleal com os demais Municípios. 5. Ação de descumprimento de preceito fundamental conhecida em parte e, na parte conhecida, julgada procedente com a ratificação da medida liminar anteriormente concedida e a fixação a seguinte **tese de julgamento: ‘É inconstitucional lei municipal que concede redução base de cálculo do ISSQN’.**³⁸

³⁷ 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. Brasília, DF: Presidência da República, [2016].

³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). *ADPF 190*. É inconstitucional lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo do ISSQN fora das hipóteses previstas em lei complementar nacional. Também é incompatível com o Texto Constitucional medida fiscal que resulte indiretamente na redução da alíquota mínima estabelecida pelo art. 88 do ADCT, a partir da redução da carga tributária incidente sobre a prestação de serviço na territorialidade do ente tributante. Relator: Min. Edson Fachin, 27 abr. 2017.

Dessa maneira, o STF buscou acabar com a chamada “guerra fiscal” entre os Municípios para estimular a produção das regiões de maneira uniforme e com isso aumentar a geração de empregos.

5 INTERNET DAS COISAS

A *Internet* das Coisas, também conhecida como “Iot” (*Internet of things*), pode ser definida como a comunicação entre as máquinas. O artigo 38 da Lei 12.715/12 tenta encontrar uma definição para essa nomenclatura³⁹, porém, de acordo com Ana Cláudia Beppu, essa definição é falha, uma vez que é possível encontrar dispositivos que utilizem a intervenção humana e não somente de acordo com a lei, denominada interação máquina-máquina, ainda cita como exemplo a maquininha de cartão de crédito, pois, segundo a autora, precisa da intervenção humana.⁴⁰

Outra posição encontrada na doutrina de Schoueri e Galdino, em que se propõe que a *Internet* das Coisas apresenta quatro características: “[...] é formada por objetos físicos; que se conectam a internet e/ou entre si; capacidade de recolher e trocar dados; sem necessariamente depender de ação humana.”⁴¹

São as chamadas interações máquina para máquina (M-M), quando um objeto conectado à *internet* se comunica com outro objeto. Essas interações estão cada vez mais presentes na sociedade em que vivemos e servem também para aumentar produção de indústrias, com armazenamento de grande quantidade de dados.

Eis que esse avanço da tecnologia não é acompanhado por nosso sistema tributário, o qual tenta se adequar a essas novas características de tecnologias existentes. Sendo que, cada vez que surge um novo fato gerador que antes não era tributado, vê-se uma verdadeira “guerra fiscal” entre os entes políticos para saber quem vai ficar com essa “fatia do bolo”, gerando uma enorme insegurança jurídica, que afeta os investimentos no país. As empresas não sabem se deve ser recolhido ISS para Município, ou o ICMS para o Estado e se recolherem um em vez do outro acabam sofrendo uma autuação, do tributo que não foi recolhido, a qual mesmo que indevida, poderá trazer consequências à empresa, por exemplo, se a mesma pretender participar de alguma licitação de ente político, deve ser apresentada as CNDs (certidões negativas de débito).

³⁹ BRASIL. *Lei nº 12.715, de 17 set. 2012*. Brasília, DF: Presidência da República, 17 set. 2012.

⁴⁰ BEPPU, Ana Cláudia. *Internet das Coisas – Questões regulatórias e os desafios do ambiente normativo nacional*. In: PISCITELI, Tathiane (org.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 95.

⁴¹ SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. *Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado*. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luix Moraes do Rêgo (org.). *Tributação da Economia Digital: desafios no brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 247.

Essa dúvida acontece por uma razão: essas interações entre máquinas acabam incidindo nos fatos geradores tanto do ISS quanto do ICMS, uma vez que pode haver uma venda de um produto e na sequência uma prestação de serviço. Um exemplo utilizado por Schoueri e Galdino para elucidar o caso é o do carro que possui um mecanismo de “chamada de Emergência Inteligente”, pois, ao separarmos os fatos geradores incidentes, temos a venda do carro, produto, que deve ser recolhido o ICMS e a prestação de serviço que o carro possui, a chamada de emergência, a qual por meio da *internet* se conecta com uma central que prestará o socorro, caso necessário, e desse serviço recolhe-se ISS.⁴² Esse tipo de exemplo é denominado pelos autores como “servicificação das mercadorias”, também conhecido como *product-as-a-service*.⁴³ Dessa maneira não se sabe qual tipo de imposto recolher, pois os dois impostos possuem legitimidade para serem cobrados. Schoueri e Galdino propõem uma solução para sabermos qual tributo deve ser recolhido.

Primeiramente, deve ser olhado o caso concreto, e deve-se responder a três questionamentos:

[...] (a) se a venda da mercadoria deixa de ser uma operação relativa à circulação de mercadoria pelo fato de conter um valor agregado; (b) a possibilidade que em transações envolvendo objetos inteligentes, haverá também uma prestação de serviço; e (c) se existe prestação de serviço de valor adicionado no âmbito da internet das coisas.⁴⁴

A partir da resposta dessas indagações pode-se sugerir que tipo de imposto deve ser recolhido.

Caso a única resposta afirmativa seja se a venda da mercadoria deixa de ser uma operação relativa à circulação de mercadoria pelo fato de conter um valor agregado, então se tem a incidência apenas do ICMS, mesmo considerando como mercadoria algo não corpóreo.

Agora, se houver resposta afirmativa apenas para o questionamento “[...] a possibilidade que em transações envolvendo objetos inteligentes, haverá também uma prestação de serviço”⁴⁵, nessa situação, deve-se analisar caso a caso, pois pode-se estar diante

⁴² SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luix Moraes do Rêgo (org.). *Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 247.

⁴³ Ibidem, p. 245.

⁴⁴ Ibidem, p. 249.

⁴⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luix Moraes do Rêgo (org.). *Tributação da Economia*

de dois fatos geradores distintos. Existem casos em que é utilizada a regra do “tudo ou nada” em que se analisa a principal utilidade do objeto. Em outros casos, há incidência de fatos geradores distintos, só que bem definidos, em que incidirá os dois tributos.

Por fim, ao deparar-se com a possibilidade de prestação de serviço de valor adicionado no âmbito da *Internet* das Coisas incidirá apenas o ISS, pelo fato do serviço de valor adicionado, que é a *internet*, não é tributado. Diante de situações em que o serviço prestado demande um terceiro executando onerosamente a transmissão de uma mensagem, incidirá também o ICMS-Comunicação.

6 E-COMMERCE

Trata-se de uma modalidade de compras *online* que surgiu com o avanço da tecnologia e da globalização. Também conhecido como comércio eletrônico, é uma solução encontrada para que as pessoas pudessem fazer compras sem saírem de casa, levando a loja até o consumidor, agradando até as pessoas que não gostavam de fazer compras.

Nos últimos anos, o comércio eletrônico atingiu marcas impressionantes, visto que praticamente todo mundo que têm acesso à *internet* estava realizando compras online e recebendo os produtos em casa. Contudo, isso estaria gerando um problema para o país, mais precisamente para os Estados e Municípios, pois como seria possível tributar um tipo de comércio que consegue alcançar todo o Brasil, sem a necessidade de estar presente fisicamente em cada Estado ou Município, conseqüentemente gerando uma verdadeira “guerra fiscal” entre Estados e Municípios, sobre quem sairia com esta arrecadação em detrimento de outros.

Até 2015, a tributação sobre o comércio eletrônico era da seguinte forma: o comércio eletrônico é considerado fato gerador do ICMS, seguindo o mandamento Constitucional, mais precisamente o art. 155, §2º, VII, da CRFB, sendo que o imposto era cobrado somente na origem, quando o destinatário final não era contribuinte do imposto,⁴⁶ Por outro lado, se o destinatário final não fosse contribuinte, o imposto não era devido.

Dessa maneira, a tributação só ocorria na origem, pois na maioria das vezes o consumidor final, do comércio eletrônico, não é contribuinte deste imposto e como nesse tipo de comércio não é necessário estar presente em todos os Estados brasileiros, apenas o Estado em que se localizava a empresa, que realiza esse tipo de comércio, ficava com toda a arrecadação do ICMS.

As empresas, geralmente recebem benefícios dos Estados, para se estabelecerem na região. Geralmente, os Estados que arrecadam mais ICMS sobre o comércio eletrônico, eram os Estados do sudeste e sul, em detrimento dos Estados mais “pobres”, que não recebiam nada. O que restou a estes Estados definidos como “pobres”, foi conceder incentivos fiscais para empresas se estabelecerem em seu território, mesmo que seja inconstitucional conceder unilateralmente isenções sem os requisitos de: anuências dos outros Estados, intermédio do Confaz e lei complementar segundo o art. 155, §2º, inciso XII, “g”, da CRFB:

⁴⁶ BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2020].

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

XII - cabe à lei complementar

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.⁴⁷

Dessa forma, foi necessário que o legislador, editasse a Emenda Constitucional nº 87/2015, para que a tributação do ICMS, sobre o comércio eletrônico, fosse realizada no destino, não sendo mais importante o lugar em que a empresa esteja estabelecida.⁴⁸ Contudo, apesar da Emenda Constitucional ter resolvido uma parte do problema gerado com o grande aumento das vendas pelo comércio eletrônico, criaram-se novos problemas. Uma vez que não foi publicada uma Lei Complementar para estabelecer as regras gerais sobre a tributação no destino, a tributação foi editada pelo Convênio Confaz de ICMS nº 93/15.⁴⁹

Estabelecer regras gerais de tributação de ICMS por meio de um convênio do Confaz é muito criticado pela jurista Adma Felícia Barbosa Murro Nogueira,⁵⁰ que em seu artigo sobre *E-Commerce*, faz duras críticas sobre a inconstitucionalidade do convênio Confaz regular normas gerais de tributação de ICMS, as quais deveriam ser feitas por Lei Complementar, como disposto no art. 155, §2º, inciso XII, “g”, da CRFB.⁵¹

Outra crítica feita pela jurista é o fato de os Estados, independentemente do modelo constitucional estabelecido, seguirem o próprio interesse arrecadatório. Dessa forma, continuam a surgir problemas, prejudicando as operações comerciais, principalmente aquelas relativas ao *E-Commerce*.

Um método de solução teórico encontrado pela autora do texto supracitado é:

Uma possibilidade para a adequada repartição do ICMS sem prejuízo aos direitos dos contribuintes seria, talvez, a criação de um fundo, uma “conta corrente” entre os Estados, por meio do qual os próprios entes federados ficariam responsáveis pela apuração e repasses, ao final de cada período, do *quantum* devido a cada um. Tal sistemática, exigiria que os próprios Estados

⁴⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2020].

⁴⁸ BRASIL. *Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015*. Brasília, DF: Presidência da República, 2015.

⁴⁹ BRASIL Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Brasília, DF: CONFAZ, 2015.

⁵⁰ NOGUEIRA, Adma Felícia Barbosa Murro. *E-Commerce: aspectos tributários sob a perspectiva brasileira*. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luix Moraes do Rêgo (org.). *Tributação da Economia Digital: desafios no brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 318.

⁵¹ BRASIL Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Brasília, DF: CONFAZ, 2015.

confrontarem suas diferenças interpretativas, sem que isso, contudo onerasse os contribuintes e consumidores.⁵²

Essa solução acabaria, com a “guerra fiscal” entre os Estados, unificando a arrecadação entre eles, e ainda facilitaria ao contribuinte do imposto, o qual teria que recolher somente para um Estado. Este ente político repartiria a arrecadação entre os outros Estados de forma igualitária.

⁵² NOGUEIRA, Adma Felícia Barbosa Murro. E-Commerce: aspectos tributários sob a perspectiva brasileira. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luix Moraes do Rêgo (org.). *Tributação da Economia Digital: desafios no brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 320-321.

7 SERVIÇOS DE *STREAMING*

Trata-se de uma das “novas tecnologias”, a qual tem a finalidade de oferecer uma biblioteca com milhões de músicas e/ou vídeos disponíveis para o usuário poder consumir a qualquer momento, sem obrigatoriamente possuir o arquivo dos mesmos. Alberto Macedo em seu artigo, define *streaming* como:

Streaming é uma tecnologia de transmissão de áudio e /ou vídeo pela internet, a qual permite que a transmissão de áudio e vídeo seja realizada sem a necessidade de se fazer o download de todo o conteúdo a ser transmitido antes de se ouvir a música ou assistir ao vídeo. Trata-se de um serviço OTT (*Over the Top*).⁵³

Ao classificar a tecnologia de *streaming* como serviço OTT, Macedo utiliza-se de uma nomenclatura, também usada por outros doutrinadores como Betina Grupenmacher, o qual foi definido como:

Serviço *over-the-top* são transmissões via streaming de áudio e vídeo. Trata-se de disponibilização provisória de conteúdo de som e de imagem por meio da internet. A contratação da utilidade se dá diretamente entre o usuário e aquele que disponibiliza o referido conteúdo, sem atuação de qualquer intermediário (*broker*).⁵⁴

Mais uma vez, enfrenta-se o problema da Constituição brasileira ser do ano 1988, ano em que não existiam essas “novas tecnologias”, então se deve buscar uma adequação para enquadrar o *streaming* na incidência de algum tributo.

Como se trata de uma tecnologia acessada por milhares de pessoas no mundo e ser extremamente rentável, os legisladores não deixariam esta oportunidade escapar, assim, tentam enquadrar esta tecnologia em algum tipo de tributo, que veremos mais para frente.

Primeiramente, distingue-se o streaming do serviço de comunicação. Essa distinção é necessária, pois caso sejam considerados semelhantes, poderá incidir sobre o *streaming* o ICMS-Comunicação. Explicado este ponto, pode-se definir o serviço de telecomunicação, conforme o art. 60 da lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), *in verbis*:

⁵³ MACEDO, Alberto. Tributação de atividade de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luix Moraes do Rêgo (org.). *Tributação da Economia Digital: desafios no brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 514.

⁵⁴ GRUPENMACHER, Betine Treiger. Tributação do Streaming e Services over-the-top. In: PISCITELLI, Thatiane (org.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 325.

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

§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.⁵⁵

Assim, o *streaming* não se enquadra nesta definição, por não possuir todas as características previstas na lei supracitada, uma vez que a sua transmissão não é feita em uma das formas descritas na lei como: por fio, radioeletricidade e meios ópticos.

Desta maneira, a tecnologia do *streaming* se assemelha mais na definição de Serviço de Valor Adicionado (SVA), contida no art. 61, da lei 9.472/97, a qual descreve os serviços que de alguma forma dão suporte para a telecomunicação ou mesmo da comunicação:

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

§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.⁵⁶

Ao enquadrar o *streaming* no conceito de serviço de valor adicionado, automaticamente exclui-se a incidência desse fato gerador do ICMS-Comunicação, posto que o STF já se pronunciou a respeito de que não se tributa ICMS sobre os Serviços de valor adicionado, conforme a Súmula nº 334/STJ: “O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à *Internet*”.⁵⁷

Afastada então a possibilidade de se tributar serviço de *streaming* através do ICMS-Comunicação, os Municípios não perderam tempo e conseguiram a aprovação da Lei Complementar nº 157/2016,⁵⁸ que incluiu o serviço de *streaming* na Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/03, item 1.09.

⁵⁵ BRASIL. *Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997*. Dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº 8, de 1995. Brasília, DF: Presidência da República, [2019].

⁵⁶ Ibidem.

⁵⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). *Súmula n. 334*. O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2006.

⁵⁸ BRASIL. *Lei Complementar 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”. Brasília, DF: Presidência da República, [2016].

Ademais, ao incluir o serviço de *streaming* à Lista Anexa, configurou este serviço como fato gerador do ISS, como também cumpriu outra competência sua, conferida pelo art. 146, I, da CRFB, qual seja dirimir sobre os conflitos de competência entre Estados e Municípios, afastando dessa maneira a incidência do ICMS sobre o serviços de *streaming*.

Contudo, mesmo com a inclusão dos serviços de *streaming* na Lista Anexa à Lei Complementar 116/03, os Estados não ficaram satisfeitos em perder esta receita para os Municípios. Assim, os Estados, através do Confaz, editaram o Convênio 106/17, estabelecendo a cobrança de ICMS incidentes nas operações de bens e mercadorias digitais. Ocasionalmente em uma possível bitributação sobre o serviço de *streaming*.

Por outro lado, Betina Grupenmacher,⁵⁹ acredita não ser possível uma bitributação sobre o serviço de *streaming*, uma vez que o item 1.09 da Lista Anexa da Lei Complementar 116/03 se refere apenas à disponibilização sem cessão definitiva de conteúdo, em outras palavras, não se fala aqui em transferência de titularidade, que incide no fato gerador do ICMS, nestes termos:

Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016).⁶⁰

Ao tratar da incidência do ICMS sobre novas tecnologias, o convênio Confaz 106/17, transcreve em sua cláusula primeira, afastando a incidência de ICMS sobre os serviços de *streaming*:

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, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio.⁶¹

⁵⁹ GRUPENMACHER, Betine Treiger. Tributação do Streaming e Services over-the-top. In: PISCITELI, Thátiane (org.). Tributação da Economia Digital. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 342.

⁶⁰ 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. Brasília, DF:

⁶¹ BRASIL. *Convênio ICMS 106, 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. Brasília, DF: CONFAZ, 2017.

Existe uma corrente minoritária, seguida pela jurista Grupenmacher, que defende a não incidência de ISS e ICMS sobre este tipo de serviço, segundo a autora supracitada:

Os serviços *over-the-top* disponibilizados, por meio de streaming não estão sujeitos à incidência de ISS, ICMS-Mercadorias ou ICMS-Comunicação, por não se subsumirem à materialidade estabelecida nos arquétipos constitucionais dos referidos tributos. A disponibilização de conteúdo de áudio e vídeo sem cessão definitiva não caracteriza obrigação de fazer, pois independente de atividade física ou intelectual. Não são, igualmente, obrigações de dar, porque não há transferência de titularidade dos conteúdos de multimídia aos contratantes; e finalmente, não há serviço de comunicação, porque não há relação comunicativa entre o cedente e o cessionário, ou seja, entre a empresa que disponibiliza o conteúdo e o assinante que o contrata.⁶²

A autora complementa que a única possibilidade de se tributar o serviço de *streaming*, diante da atual organização do sistema tributário constitucional, seria através do exercício de competência exclusiva da União. Invocando o mandamento constitucional do art. 154, I, do imposto residual, tendo como fato gerador a cessão de direitos, em que não há transferência de titularidade.

Contudo, a corrente majoritária defende a incidência de ISS sobre esse tipo de serviço, por força da inclusão do mesmo na Lista Anexa, da Lei Complementar 116/03.

7.1 SPOTIFY, NETFLIX E OUTRAS PLATAFORMAS DE *STREAMING*

Primeiramente, precisa-se definir o tipo de tecnologia em discussão. Trata-se de serviço considerado como “*over-the-top*”, também conhecido como serviço OTT. São serviços auxiliares que disponibilizam ao usuário o produto que aquele solicita, em outras palavras, estes serviços servem como intermediários aos produtos finais.

O Spotify é um serviço de cessão unilateral de direitos, em que a empresa disponibiliza uma plataforma digital para que o usuário final possa ouvir músicas. O artista disponibiliza a sua música, *podcast*, seu produto, e coloca à disposição na plataforma do Spotify para que outras pessoas possam consumir seu produto.

O pagamento desse tipo de serviço de *streaming* é feito através de um preço único, pago por mês, que dará acesso à plataforma em que se encontram milhares de músicas e *podcasts*, que o usuário final poderá acessar de forma ilimitada.

⁶² GRUPENMACHER, Betine Treiger. Tributação do Streaming e Services over-the-top. In: PISCITELI, Thatiane (org.). Tributação da Economia Digital. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 344.

Outro tipo de *streaming* também muito utilizado pela população, é a Netflix, serviço de *streaming* de filmes e séries. O usuário final assina o serviço, realizando um pagamento mensal. O serviço garante acesso às centenas de filmes e séries, os quais o assinante poderá consumir a qualquer momento e quantas vezes quiser, sem a necessidade de realizar o *download* do conteúdo.

Analisando essas duas empresas que prestam serviços de *streaming*, percebe-se que ambas adotam a modalidade de pagamento mensal e disponibilizam acesso ilimitado à plataforma.

Contudo, se adotarmos a hipótese dessas empresas utilizarem a forma de pagamento por conteúdo acessado, estas empresas poderiam se valer da imunidade concedida pelo art. 150, VI, “e”, da CRFB, também denominada imunidade musical, que foi introduzida na Constituição, como forma de estimular a cultura e os artistas brasileiros.⁶³

Segundo entendimento do jurista Salvador Cândido Brandão Júnior, é possível a concessão da imunidade dos fonogramas e videofonogramas para atingir os serviços de *streaming*, uma vez que o STF já decidiu sobre a extensão da imunidade, do art. 150, IV, “e”, da CRFB, para atingir os livros eletrônicos. Desta forma, ocorre uma extensão dessa imunidade para atingir as músicas e vídeos, produzidos por artistas brasileiros, escutados e vistos através da plataforma de *streaming*.⁶⁴

Esse tipo de extensão da imunidade dos fonogramas e videofonogramas somente seria possível, segundo Brandão Júnior, se as empresas de *streaming* adotassem o modo de pagamento individualizado para cada música ouvida ou vídeo assistido. Segue abaixo trecho do seu entendimento.

Como o conteúdo é indivisível e inclui tanto conteúdo protegido pela imunidade quanto conteúdo não protegido, deve se encontrar uma forma de conformar a aplicação desta imunidade também nessa modalidade de serviço, pois é inadmissível a conclusão de que a alteração do meio de disponibilização do mesmo conteúdo possa afastar a aplicação da imunidade. Em outras palavras, a obra musical disponibilizada em CD-ROM será imune, mas a mesma obra disponibilizada por *streaming* pela internet não poderá ser, porque o preço do serviço é único e envolve também, outras obras não imunes.⁶⁵

⁶³ BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2020].

⁶⁴ BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. A imunidade dos fonogramas e videofonogramas e sua aplicação no serviço de *Streaming*. In: PISCITELI, Tathiane (org.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

⁶⁵ PISCITELI, Tathiane (org.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 355.

Outra dificuldade encontrada pelo autor supracitado se dá ao fato da contabilidade das empresas de *streaming* conseguirem separar quais músicas escutadas ou vídeos assistidos foram feitos por brasileiros ou tenham a participação de brasileiros.

8 SERVIÇO DE PUBLICIDADE DIGITAL

A publicidade sempre esteve presente em nossas vidas. No começo, enquanto não havia acesso à *internet*, ou esse acesso era ainda limitado para uso militar ou para algumas pessoas, a publicidade se limitava a anúncios em jornais, revistas e periódicos. As pessoas conheciam os produtos e serviços através destes anúncios. As revistas, jornais e periódicos, possuem um alcance limitado de pessoas, restrito àqueles que consumiam os produtos. Esse tipo de publicidade financiou por muitos anos a publicação de jornais e periódicos físicos aonde grande parte da arrecadação destas empresas não vinha da venda, e sim da publicidade.

Com o advento da televisão no Brasil, nos anos 50, a publicidade teve uma grande guinada em seus anúncios. De uma simples foto do produto, para um comercial em vídeo, aumentando o seu alcance ao público de uma forma, que seria possível veicular uma mesma publicidade por todo o Brasil.

Até este momento, as ações publicitárias já geravam controvérsias no meio jurídico-tributário. se deveriam ser tributadas por meio do ICMS-Comunicação, ou por meio do ISS. A primeira tentativa de tributar a publicidade foi por meio do item XV, da Lista Anexa ao Decreto-Lei nº 406/68,⁶⁶ posteriormente revogada pela lei complementar 116/03.⁶⁷

Adiante, em meados dos anos 2000, a *internet* começou a se tornar popular no Brasil a partir dos microcomputadores, que permitiam que as pessoas acessassem a *internet* direto das suas residências. Esse acesso à *internet* permitiu às pessoas terem acesso às notícias em tempo real, no momento de sua publicação. Não era mais necessário esperar o dia seguinte para saber dos principais acontecimentos ocorridos no dia anterior. Deixou-se, no decorrer do tempo, de consumir as revistas, periódicos e jornais. A publicidade, percebendo essa mudança de comportamento da população brasileira, começa a circular as suas propagandas em meios digitais, aumentando ainda mais o seu público alvo.

Os Estados perceberam que no meio publicitário estava circulando muito dinheiro, sendo que essa verba estava sendo destinada integralmente para os Municípios.

Desta maneira, os Estados encontraram um meio para enquadrar a publicidade digital como fato gerador do ICMS-Comunicação e começaram a tributar este tipo de serviço de comunicação.

⁶⁶ 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. Brasília, DF: Presidência da República, [2003].

⁶⁷ 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. Brasília, DF: Presidência da República, [2016].

A maioria da doutrina não considera o serviço de publicidade digital como um serviço de comunicação, e sim como um serviço auxiliar à comunicação.

Para que um serviço seja enquadrado como comunicação, e ser o fato gerador do ICMS-Comunicação, precisa preencher alguns requisitos contidos no art. 2º, da Lei Complementar nº 87/96:

Art. 2º O imposto incide sobre:

[...]

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;⁶⁸

Assim, de acordo com o autor Heleno Taveira Torres, o ICMS-Comunicação não poderia incidir sobre a divulgação de material publicitário na *internet*, por não atender todos os requisitos elencados no artigo supracitado.⁶⁹ Desta forma, a publicidade digital não possui receptor determinado da mensagem. Segundo Heleno, os requisitos que à publicidade não possui para ser considerado um serviço de comunicação são: o fato da mensagem veiculada na publicidade não possuir um receptor determinado, certo, e sim indeterminado, pois qualquer pessoa pode acessar o site em que a mensagem seria veiculada e assim, ser considerado o receptor da mesma; o fato da publicidade ser gratuita.

É importante ressaltar o fato do serviço de publicidade não ser onerosa. Desta maneira, devemos dividir esta questão de onerosidade em duas etapas. A primeira acerca do fato da empresa detentora da publicidade necessitar de um contrato em que pagará ao site o espaço para que seja veiculada a propaganda. Sendo o *site* apenas o intermediário, para a mensagem chegar ao seu destinatário final. A segunda etapa trata-se da mensagem publicitária, sendo essa etapa que o fisco tenta enquadrar no fato gerador do ICMS-Comunicação, mas não seria possível, pois a mensagem veiculada no site é gratuita, para visualização do destinatário. Para corroborar com esse entendimento, temos o art. 155, §2º, X, “d”, da CRFB,⁷⁰ em que o ICMS-

⁶⁸ BRASIL. *Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996*. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República, [2019].

⁶⁹ TORRES, Heleno Taveira. ICMS sobre a divulgação de material publicitário na internet por provedor. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luix Moraes do Rêgo (org.). *Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 485-486.

⁷⁰ BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2020].

Comunicação não incidirá sobre a prestação de serviço de comunicação de forma livre e gratuita, que se refere exatamente a etapa em que está em discussão.

Diante desse impasse entre o que deveria ser tributado, sobreveio a Lei Complementar nº 157/16, que incluiu o item 17.6 à Lista Anexa da Lei Complementar 116/03, “[...] nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita”, cumprindo a sua função constitucional de dirimir conflitos de competência entre entes políticos.⁷¹

Por fim, após a inclusão do item 17.6 à Lista Anexa da Lei Complementar nº 116/03, praticamente pacificou este entendimento, devendo incidir ISS sobre o serviço de publicidade digital, posição também adotada pela autora Karen Juredini Dias, assim como Heleno Taveira Torres e a grande maioria dos juristas. Segue abaixo o entendimento da nobre jurista, sobre a tributação do ISS sobre o serviço de publicidade digital:

Em razão do exposto, reforçamos nossas conclusões sobre a incidência do ISS sobre a atividade de inserção de publicidade em aplicativos e jogos eletrônicos, sempre após a vigência de norma municipal fundamentada no item 17.25 da Lei Complementar nº 116/03. Por decorrência, repisamos nossa conclusão de que não há outorga de competência para a tributação de tal atividade pelo ICMS-Comunicação.⁷²

Dessa maneira, o TJSP tem o mesmo entendimento da incidência do ISS sobre o serviço de publicidade digital conforme jurisprudência destacada abaixo:

Anulatória de débito fiscal ICMS. Pretensão ao cancelamento do AIIM nº 3.154.111-2 Cabimento Mérito atinente à possibilidade de incidência do ICMS pela veiculação de publicidade na internet Fisco que se pauta na tese de configuração de prestação onerosa de serviço de comunicação Exegese dos artigos 155, inciso II, da Constituição Federal e 2º, inciso III, da Lei Complementar nº 87/1996. Disponibilização onerosa de espaço digital na internet para viabilizar anúncios e propagandas que se trata de verdadeira prestação de serviços. Veiculação publicitária, todavia, que não pode ser classificada como comunicação para o fim que objetiva a Fazenda. Diferenciação doutrinária acerca do vocábulo “comunicação”. Prestação de serviço de comunicação sujeita à incidência de ICMS que se insere no conceito fechado deste termo Atividade Publicitária em sítio eletrônico que tem como meta influenciar maior número de pessoas. Propagação da

⁷¹ BRASIL. *Lei Complementar 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”. Brasília, DF: Presidência da República, [2016].

⁷² DIAS, Karem Jureidini; BARBOSA, Fernanda Possebon. Publicidade em aplicativos e jogos: Tributação. In: PISCITELI, Tathiane (org.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 159.

informação que independe de contrapartida da pessoa que a recebe Edição da Lei Complementar nº 157/2016, item 17.25, que encerra a discussão objeto da lide Inclusão da publicidade realizada por qualquer meio na lista de serviços tributáveis pelo ISS Pedido de majoração dessa verba sucumbencial Descabimento Exegese do art. 85, §§ 2º, 3º e 4º do Código De Processo Civil Apelação da Fazenda Paulista não conhecida Remessa necessária, considerada interposta, não provida Apelação dos advogados da autora parcialmente provida [...].⁷³

⁷³ SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (5. Câmara de Direito Privado). Apelação Cível 1005399-72.2016.8.26.0053. Relator: Firmino Magnani Filho, 2019.

9 TRIBUTAÇÃO NA NUVEM

Tributação na nuvem, também denominado *cloud computing*, trata-se de mais uma “nova tecnologia”, seguindo o mesmo dilema repetido nos outros capítulos. O sistema constitucional foi desenvolvido em uma época em que nem sequer se imaginava criar estas “novas tecnologias”. Gerando uma dificuldade para que o Estado consiga tributar este tipo de tecnologia complexa, uma vez que este negócio acaba girando a economia com a adesão de muitas pessoas da sociedade e acaba sendo uma tecnologia cara tendo em vista a sua complexidade.

Para definir *cloud computing*, utiliza-se o conceito dos juristas Sérgio Papini de Mendonça Uchôa Filho e Iris Cintra Basilio *in verbis*:

[...] um modelo de acesso a uma rede compartilhada de recursos de computação configuráveis (redes, servidores, armazenamento, aplicativos e serviços, por exemplo) que podem ser rapidamente disponibilizados ao usuário com o mínimo de esforço de gerenciamento ou interação do provedor de serviços.⁷⁴

Percebe-se que o *cloud computing* é uma junção de tecnologias, o SaaS (*Software as a Service*), PaaS (*Platform as a Service*) e IaaS (*Infrastructure as a Service*). Essas denominações representam a tecnologia como uma obrigação de dar ou fazer, concomitantemente ou separadamente. Assim tem-se o SaaS, como uma disponibilização de *software*; PaaS, sendo o fornecimento de uma plataforma mais estruturada para implantar suas aplicações e serviços; e IaaS, fornecendo ao usuário os serviços de processamento, armazenamento, rede e outros recursos computacionais fundamentais. Definições utilizadas pelos nobres juristas supracitados.⁷⁵

O dilema da tributação sobre o *cloud computing* é a desnecessidade da sociedade empresária precisar de local físico para prestar o serviço, uma vez que o *software*, aplicativo, entre outros, podem ser mantidos na nuvem, podendo ser acessados de qualquer localidade, basta haver conexão com a *internet*.

Outra controvérsia encontrada na tributação da nuvem é o fato de sofrer uma bitributação. De um lado, temos a tributação feita através do ISS, com respaldo do item 1.03

⁷⁴ UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça; BASÍLIO, Iris Cintra. Aspectos da tributação sobre o consumo no cloud computing. In: FÁRIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luix Moraes do Rêgo (org.). *Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 463.

⁷⁵ *Ibidem*, p. 464-465.

da Lista Anexa à Lei Complementar 116/03, visto que esse item elenca os fatos geradores “[...] processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos congêneres.”

76

Do outro lado, existe a possibilidade da tributação pelo ICMS, através do convênio Confaz 106/17 ao qual atribuiu, como fato gerador, as operações com *softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres. Essa redação se assemelha em muito com a redação do item 1.03 do ISS, devidamente supracitada.

O que chama mais atenção na tributação da nuvem deve-se ao fato desta tecnologia comportar-se de uma maneira que é possível encontrar vários tipos de tecnologias contidos em uma só. A partir disso, surge a questão do que deve ser tributado na nuvem, o fato de apresentar um *software*, ou a plataforma, ou o aplicativo, ou os três em uma única tecnologia.

Essa questão gera uma grande insegurança jurídica, a qual freia os investimentos realizados no Brasil na área de tecnologia da informação. Todavia, algumas empresas acabam se aproveitando desta “guerra fiscal” para recolher menos impostos do que outras atividades no país.

Sérgio Uchôa Filho e Iris Cintra Basílio propõem uma solução em que deve ser observado o caso concreto para se definir o que deve ser tributado, assim:

Na nossa visão, a partir da oscilação jurisprudencial descrita acima, para definir o aspecto especial o intérprete da LC n. 116/2003 deve levar em conta três situações distintas: (i) caso em que o serviço é prestado por empresas que comportsede e ramificações, como os grandes empreendimentos em geral. Nesse caso, de acordo com a orientação do STJ, o imposto é devido no local do estabelecimento do prestador (LC 116/03, art 3º), onde o contribuinte de fato desenvolve a atividade de prestar serviços, ou seja, o estabelecimento que exerça a atividade que configure “o núcleo” da operação tributada, sendo irrelevantes para caracterizá-los as denominações de sede, filial etc. (LC nº 116/2003) [...] (ii) Quando o serviço é prestado por quem não utiliza de estabelecimento para realizar a atividade, como muitos profissionais autônomos, hipóteses em que o imposto é devido no local do domicílio do prestador (LC nº 116/2003), art 3º); (iii) e a última quando a hipótese se encaixar nos 25 incisos (atualizados após LC nº 157/2016) do art. 3º da LC nº 116/2003, situação em que o imposto é devido no local onde o serviço for efetivamente prestado.⁷⁷

⁷⁶ 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. Brasília, DF: Presidência da República, [2016].

⁷⁷ UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça; BASÍLIO, Iris Cintra. Aspectos da tributação sobre o consumo no cloud computing. In: FÁRIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luix Moraes do Rêgo (org.). *Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 473.

Percebe-se que este é um meio encontrado no ordenamento jurídico tributário para que se possa realizar tributação sobre este fato gerador, mas é evidente que o sistema atual já está bastante ultrapassado, quando falamos sobre estas “novas tecnologias”.

10 REFORMA TRIBUTÁRIA, O QUE MUDA?

Como fora abordado nos capítulos anteriores, o sistema tributário brasileiro foi estruturado antes da Constituição de 1988 (CRFB), em um sistema fechado, que adota a política do “tudo ou nada”. Ou se tributa o fato gerador, ou não. Percebe-se com o decorrer do tempo, que o mundo foi evoluindo e novas tecnologias surgiram, enquanto o sistema tributário continuou imutável. Essas tecnologias foram enquadradas de alguma forma em um dos tributos existentes, de acordo o entendimento de Maurício de Barros, utilizado em um artigo do livro “Tributação 4.0”, *in verbis*:

[...] O raciocínio é simples: quanto mais os conceitos constitucionais são alargados, maior é a zona cinzenta que, no plano pragmático, fundamenta autuações conflitantes dos entes tributantes quedando-se os contribuintes nesse injusto fogo cruzado.⁷⁸

Isso deixa clara a abundância de processos tributários levados ao judiciário para julgar possibilidade de se enquadrar tal conceito, na incidência de algum tributo existente, atolando o Judiciário com demandas que acabam levando vários anos para serem julgados. Existem os exemplos de teses como da exclusão do PIS/COFINS da base de cálculo do ICMS, que ainda não foi julgado em definitivo; o caso do enquadramento do *software*, como fato gerador do ICMS; e a tese do *software* de prateleira ou individualizado, que gera uma grande insegurança jurídica para o contribuinte.

Outro problema encontrado decorre do fato que todos os entes políticos se veem competentes para tributar essa “nova tecnologia”, como fato gerador, principalmente quando diante da tributação de ISS e ICMS sobre tecnologias digitais.

Ademais, gera uma enorme insegurança jurídica para o contribuinte, que fica completamente perdido sobre qual imposto deve recolher. Existem tecnologias que, muitas vezes, acabam exercendo mais de uma função ao mesmo tempo, o que faz com que essas empresas desistam de investir em tecnologia no Brasil, pela alta carga de impostos, como também pela dificuldade de compreender qual tributo deve recolher para o respectivo ente político, além de ter que cumprir com diversas obrigações acessórias, que se diferem dependendo do tributo específico.

⁷⁸ FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros; NOBREGA, Marcos. Tributação na Economia Digital e o Conflito de Competência. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (org.). *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina Brasil, 2020. p. 108-109.

Além dessas questões supra elencadas, o sistema tributário possui, como regra, a tributação na origem, principalmente relacionada aos tributos sobre o consumo, ISS e ICMS. No que tange as “novas tecnologias”, a utilização da regra da tributação na origem dificulta ainda mais a tributação, pois a maioria destas tecnologias são imateriais, ou seja, não apresentam um *corpus mechanicum*, disponíveis na nuvem e sendo utilizadas em todo o Brasil e no exterior, o que dificulta saber qual é sua origem.

O que algumas empresas de tecnologia conseguem aproveitar é o fato de realizar um planejamento tributário, pois dependendo de como o ente político tributa o seu produto ou serviço, pode haver uma enorme redução na carga tributária suportada por determinada empresa. Para elucidar melhor este cenário, cita-se uma passagem do artigo de Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira e Marcos Nóbrega, em que demonstra exatamente esse cenário, *in verbis*:

Considere que determinado aplicativo cobre simplesmente um valor fixo mensal de cada motorista para utilização de sua plataforma, licenciando a este o uso do correspondente SW. Outro concorrente seu pode apostar em outra forma de precificação, preferindo uma cobrança direta do usuário final (passageiro) de acordo com o valor da corrida, remunerando o motorista por um percentual de sua receita. Nestes dois exemplos temos a utilidade (transporte) e as mesmas partes envolvidas (aplicativos, motorista, passageiro)... Ou seja, a “natureza jurídica intrínseca” ao objeto contratado cede espaço à sua funcionalidade extrínseca (pois depende da função exercida no modelo de negócios e não de si mesma). Essa diferença, no município de São Paulo por exemplo, gera uma variação de alíquota de 2,9% (licenciamento) para 5% (intermediação).⁷⁹

Com o nível de tecnologia que é desenvolvida atualmente, com foco na tecnologia na nuvem, torna-se desnecessário o objeto material para ser caracterizado como produto ou serviço. Possibilitando a existência de objetos imateriais, os quais podem ser acessados de praticamente qualquer lugar do mundo, basta estar conectado à *internet*.

Apesar da humanidade encontrar-se em nível tão avançado de tecnologia, o Brasil, ainda discute, na esfera tributária, temas sobre a tributação de tecnologias, que já foram superadas, por exemplo, a questão do *software* individualizado ou de prateleira, que ainda não transitou em julgado.⁸⁰ Ao passo que novas tecnologias surgirem, essas também serão levadas ao poder judiciário e o ciclo continua, enquanto não houver uma reforma tributária.

⁷⁹ FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros; NOBREGA, Marcos. Tributação na Economia Digital e o Conflito de Competência. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (org.). *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina Brasil, 2020. p. 102-103.

⁸⁰ Nesse sentido, estamos nos referindo à ADI 5659, cuja relatoria é do Min. Dias Toffoli.

A respeito da reforma tributária, esta precisa ser bem pensada, pelo fato da tecnologia evoluir de maneira rápida. Não se pode ter um sistema tributário fechado. A reforma deve englobar as tecnologias já existentes, ao mesmo tempo em que não cria empecilhos para a tributação das tecnologias que estão surgindo. Um novo sistema tributário que procura solucionar as dificuldades supracitadas, e ao mesmo tempo diminua a judicialização de temas da esfera tributária.

Analisa-se as principais propostas de reforma tributária mais adiante, com o foco na união dos tributos sobre consumo, ICMS, ISS, IPI e PIS-COFINS, em um tributo único sobre o valor agregado. Segundo os juristas José Roberto R. Afonso e Laís Khaled Porto, esse modelo é bastante utilizado na Europa e no Canadá.⁸¹

A respeito do IVA, imposto sobre valor agregado, elenca-se algumas considerações. Esse tributo seria utilizado como tributação sobre o consumo, não importando mais diferenciação entre serviço ou produto. Possui uma alíquota única, o que facilitaria o recolhimento por parte dos contribuintes e a sua incidência passaria a ocorrer no destino, onde realmente foi realizado o serviço ou a comercialização de algum produto. O fato gerador do IVA é o acréscimo de valor no produto, ou seja, toda vez que o produto sofrer um acréscimo em seu valor, incidirá nesse imposto.

Contrapondo essa tese, a jurista Regina Helena Costa entende que a junção de impostos de consumo em único tributo pode gerar problemas, como o fato de desrespeitar o princípio federativo, uma vez que é retirada a competência dos Municípios, cláusula pétrea de nossa Constituição Federal de 1988 (CRFB), devidamente positivado no art. 1º da CRFB.⁸² Outra questão que incomoda a nobre ministra se dá ao atribuir uma alíquota única sobre o imposto. Desse modo, fere-se a regra da seletividade, contida no ICMS, ao qual atribui uma alíquota diferenciada sobre produtos essenciais, previsto no art. 155, §2º, III, da CRFB.

10.1 PRINCIPAIS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA

Conforme abordado no item anterior, apontam-se os problemas enfrentados para que o sistema tributário consiga fiscalizar essas “novas tecnologias” que vem surgindo e as que ainda estão por vir, chegando à conclusão de que a única forma de acabar com as discussões, diminuindo o volume de demandas judicializadas, seria através de uma reforma tributária.

⁸¹ AFONSO, José Roberto R.; PORTO, Laís Khaled. Tributação sem Futuro. AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (org.). *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina Brasil, 2020. p. 89.

⁸² RACANICCI, Jamile. Regina Helena Costa: nenhuma proposta de reforma se preocupa com Justiça tributária. *Jota*, 23 ago. 2019.

As principais propostas de alteração do sistema tributário brasileiro são: a Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019, de autoria do deputado Baleia Rossi (MDB/SP)⁸³ e a Proposta de Emenda à Constituição nº 110/2019, encabeçada pelo Presidente do Senado, o senador Davi Alcolumbre (DEM/AP).⁸⁴ Apenas para fins de citação, uma corrente minoritária apoia a ideia de reforma tributária, desenvolvida por Marcos Cintra, que acredita na junção de todos os tributos em um único.⁸⁵

Primeiramente, a proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019 versa sobre a unificação dos tributos que incidem sobre o consumo, quais sejam: ICMS, ISS, PIS-COFINS, IPI, em um único tributo denominado IBS (Imposto sobre bens e serviços), de competência federal, sob uma única alíquota.⁸⁶

Já a proposta encabeçada pelo presidente do senado, Davi Alcolumbre (DEM/AP), propõe a extinção dos tributos ICMS, ISS, IPI, IOF, CSLL, PIS-COFINS, Salário Educação e Cides, e em seu lugar deverá ser criado um imposto sobre valor agregado, denominado IBS, de competência estadual, como também um imposto sobre bens e serviços específicos, denominado imposto seletivo, de competência federal.⁸⁷

Percebe-se que ambas as propostas têm alguns pontos em comum. Preliminarmente, propõem extinguir os impostos ICMS e ISS, responsáveis por grande parte da judicialização das questões tributárias, em prol da criação de um imposto único para a tributação sobre o consumo, o chamado IBS. Nesse ponto, as propostas divergem de quem seria a competência para regulamentar o imposto: Estados ou União e no respeito à regra da seletividade.

⁸³ BRASIL. Câmara dos Deputados. *PEC 45/2019*. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019.

⁸⁴ BRASIL. Senado Federal. *Proposta de Emenda à Constituição nº 110*, de 2019. Brasília, DF: Senado Federal, 2019.

⁸⁵ CINTRA, Marcos. O que é o Imposto Único. *Blog Prof. Marcos Cintra*, 2020.

⁸⁶ BRASIL. Câmara dos Deputados. *PEC 45/2019*. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019.

⁸⁷ BRASIL. Senado Federal. *Proposta de Emenda à Constituição nº 110*, de 2019. Brasília, DF: Senado Federal, 2019.

11. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os impostos sobre o consumo, ICMS e ISS, foram criados sob a perspectiva de uma sociedade em que as únicas formas de consumir produtos ou prestar serviços, aconteciam fisicamente, em um *corpus mechanicum*. Era cristalina a definição de produto ou serviço. Com a inovação tecnológica, ficou cada vez mais difícil encontrar uma definição clara para uma prestação de serviço ou consumo de um produto. Às vezes, pode-se estar diante de um produto, que também pode prestar um serviço. Diante do sistema tributário imutável, que contém definições bem claras, do fato gerador de cada imposto, tornou-se praticamente impossível adaptá-lo para enquadrar essas novas tecnologias nas definições pré-estabelecidas na CRFB, o que gerou diversos problemas.

Um dos principais problemas apontados nos tópicos anteriores é a diversidade de entes políticos que necessitam da arrecadação dos impostos para o desenvolvimento de seu Município ou Estado. Essa competição entre os entes políticos dificulta o desenvolvimento do país, uma vez que o contribuinte desconhece o ente político competente para arrecadar o tributo, conseqüentemente, diminuindo os investimentos nesta área. Esses dois impostos são responsáveis pela maioria dos processos tributários levados ao judiciário, levando muito tempo para serem solucionados. Assim, enquanto uma demanda ainda está sendo solucionada pelo judiciário, já surgiu uma nova tecnologia mercado.

Ao fazer um paralelo da reforma com a tributação de “novas tecnologias”, também conhecida tributação da economia digital, a melhor forma de realizar a tributação é abandonar os paradigmas de produto ou serviço, enraizados em nosso sistema tributário, pois conforme explicado nos capítulos anteriores, uma tecnologia consegue assumir diferentes vertentes ao mesmo tempo, e assim, adotar como fato gerador para realizar esta tributação o valor agregado. As propostas de reforma tributária em trâmite, seguem a mesma linha de transformar os impostos sob consumo em um único imposto denominado IBS (imposto sobre bens e serviços)

Outra quebra de paradigma, que precisa urgentemente ser modificada é a regra de tributação na origem. Nas chamadas “novas tecnologias”, muitas vezes, a barreira da origem não existe, pois a tecnologia está na *internet*. O que deve ser adotado é a tributação no destino, lugar em que o fato gerador se concretiza. Essas são as principais mudanças que devem ocorrer na tributação da economia digital, em que a transformação é constante.

Com as mudanças desses fatores supracitados, pode-se estar diante de uma simplificação do sistema tributário nacional, acarretando em uma redução das demandas

judicializadas e, por fim, facilitando as iniciativas de investimento na área da tecnologia da informação no país.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (org.). *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina Brasil, 2020.

AFONSO, José Roberto R.; PORTO, Laís Khaled. *Tributação sem Futuro*. AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (org.). *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina Brasil, 2020.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. 541 p.

BEPPU, Ana Cláudia. Internet das Coisas – Questões regulatórias e os desafios do ambiente normativo nacional. In: PISCITELI, Tathiane (org.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. A imunidade dos fonogramas e videofonogramas e sua aplicação no serviço de Streaming. In: PISCITELI, Tathiane (org.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

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. Brasília, DF: Presidência da República, [2003]. Disponível em: https://legislacao.presidencia.gov.br/ficha/?/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/DEL%20406-1968&OpenDocument. Acesso em: 5 jun. 2020.

BRASIL. *Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975*. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1975. Disponível em: https://legislacao.presidencia.gov.br/ficha/?/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lcp%2024-1975&OpenDocument. Acesso em: 5 jun. 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 5 jun. 2020.

BRASIL. *Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996*. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: https://legislacao.presidencia.gov.br/ficha/?/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lcp%2087-1996&OpenDocument. Acesso em: 5 jun. 2020.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2013]. Disponível em:

https://legislacao.presidencia.gov.br/ficha/?/legisla/legislacao.nsf/View_Identificacao/lei%205.172-1966&OpenDocument. Acesso em: 5 jun. 2020.

BRASIL. *Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997*. Dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº 8, de 1995. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: https://legislacao.presidencia.gov.br/ficha/?/legisla/legislacao.nsf/View_Identificacao/lei%209.472-1997&OpenDocument. Acesso em: 5 jun. 2020.

BRASIL. *Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: https://legislacao.presidencia.gov.br/ficha/?/legisla/legislacao.nsf/View_Identificacao/lcp%20101-2000&OpenDocument. Acesso em: 5 jun. 2020.

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. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: https://legislacao.presidencia.gov.br/ficha/?/legisla/legislacao.nsf/View_Identificacao/lcp%20116-2003&OpenDocument. Acesso em: 5 jun. 2020.

BRASIL. *Lei nº 12.715, de 17 set. 2012*. Brasília, DF: Presidência da República, 17 set. 2012. Disponível em: https://legislacao.presidencia.gov.br/ficha/?/legisla/legislacao.nsf/View_Identificacao/lei%2012.715-2012&OpenDocument. Acesso em: 6 jun. 2020.

BRASIL. *Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015*. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: https://legislacao.presidencia.gov.br/ficha/?/legisla/legislacao.nsf/View_Identificacao/emc%2087-2015&OpenDocument. Acesso em: 6 jun. 2020.

BRASIL. *Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015*. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Brasília, DF: CONFAZ, 2015. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15. Acesso em: 6 jun. 2020.

BRASIL. *Lei Complementar 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”. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: https://legislacao.presidencia.gov.br/ficha/?/legisla/legislacao.nsf/View_Identificacao/lcp%20157-2016&OpenDocument. Acesso em: 5 jun. 2020.

BRASIL. *Convênio ICMS 106, 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. Brasília, DF: CONFAZ, 2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 5 jun. 2020.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *PEC 45/2019*. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 5 jun. 2020.

BRASIL. Senado Federal. *Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019*. Brasília, DF: Senado Federal, 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 5 jun. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). *Súmula n. 166*. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 1996. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf. Acesso em: 5 jun. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). *REsp 831.124 RJ 2006/0052272-7*. Relator: Min. José Delgado, 25 set. 2006. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7142764/recurso-especial-resp-831124-rj-2006-0052272-7/inteiro-teor-12853278?ref=juris-tabs>. Acesso em: 6 jun. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). *Súmula n. 334*. O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2006. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2012_28_capSumula334.pdf. Acesso em: 5 jun. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). *Recurso Especial nº 1.060.210 – SC*. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 28 nov. 2012. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=22388581&num_registro=200801101098&data=20130305&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 8 jun. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). *Súmula n. 391*. O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2009. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2012_28_capSumula334.pdf. Acesso em: 5 jun. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). *AgInt nos EDcl no Agravo em Recurso Especial nº 434106-SP*. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 17 fev. 2020. Disponível em: https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2020/03/STJ_201303811754_tipo_integra_106399967.pdf. Acesso em: 5 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Ação Direta de Inconstitucionalidade 1600-8 União Federal*. Relator: Sydney Sanches, 20 jun. 2003. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266694>. Acesso em: 5 jun. 2020

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 391171 / SP*. Relator: Min. Celso de Mello, 9 out. 2006. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho34804/false>. Acesso em: 6 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Medida Cautelar em Ação Direta de Constitucionalidade 2.238-5 Distrito Federal*. Relator: Min. Carlos Ayres Britto, 11 set. 2008. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=547193>. Acesso em: 5 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). *Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1945 Mato Grosso*. Relator: Gilmar Mendes, 14 mar. 2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>. Acesso em: 5 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). *Ag. Reg. no Recurso Extraordinário 602.089 Minas Gerais*. Relator: Min. Joaquim Barbosa, 22 maio 2012. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2024967>. Acesso em: 5 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula Vinculante 48*. Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembarço aduaneiro. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2015. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=2505>. Acesso em: 5 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). *ADPF 190*. É inconstitucional lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo do ISSQN fora das hipóteses previstas em lei complementar nacional. Também é incompatível com o Texto Constitucional medida fiscal que resulte indiretamente na redução da alíquota mínima estabelecida pelo art. 88 do ADCT, a partir da redução da carga tributária incidente sobre a prestação de serviço na territorialidade do ente tributante. Relator: Min. Edson Fachin, 27 abr. 2017. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioTese.asp?tipo=TCC&tese=4522>. Acesso em: 6 jun. 2020.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553610150/cfi/4!/4/4@0.00:5.20>. Acesso em: 29 maio 2020.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito Tributário: direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal*. 21. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. 16 v.

CINTRA, Marcos. O que é o Imposto Único. *Blog Prof. Marcos Cintra*, 2020. Disponível em: <https://www.marcoscindra.org/o-que-e-o-imposto-unico>. Acesso em: 5 jun. 2020.

CONHEÇA as propostas de reforma tributária em discussão. *Estadão*, 16 jul. 2019. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,conheca-as-propostas-de-reforma-tributaria-em-discussao,70002924633>. Acesso em: 5 jun. 2020.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: constituição e código tributário nacional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

DIAS, Karem Jureidini; BARBOSA, Fernanda Possebon. Publicidade em aplicativos e jogos: Tributação. In: PISCITELI, Tathiane (org.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luix Moraes do Rêgo (org.). *Tributação da Economia Digital: desafios no brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros; NOBREGA, Marcos. Tributação na Economia Digital e o Conflito de Competência. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (org.). *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina Brasil, 2020.

FRANCO FILHO, Luiz Carlos Junqueira. Notas sobre o convênio ICMS 106/17. *Migalhas*, 13 ago. 2019. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/308561/notas-sobre-o-convenio-icms-106-17>. Acesso em: 5 jun. 2020.

GRUPENMACHER, Betine Treiger. Tributação do Streaming e Services over-the-top. In: PISCITELI, Thatiane (org.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

GUIMARÃES, Fernanda. Mercado eletrônico vê crescimento de 30% com expansão do e-commerce. *Estadão*, 10 jan. 2020. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/blogs/coluna-do-broad/mercado-eletronico-ve-crescimento-de-30-com-expansao-do-e-commerce/>. Acesso em: 8 jun. 2020.

MACEDO, Alberto. Tributação de atividade de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luix Moraes do Rêgo (org.). *Tributação da Economia Digital: desafios no brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MINARDI, Josiane. *Manual de Direito Tributário*. 6. ed. Salvador: Juspodivm, 2019.

MINARDI, Josiane; SABBAG, Eduardo (org.). *Vade Mecum Tributário*. 15. ed. Salvador: Juspodivm, 2019.

NOGUEIRA, Adma Felícia Barbosa Murro. E-Commerce: aspectos tributários sob a perspectiva brasileira. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luix Moraes do Rêgo (org.). *Tributação da Economia Digital*:

desafios no brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PISCITELI, Tathiane (org.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

RACANICCI, Jamile. Regina Helena Costa: nenhuma proposta de reforma se preocupa com Justiça tributária. *Jota*, 23 ago. 2019. Disponível em: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/reforma-tributaria-regina-helena-costa-23082019. Acesso em: 5 jun. 2020.

SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (18. Câmara de Direito Público). *APL: 10484220520158260053 SP 1048422-05.2015.8.26.0053*. Relator: Ricardo Chimenti, 2017. Disponível em: <https://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/430351822/apelacao-apl-10484220520158260053-sp-1048422-0520158260053/inteiro-teor-430351894?ref=serp>. Acesso em: 6 jun. 2020.

SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (5. Câmara de Direito Privado). *Apelação Cível 1005399-72.2016.8.26.0053*. Relator: Firmino Magnani Filho, 2019. Disponível em: https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/search.do?conversationId=&paginaConsulta=1&localPesquisa.cdLocal=-1&cbPesquisa=NUMPROC&tipoNuProcesso=UNIFICADO&numeroDigitoAnoUnificado=1005399-72.2016&foroNumeroUnificado=0053&dePesquisaNuUnificado=1005399-72.2016.8.26.0053&dePesquisa=&uuidCaptcha=sajcaptcha_5fcbee04e265419b9ad0982f435c9084&g-recaptcha-response=03AGdBq26B90526YdtI0NCIdhc6FN4q4uhq3S8d8wFir3P2EFQg-6vLFgf4L9rWfAbenJ6wI3ywxvEPuEoKqpbW-hEgVldJJZg_NzC-JPUdG5rPLKSJttJXQB-m7cwZxHoNzJNxp10u0kbXX82jh4arsOvmZpIKN7f8EjYOsSmQxPAm01mzC-0_wWhxTzKLRyBYPJs9XnEEN6wRy0SSpK0xbsYhwqSj_8S_eOMLGBEjt1XxlmEqKR1m_ycgAFJeI5hEiBJBFWFVbePqaDNGBIX42I72bHVAP--CuA-Ggn-f3YqiVU4pHFmndnegazKg4g7PMQHX4ktRIE_N7YpHftNB17iJmGVbIZoPWq-8IZNV6ugrLzWheghRhDXlmoSt5cuyvyiW-GgOTAWH_qofGJdrDLTmucENkZWQki7kM3id7UmGtUopE7AM14layWkG9jqEqYIWysL81Wnpj80SslsDpr1Y5ol69BJg&pbEnviar=Pesquisar. Acesso em: 6 jun. 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553610174/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 29 maio 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. *In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luix Moraes do Rêgo (org.). Tributação da Economia Digital: desafios no brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

TORRES, Heleno Taveira. ICMS sobre a divulgação de material publicitário na internet por provedor. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luix Moraes do Rêgo (org.). *Tributação da Economia Digital: desafios no brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonla; BASÍLIO, Iris Cintra. Aspectos da tributação sobre o consumo no cloud computing. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luix Moraes do Rêgo (org.). *Tributação da Economia Digital: desafios no brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.



COORDENADORIA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO (TCC)

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Tiago Laguna Paim,

Aluno(a), regularmente matriculado(a), no Curso de Direito, na disciplina do TCC da 10ª etapa, matrícula nº 4150689-8 , Período 10ª , Turma ,


tendo realizado o TCC com o título: TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DIGITAIS: ANÁLISE SOBRE A TRIBUTAÇÃO DE NOVAS TECNOLOGIAS, DIANTE DA “GUERRA FISCAL” ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS, COM FOCO NOS TRIBUTOS ISS E ICMS.

sob a orientação do(a) professor(a): Ricardo Cunha Chimenti

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, 18 de junho de 2020 .


Assinatura do discente