



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO - UFPE

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS - CCJ

FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE - FDR

**ISS X ICMS: CASOS POLÊMICOS ENVOLVENDO A INCIDÊNCIA DESSES
IMPOSTOS SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS COM OFERECIMENTO DE
MERCADORIA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO À LUZ DO ENTENDIMENTO
JURISPRUDENCIAL**

Orientanda: Gabriella Fernanda Nunes Braga

Orientador: Tereza Cristina Tarragô Souza Rodrigues

Recife

2017.

Gabriella Fernanda Nunes Braga

**ISS X ICMS: CASOS POLÊMICOS ENVOLVENDO A INCIDÊNCIA DESSES
IMPOSTOS SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS COM OFERECIMENTO DE
MERCADORIA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO À LUZ DO ENTENDIMENTO
JURISPRUDENCIAL**

Trabalho De Conclusão de Curso apresentado como requisito
para obtenção do título de Bacharelado em Direito pelo
CCJ/UFPE.

Área de Conhecimento: Direito Tributário

Recife

2017.

GABRIELLA FERNANDA NUNES BRAGA

ISS X ICMS: CASOS POLÊMICOS ENVOLVENDO A INCIDÊNCIA DESSES IMPOSTOS SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS COM OFERECIMENTO DE MERCADORIA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO À LUZ DO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL.

Monografia final de curso

Para Obtenção do título de Bacharel em Direito

Universidade Federal de Pernambuco/CCJ/FDR

Data de aprovação:

Prof^a. Tereza Cristina Tarragô Souza Rodrigues

Prof.

Prof.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, à minha família, por ter me proporcionado condições de poder estudar e ingressar na Universidade Federal de Pernambuco, e por ter sempre me mostrado que o estudo é o melhor caminho para se alcançar uma vida digna.

Aos meus amigos, tanto os antigos, como os que conquistei ao longo do curso, por sempre estarem comigo, me dando forças e me auxiliando nas minhas escolhas.

À minha orientadora, professora Tereza Cristina Tarragô, por ter sido, desde o início do curso, uma referência profissional e por ter disponibilizado de seu tempo para me instruir na realização deste trabalho.

Por fim, agradeço à Faculdade de Direito do Recife, e a todos os que a compõem, por terem me dado uma visão diferente a respeito da vida e um grande enriquecimento pessoal e profissional.

RESUMO

O objetivo de estudo deste trabalho de conclusão de curso é realizar uma análise a respeito dos casos polêmicos que envolvem o conflito de competência entre Municípios e Estados na tributação de serviços prestados com oferecimento de mercadoria. Para isso, será feito um estudo detalhado sobre o ISSQN e o ICMS, impostos com objeto de incidência bem distintos, mas que podem vir a ser confundidos quando o serviço é prestado com o oferecimento de um bem material. Há um recorrente debate a respeito de qual tributo deveria incidir nessas situações, porém, depara-se com uma escassa análise doutrinária sobre o tema, fazendo-se necessário recorrer ao entendimento jurisprudencial, principalmente diante dos novos serviços que, cada vez mais, vêm sendo prestados, graças ao crescimento tecnológico no Brasil. Destarte, objetiva-se discutir os casos mais polêmicos que norteiam o atual contexto brasileiro, apresentando os recentes posicionamentos dos tribunais.

Palavras chaves: Conflito de competência; casos polêmicos; ISSQN; ICMS.

SUMÁRIO

<u>INTRODUÇÃO</u>	7
<u>1. BREVE ANÁLISE DO ISS E DO ICMS</u>	11
1.1 ISS	11
1.1.1 Conceito de Serviço para fins de incidência do ISS	13
1.1.2 Serviço X Industrialização	14
1.2 ICMS	16
1.2.1 ICMS sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal	17
1.2.2 ICMS sobre serviços de comunicação	17
1.2.3 ICMS sobre operações de circulação de mercadoria	18
1.2.3.1 Mercadoria X Produto Industrializado	19
1.3 Obrigação de Dar e Obrigação de Fazer para o Direito Civil	21
<u>2. CONSIDERAÇÕES GERAIS ACERCA DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA</u>	24
<u>3. CASOS POLÊMICOS ENVOLVENDO SERVIÇOS PRESTADOS COM OEFERECIMENTO DE MERCADORIA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO À LUZ DO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL</u>	28
3.1 Regra geral de incidência em contratos mistos	28
3.2 Casos Polêmicos e o Entendimento Jurisprudencial	30
3.2.1 Bares e Restaurantes	30
3.2.2 Diárias Hospitalares	32
3.2.3 Farmácias de Manipulação	34
3.2.4 Softwares	37
3.2.5 Provedores de internet	40
3.2.6 Impressos Gráficos	42
3.2.7 Industrialização por encomenda	43
3.2.8 Plataformas de Streaming: O recente caso do Netflix e do Spotify	47
3.2.8.1 A inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre plataformas de streaming	49
3.2.8.2 A possibilidade de incidência do ICMS sobre plataformas de streaming	53
<u>CONCLUSÃO</u>	56
<u>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</u>	60

A tributação é algo indispensável para a manutenção e o desenvolvimento de um Estado. Seja ele democrático ou totalitário, a busca por recursos privados tem sua origem desde os primórdios da humanidade, sendo, por muitas vezes, realizada de forma autoritária, com o uso da violência e restrição aos direitos da população.

Apesar de, na maioria das vezes, a forma como a tributação é realizada ser abusiva, não se pode negar sua importância para a gestão de uma sociedade e para a ideal prestação dos serviços públicos.

Atualmente, no Brasil, praticamente todos os atos realizados pelas pessoas são tributáveis, seja com impostos, taxas, contribuições sociais, contribuições de melhoria ou empréstimos compulsórios. Os impostos são a espécie de tributo mais comum, pelo fato de que não é necessária uma contraprestação específica do Estado para instituí-lo.

A Constituição Federal de 1988 define a competência dos entes federativos para instituir tributos, e em que situação esses podem fazê-lo. Em seu artigo 145, a Carta Magna brasileira determinou que era de competência concorrente da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a instituição de impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Ademais, o art.146, III, desse mesmo texto previu que cabia à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente em relação à definição de tributos e suas espécies, e, no tocante aos impostos discriminados no texto constitucional, tratar sobre seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Diante dessa previsão, o Código Tributário Nacional de 1966 foi recepcionado como lei complementar, trazendo consigo a classificação das espécies de tributos, adicionando, ainda, o empréstimo compulsório e a contribuição

social a esse rol, e trazendo normas gerais aplicáveis a todas essas espécies. Mais adiante, o próprio texto constitucional expõe a que ente federativo compete a instituição de cada imposto existente.

É nesse contexto que surgem os dois impostos que serão tratados de forma detalhada neste estudo: o ISSQN e o ICMS. A Constituição determina que compete aos Estados e ao Distrito Federal *“instituírem impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”*. Por outro lado, compete aos Municípios instituírem impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Entretanto, de acordo com o art. 147 da CF, o Distrito Federal também acumula a competência municipal para instituição dos impostos. Assim, a partir de uma interpretação sistêmica da Constituição, entende-se que é cumulativa a competência entre Municípios, Estados e Distrito Federal na instituição dos supramencionados impostos¹.

Nem sempre é fácil identificar quando determinada atividade se insere na competência impositiva municipal, sendo tributada pelo ISS, na competência do Estado-Membro, que institui o ICMS, ou na competência da União, através do IPI.

Isso, porque, apesar de possuírem hipóteses de incidência distintas, esses três impostos incidem sobre negócios jurídicos realizados entre indivíduos, que podem vir a causar certa confusão, quando não se conhece a fundo todos os aspectos que compõem sua materialidade.

Entretanto, o objeto do presente trabalho se restringirá aos casos em que há conflito de competência entre os Estados e Municípios, através do ICMS e do

1 SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. Pág. 389. 4ª edição, 3ª tiragem atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

ISS, respectivamente, sendo o IPI brevemente abordado, apenas para que fique clara a distinção entre o critério material deste e o daqueles.

A partir de uma rápida análise dos dois dispositivos que tratam sobre o ICMS e o ISS, observa-se que o primeiro, de competência estadual, incide sobre a transmissão da titularidade de uma mercadoria e sobre serviços de transporte entre dois Estados ou entre dois Municípios, além dos serviços de comunicação. Já o ISS, de competência municipal, incide sobre todo e qualquer serviço que já não seja tributado pelo ICMS, desde que esteja previsto em lei complementar.

Entretanto, como proceder quando o serviço, em regra tributado pelo ISSQN, é prestado com oferecimento de mercadoria, em regra tributada pelo ICMS? Essa é uma questão extremamente polêmica nos dias atuais, que acaba por gerar insegurança jurídica para os contribuintes, que frequentemente se vêm sendo tributados tanto pelo Estado, como pelo Município, pelo mesmo fato jurídico, ou são autuados por não terem recolhido o imposto que o ente federativo acreditava ser devido.

Ademais, o crescente desenvolvimento tecnológico, pelo qual vem passando o Brasil, provocou o surgimento de diferentes meios de comunicação, como a *Internet*, trazendo consigo inovações no tocante ao leque de relações jurídicas existentes entre pessoas físicas ou jurídicas.

Um exemplo dessas inovações são as plataformas de *streaming*, que funcionam como uma ferramenta de fluxo de mídia e informações, através da internet.

Diante disso, cada vez mais, as empresas passaram a utilizar dessa tecnologia para disponibilizar para os usuários conteúdo de áudio, vídeo, som e

imagem a baixo custo, o que vem provocando a movimentação do Poder Legislativo, a respeito da forma como esses contratos devem ser tributados.

Graças a isso, no final do ano de 2016, o presidente Michel Temer sancionou uma lei complementar (LC 157/16), que introduziu diversas novidades à LC 116/03, a lei de normas gerais do ISS. Assim, empresas de *streaming*, como Netflix e Spotify, passaram a ser incluídas na lista anexa dessa lei, sendo, portanto, incluídas no campo de incidência do referido imposto.

Pórem, diversas polêmicas acerca da constitucionalidade dessa tributação passaram a surgir, não havendo, ainda, posicionamento consolidado em relação ao tema.

Sendo a relação jurídico-tributária composta pelo Ente Público no polo ativo e o contribuinte no polo passivo, deve-se sempre prezar pela segurança jurídica desse perante suas obrigações fiscais, recorrendo-se, assim, aos princípios que regem a Administração Pública, aos limites constitucionalmente instituídos ao poder de tributar e à legislação tributária, a fim de dirimir os conflitos existentes, que colocam essa segurança em risco. Todavia, nem sempre essas fontes são suficientes.

Assim, o objeto do presente trabalho é mostrar qual o posicionamento dos tribunais superiores, diante de casos de conflito de competência entre os Estados e os Municípios, quando se está diante de serviços prestados com oferecimento de mercadoria, em que ambos acreditam ser competentes para a tributação, abordando, por último, a nova situação concernente a empresas como Netflix e Spotify, tidas recentemente como prestadoras de serviços de *streaming*, sujeitas à incidência do ISS.

Para isso, será feita uma análise detalhada a respeito da materialidade desses dois impostos, a fim de que seja possível entender suas hipóteses de

incidência. Depois, a competência tributária será estudada e, por fim, os casos mais polêmicos serão apresentados, assim como o posicionamento jurisprudencial e doutrinário a respeito deles.

1. BREVE ANÁLISE DO ISS E DO ICMS

1.1 ISS

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, mais conhecido como ISS, é um imposto de competência municipal, previsto no art. 156, III, da Constituição Federal. O texto constitucional determina que o ISS incidirá sobre o fornecimento de bens de consumo, especificamente sobre a atividade de prestação de serviços. Nesse caso, os serviços serão de qualquer natureza, que não estejam compreendidos no rol de incidência do ICMS, devendo ser definidos por lei complementar.

A regra-matriz de incidência tributária é a norma conduta que regula a relação jurídica obrigacional tributária entre o fisco, sujeito passivo, e o contribuinte, sujeito ativo. Essa regra-matriz é composta por 5 critérios: material, pessoal, temporal, espacial e quantitativo.

O critério material é representado por uma hipótese de incidência, prevista por lei, que se vier a acontecer concretamente, marcará o nascimento da obrigação tributária.

Para Paulo de Barros Carvalho:

A lei prevê um determinado fato jurídico como hipótese de incidência tributária e, uma vez ocorrido o fato previsto, aparece a relação jurídica entre sujeito ativo e sujeito passivo. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, ocorre a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) obrigada a cumprir uma prestação em dinheiro.²

Assim, o critério material (fato gerador) desse tributo tem como núcleo central uma obrigação de fazer, uma prestação de serviço a alguém, de forma remunerada, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo. Dessa forma, o sujeito passivo do ISS é o prestador do serviço, que insere o valor do imposto na quantia cobrada do tomador do serviço, tornando esse, portanto, o contribuinte de fato.

Nas palavras de Melo:

O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a 'serviço', mas a uma 'prestação de serviço', compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de 'fazer', de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado.³

Porém, nem todas as prestações de serviços são sujeitas à incidência do ISS. Isso, porque, existem algumas que são tributáveis pelo Estado, através do ICMS, e outras que não recebem nenhum tipo de tributação. Os serviços tributáveis pelo ICMS são, tão somente, os de comunicação e os de transporte intermunicipais e interestaduais.

Já os serviços tributáveis pelo ISS vieram regulamentados pela Lei Complementar 116/03, a qual trouxe uma lista taxativa, válida para todo o território nacional. Assim, para que os municípios possam cobrar esse imposto, eles devem

2 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 378.

3 MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 3. ed. (atual. conforme a Lei Complementar nº 116/2003). São Paulo: Dialética, 2003. Pág. 33.

editar lei ordinária própria, que poderá abranger todos os itens da lei complementar 116/03, porém, lhes é defeso a criação de novos serviços, que não estejam previstos nessa lei, sob pena de inconstitucionalidade.

Nesse sentido se manifestou Ricardo Lobo Torres:

O ISS é um imposto residual. Incide sobre os serviços que não estejam essencial e indissolavelmente ligados à circulação de mercadorias, à produção industrial, à circulação de crédito, moeda estrangeira e títulos mobiliários, pois em todos esses fatos econômicos há parcela de trabalho humano. Em outras palavras, incide sobre os fatos geradores não incluídos na órbita dos outros impostos sobre a produção e circulação de riquezas (IPI, ICMS, IOF) e por essa extrema complexidade carece de enumeração taxativa na lei complementar.⁴

Diante disso, faz-se necessário analisar o conceito de serviço, para fins de incidência do ISS.

1.1.1 Conceito de Serviço para fins de incidência do ISS

O art. 110 do CTN prevê:

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

A intenção do texto acima foi deixar claro que o legislador infraconstitucional, ao editar leis em matéria tributária, deve ter como parâmetro os conceitos adotados pelo direito privado recebidos pela Constituição, não podendo extrapolá-los ou atribuir-lhes significado diverso.

Assim, deve-se buscar o conceito de **serviço** no Direito Civil. O Código Civil adota o entendimento de que serviço é uma obrigação de fazer, na qual o prestador dispõe de sua força produtiva em troca de uma contraprestação pecuniária⁵.

4TORRES. Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, 12.ed. pp.399-400.

5 ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário esquematizado** / Ricardo Alexandre. – 3 ed. atual. ampli. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2009.

Ademais, Hugo de Brito Machado, na Revista Dialética de Direito Tributário, se manifestou sobre o conceito de serviço, no sentido de que a necessidade do tomador leva a um servir previamente escolhido, não importando que tenha ou se materialize em uma coisa⁶.

Na mesma direção, se pronunciou Regina Helena Costa:

Impõe-se definir o que deve ser entendido por *serviço de qualquer natureza*, cuja prestação é tributada pelo imposto em foco. Trata-se, uma vez mais, de conceito que há de ser buscado no direito privado. Com efeito, o Código Civil, ao cuidar do assunto, estatui que a prestação de serviço, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou à lei especial, reger-se-á por suas normas (art. 593) e que 'toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição' (art. 594). Trata-se, pois, de uma *obrigação de fazer*.⁷

Vale salientar, ainda, que não se deve analisar apenas o serviço em si, mas sim, quem é o prestador desse serviço. Isso, porque, o imposto só irá incidir sobre profissionais autônomos ou empresas, que formem um vínculo econômico com o tomador, estando fora do campo de incidência, portanto, os trabalhadores em regime celetista, os servidores estatutários e os prestadores de autosserviço⁸.

Para melhor entendimento da hipótese de incidência do ISS, faz-se necessário entender qual a diferença entre serviço e industrialização, essa última, critério material do IPI.

1.1.2 Serviço X Industrialização

Um produto industrializado, nos termos do art. 46 do CTN é o produto que tenha se submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo, servindo-se de matéria-prima, que é a

6 MACHADO, Hugo de Brito. **ISSQN ou ICMS na Manipulação de Medicamentos**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 178. Pag 98. São Paulo: Dialética, Julho/2010.

7 COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. p. 394.

8 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Pag. 525. 12ª ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

substância bruta principal e essencial com que é produzida ou fabricada alguma coisa.

Diferentemente do serviço que, como já se viu, é uma obrigação de fazer, em que alguém é **contratado** por outrem para realizar uma atividade específica, a industrialização não caracteriza, necessariamente, uma obrigação de fazer, mas sim, um fazer, uma mera atuação material.

Assim, industrializar nem sempre consiste no adimplemento de uma obrigação, não sendo tratada como um ato jurídico no âmbito do direito civil, enquanto prestar um serviço sempre o será.

Ademais, o ato de industrializar é uma atividade realizada em massa, em série, em que se altera a natureza de um bem material, transformando-o em outro, para possíveis fins de comércio.

Para Sabbag, produto industrializado, no âmbito do direito tributário, é aquele que é posto no ciclo econômico, da fonte de produção até o consumo. Ele comenta:

Desse modo, enquanto o bem se acha na disponibilidade do industrial que o produz, recebe, desde já, a denominação de produto industrializado; uma vez colocado pelo industrial no ciclo econômico (v.g, uma venda), será identificado, de um lado, ainda como produto industrializado (para a legislação do IPI), e, de outro, como mercadoria (para a legislação do ICMS); e, finalmente, chegando às mãos do consumidor final, encerra, pois, o ciclo de operações de circulação.⁹

Não se pode dizer, portanto, que a industrialização consiste numa prestação de serviço, inserida na competência tributária do município. Isso, porque, prestar um serviço, para fins de incidência do ISS, consiste em realizar uma atividade personificada e individualizada, não tendo característica de produção em massa.

O prestador de serviço, seja ele pessoa física ou jurídica, é contratado por um indivíduo para realizar uma obrigação de fazer específica, que pode, ou não, ser sua atividade principal.

9 SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo. Saraiva, 2016. Pág. 1147

Leandro Paulsen e José Eduardo de Melo trazem uma diferenciação de forma detalhada:

Embora o IPI e o ISS impliquem um "fazer", a atividade de industrialização compreende a produção ou beneficiamento de bens em massa, repetidos, sendo distinta de serviço, por possuir individualidade. Embora os impostos apresentem um natural substrato econômico (inerente à própria capacidade contributiva), há que se considerarem as distintas categorias jurídicas tributárias, inexistindo sentido em conferir-se preeminência a etapas econômicas (produção, circulação, consumo), para a conceituação do serviço. Os tributos distinguem-se pela circunstância de que o IPI não consiste unicamente num "fazer", mas também num "dar" (produto industrializado), decorrente de operações de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou recondicionamento, e renovação ou recondicionamento. O ISS implica apenas um "fazer", mediante esforço pessoal, que pode (ou não) traduzir-se num bem corpóreo, ou na utilização de materiais.¹⁰

Desse modo, a principal característica da prestação de serviços é a sua individualidade e personificação, com as quais o prestador torna cada serviço prestado "único", não existindo serviços idênticos a outros.

Já na industrialização, o que se objetiva é a produção ou modificação em massa de determinado bem, que, ao final, pode vir a se tornar uma mercadoria a ser consumida por indivíduos indeterminados, sujeita à incidência do IPI e do ICMS.

1.2 ICMS

O Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação é definido pelo art. 155 da Constituição Federal como um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal e tem, predominantemente, um caráter fiscal.

O inciso XII do §2º do mesmo artigo determina que cabe à lei complementar definir quem será seu sujeito passivo. Diante disso, surgiu a LC 87/96 instituindo as principais características desse imposto e determinando que seus contribuintes são, em regra: a) pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias; b) importadores de bens de qualquer natureza; c)

¹⁰PAULSEN, Leandro; Melo, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6.ed.,p.306.

prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e d) prestadores de serviços de comunicação.

O fato gerador desse imposto será a circulação de mercadoria ou prestação de serviços interestaduais ou intermunicipais de transporte e de comunicação, ainda que iniciados no exterior (art. 155, II, da CF).

Para uma melhor compreensão a respeito da materialidade desse tributo, faz-se necessária uma análise detalhada de suas três hipóteses de incidência.

1.2.1 ICMS sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal.

No tocante à prestação de serviços de transporte, o ICMS só irá incidir quando esse serviço cruzar fronteiras municipais ou estaduais e for prestado de forma onerosa. Assim, se o transporte for feito dentro do mesmo município, esse serviço será tributado com o ISS, visto que consta na lista da LC 116/03, em seu item 16.

Vale ressaltar que, com a ADI n.1600/DF, red. p/ acórdão Min. Nelson Jobim, de 2001, a cobrança de ICMS sobre transporte aéreo de passageiros e cargas foi declarada **inconstitucional**. No caso das cargas, o fundamento dessa decisão foi a impossibilidade de se repartir o ICMS entre os Estados pelos quais a aeronave circularia, não havendo como aplicar as alíquotas internas e interestaduais. Quanto ao transporte de passageiros, a incidência do ICMS ofenderia o Princípio da Isonomia, visto que as companhias aéreas estrangeiras possuem isenção de tributação, graças a tratados internacionais.

Por outro lado, em 2014, foi julgada improcedente a ADI n.2669, que visava declarar a inconstitucionalidade da cobrança do ICMS sobre o transporte terrestre de passageiros, em analogia à ADI n.1600/01.

Assim, definiu-se que é devida a cobrança desse imposto na prestação de serviço de transporte terrestre interestadual e intermunicipal de passageiros e cargas.

1.2.2 ICMS sobre serviços de comunicação

Acerca da incidência do ICMS sobre serviços de comunicação, a LC 87/96 apresentou, com detalhes, como se daria essa cobrança, em seu art. 2º, inciso III:

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;

Em análise ao teor do texto acima, observa-se que o ICMS só incidirá nos serviços de comunicação quando esses forem prestados de forma onerosa. Por consequência, a própria CF, através da Emenda Constitucional 42/2003, incluiu ao art. 155, §2º, X, a alínea “d”, trazendo a imunidade tributária de ICMS nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

Assim, as emissoras de rádio e televisão que prestarem seus serviços de forma livre e gratuita não sofrerão a incidência do ICMS. Por outro lado, os serviços de telecomunicação contratados, como o serviço de TV por assinatura ou TV a cabo, sofrem a tributação do ICMS, visto que são fornecidos por empresas de forma onerosa.

1.2.3 ICMS sobre operações de circulação de mercadoria

No que diz respeito à circulação de mercadoria, vale ressaltar que o ICMS incide sobre as *operações* de circulação de mercadorias. Primeiramente, o substantivo “operações”, como núcleo de materialidade da hipótese de incidência do ICMS, traduz a prática na qual se transmite um direito (posse ou propriedade)¹¹.

Assim, é necessário que haja uma **transferência de titularidade jurídica de um bem**, de um indivíduo para outro. A simples circulação de bens não enseja a incidência do ICMS, a não ser que haja a transmissão desse bem do patrimônio do vendedor para o do comprador.

11 MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 10 ed. São Paulo: Dialética, 2008, p.13.

Ademais, necessário esclarecer que não é a mera transferência de titularidade de um bem (“compra e venda”) que provoca a incidência desse imposto. Tal transferência deve ser realizada através de um ato de comércio, por um empresário definido nos termos do Código Civil.

O art. 966 do referido texto prevê que empresário é quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços, não se incluindo nessa categoria *“quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa”*.

Assim, para que o ICMS possa ser cobrado pelo Estado, deve haver uma operação de transferência de titularidade de uma *mercadoria* entre um empresário e um consumidor, seja esse o consumidor final ou outro empresário, que adquire a mercadoria para revenda.

É nesse sentido que foi editada a Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça, que previu que *“não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”*.

É claro o motivo de ser dessa súmula: ao se transportar uma mercadoria de um estabelecimento para outro, de titularidade do mesmo contribuinte, não há mudança na titularidade jurídica do bem, não havendo, portanto, uma operação de circulação de mercadoria.

Aqui recai, portanto, a necessidade de se diferenciar mercadoria de produto industrializado.

1.2.3.1 Mercadoria X Produto Industrializado

Como já foi dito acima, a mercadoria é um bem que foi produzido em larga escala, para se destinar, obrigatoriamente, à comercialização. Roque Antonio

Carraza (2000, p.38) *apud* Daniel Prochalski (2009, p.232) dá o seguinte conceito à mercadoria:

“Mercadoria (espécie) é o bem móvel (gênero) objeto de atividade – sujeito à mercancia – obedecendo, por força disso, ao regime jurídico comercial. Será mercadoria, portanto, o bem móvel da empresa integrado ao estoque e que seja destinado, conforme o caso, à venda ou à revenda, com intuito de lucro. É propriedade extrínseca do bem móvel a sua destinação ao comércio”.¹²

Em contrapartida, o produto industrializado é um produto que se submeteu a qualquer operação que lhe modificou a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoou para o consumo. Assim, um produto industrializado pode vir a ser uma mercadoria e sofrer a incidência do ICMS, mas não obrigatoriamente o será. Para que seja classificado dessa maneira, o produto industrializado deve, de fato, ser colocado em disponibilidade no mercado, por um empresário, visando o lucro.

Com efeito, toda mercadoria é um bem, mas nem todo bem é uma mercadoria¹³.

A industrialização de um produto, para posterior destinação ao comércio, gera a incidência do IPI, e não do ICMS. Só quando esse produto passa, realmente, a ser uma mercadoria, é que esse último imposto incidirá.

Nesse sentido é o posicionamento de José Eduardo Soares de Melo:

“A distinção entre IPI e ICMS reside na circunstância de que, neste último tributo, há uma obrigação “de dar” um bem, sem que necessariamente tenha decorrido de uma anterior elaboração, gravando-se todo o ciclo mercantil de operações, ao passo que, no IPI, só se grava a “operação” realizada pelo próprio elaborador (industrial) do bem, na fase de sua produção. IPI e ICMS distinguem-se pela circunstância de que o primeiro não consiste, unicamente, num “dar”, mas também num “fazer”.¹⁴

12PROCHALSKI, Daniel. **ISS: Regra Matriz de Incidência e Conflitos de Competência**. Curitiba: Juruá Editor, 2009.

13 CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 9 ed. Malheiros: São Paulo, 2003, p.39.

14MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*. Pág. 65. 8ª edição. São Paulo: Dialética, 2005.

Assim, observa-se a importância do entendimento sobre em que consiste produto industrializado e mercadoria, para posterior entendimento a respeito da prestação de serviços.

1.3 Obrigação de Dar e Obrigação de Fazer para o Direito Civil

Segundo Antunes Varela, *“obrigação consiste na relação jurídica por virtude da qual uma pessoa pode exigir de uma outra, ficando esta vinculada ao correspondente dever de prestar.”*¹⁵

Faz-se necessário entender a diferença entre obrigação de dar e obrigação de fazer para o direito civil. Isso, porque, cada um dos impostos em análise neste trabalho, incide sobre uma relação jurídica pautada nessas duas obrigações: O ISS na de fazer e o ICMS na de dar.

Entretanto, não são poucos os casos em que essas duas obrigações ocorrem ao mesmo tempo em um único negócio jurídico, quando, por exemplo, há venda de mercadorias com concomitante prestação de serviços.

Orlando Gomes definiu obrigação como um *“vínculo jurídico entre duas partes, em virtude do qual uma delas fica adstrita a satisfazer uma prestação patrimonial de interesse da outra, que pode exigir-la, se não for cumprida espontaneamente, mediante agressão ao patrimônio do devedor.”*¹⁶

A obrigação de dar, para o ilustre Clóvis Beviláqua, *“é aquela cuja prestação consiste na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, seja para constituir*

15 VARELA, Antunes. **Direito das Obrigações: conceito, estrutura e função da relação obrigacional, fontes das obrigações, modalidades das obrigações.** Rio de Janeiro, Forense, 1977, p. 57.

16 GOMES, Orlando. **Obrigações.** 12ª edição. Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 10. Disponível em: <http://direitoobligacional.blogspot.com.br/2009/12/sobre-o-conceito-de-obrigacao.html>. Acesso em 02 de abril de 2017.

um direito real, seja somente para facilitar o uso, ou ainda, a simples detenção, seja finalmente, para restituí-la a seu dono"¹⁷.

Orlando Gomes complementa:

"Nas obrigações de dar, o que interessa ao credor é a coisa que lhe deve ser entregue, pouco lhe importando a atividade que o devedor precisa exercer para realizar a entrega. Nas obrigações de fazer, ao contrário, o fim que se tem em mira é aproveitar o serviço contratado." (*apud* BARRETO, 2005, p.43).

Assim, pode-se dizer que, na obrigação de dar, o devedor não precisa realizar nenhuma atividade específica no bem a ser entregue, pois a sua simples entrega já satisfaz o negócio jurídico, encerrando-o. Já na obrigação de fazer, o esforço físico ou mental que o devedor emprega na realização do serviço contratado é o que importa, em termos de satisfação da relação jurídica com o credor, independentemente de o contrato envolver a entrega de um bem ou não.

José Eduardo Soares de Melo assim conceitua a obrigação de fazer:

"A obrigação de fazer concerne à prestação de uma utilidade ou comodidade de terceiro, de modo personalizado e incindível, configurando-se de modo oposto à obrigação de dar (entrega de coisas móveis ou imóveis a terceiros)".¹⁸

Maria Helena Diniz, ainda, ao prelecionar sobre a matéria, esclarece que *"a obrigação de fazer é a que se vincula o devedor à prestação de um serviço como ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou de terceira pessoa"*.¹⁹

17 BEVILÁQUA, CLÓVIS. **Direito das Obrigações**. 9ª ed. Rio de Janeiro. Livraria Francisco Alves, 1957, pág. 54.

18 MELO, Fábio Soares de. **IPI: Questões Fundamentais**. São Paulo: MP Editora, 2008. Pág. 44.

19 DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. 9ª ed. 2º vol. São Paulo. Ed. Saraiva, 1995, p.85.

Assim, se a obrigação de fazer consistir na entrega de um bem, as características e detalhes desse bem é que irão se sobressair à simples transferência de titularidade dele, como aconteceria na obrigação de dar.

Apesar de, aparentemente, ser fácil distinguir esses institutos, os casos envolvendo conflito de competência entre os Estados e Municípios, no tocante à incidência do ICMS ou do ISS em certos negócios jurídicos são, cada vez mais, frequentes.

Para Marcelo Caron Baptista, a melhor forma de se resolver esses conflitos é olhando para o contrato realizado entre as partes. Isso, porque, nesse instrumento, o objeto da relação deve ser claro, para que não surjam dúvidas a respeito da forma como o negócio deve ser adimplido, o que geraria insegurança jurídica para os envolvidos.²⁰

Assim, observando-se a finalidade do contrato, é que se é capaz de determinar em que campo de incidência ele se encontra, se no do ISS ou no do ICMS.

20 BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS do texto à norma – Doutrina e Jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03**. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

2. CONSIDERAÇÕES GERAIS ACERCA DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Eduardo Sabbag dispõe que *“a competência tributária é a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei, proceda à instituição da exação tributária”*.²¹

A competência tributária pode ser vista de forma ampla ou restrita. De forma genérica, abarca toda e qualquer matéria de direito tributário, como, por exemplo, fiscalização de tributos, arrecadação, instituição, redução, majoração, concessão de benefícios fiscais etc. Já no sentido restrito, diz respeito a quem é competente para instituir, modificar e extinguir tributos.

Ricardo Alexandre explica essa diferenciação:

“A competência para legislar sobre direito tributário é o poder constitucionalmente atribuído para editar leis que versem sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. Trata-se de uma competência genérica para traçar regras sobre o exercício de tributar. Em contrapartida, a competência tributária é o poder constitucionalmente atribuído para editar leis que instituem tributos”.²²

21 SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

22 ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário esquematizado** / Ricardo Alexandre. – 3 ed. atual. ampli. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2009. Pág. 185.

A Constituição Federal, seu art. 24 c/c art. 30, determina que compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e, supletivamente, aos Municípios, legislar concorrentemente sobre direito tributário.

Assim, cabe à União estabelecer normas gerais de direito tributário, mas, diante de sua omissão, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios adquirem competência plena para legislar sobre essa matéria. Em já havendo normas gerais sobre a matéria, esses entes só podem editar normas que estejam de acordo com elas. Se as normas gerais não existiam e vierem a existir, aquelas já editadas pelos Estados e Municípios não serão revogadas, mas ficarão com sua eficácia suspensa naquilo que for contrário ao estatuído por elas (federais).

Não se pode confundir, entretanto, competência com capacidade tributária. A capacidade tributária é a possibilidade de integrar a relação jurídica tributária, passando a fazer parte do seu polo ativo, com a função de cobrar, arrecadar e fiscalizar tributos. Tal função não necessariamente vai pertencer apenas aos entes da federação, como acontece com a competência tributária, podendo ser delegada a outras pessoas jurídicas de direito público. Assim, essa entidade nunca poderá instituir, alterar ou extinguir tributos, mas fica responsável por administrar a incidência desse.

Um exemplo disso é que a União, ao instituir a taxa de controle e fiscalização ambiental, através da Lei 10.165/00, colocou o IBAMA, autarquia federal, como sujeito ativo da relação jurídica obrigacional tributária. Isso não quer dizer que o IBAMA tem competência para instituir, extinguir ou modificar essa taxa, mas fica responsável pela sua arrecadação, fiscalização etc.

Essa possibilidade está expressamente prevista no Código Tributário Nacional, em seu art. 7º, *in verbis*:

“A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou

decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do §3º do art. 18 da Constituição”.

Como foi dito anteriormente, o ISS é de competência municipal, ou seja, apenas os municípios podem instituí-lo, através de lei ordinária, dentro dos parâmetros que a Lei Complementar nº 116/03 prevê. Já o ICMS é de competência estadual, tendo como parâmetro a Lei Complementar nº 87/96. Não se pode esquecer, ademais, que o Distrito Federal acumula competências tanto dos estados, como dos municípios, sendo, portanto, competente para a instituição de ambos os impostos.

Não raro, municípios e estados entram em conflito na tributação de certas prestações de serviços, quando essas são feitas juntamente com o oferecimento de mercadorias, ou alguns serviços de comunicação que surgiram recentemente com o desenvolvimento tecnológico no Brasil. Isso ocorre, principalmente, por dificuldades dos entes federativos em encaixar o fato jurídico na hipótese de incidência desses impostos.

A Constituição Federal definiu, para a maioria das espécies e subespécies de tributos, qual seria sua regra-matriz de incidência, ou seja, quem são os sujeitos passivo e ativo, quais as possíveis bases de cálculo e alíquotas para cada tributo, além de determinar em que hipótese aquele tributo incidiria.

Ao fazer isso, o constituinte utilizou-se de certos termos de direito privado já definidos (renda, serviços, mercadoria etc.) e, consequentemente, ao utilizá-los quando da atribuição de competência aos Entes Federativos, recebeu-os da forma como haviam sido conceituados. Assim, se o constituinte não fez nenhuma ressalva a respeito da definição dada a esses termos, é porque quis que o Poder Público os recebesse da forma como eram conhecidos, não havendo espaço para alterações.

Dessa forma, para Leandro Paulsen, esses conceitos, institutos e formas não podem ser deturpados nem estendidos pelo legislador ordinário, de modo que uma lei que o faça ofende não apenas o CTN, mas também a Constituição Federal,

dado o fato destes conceitos terem se incorporado à Magna Carta quando esta foi promulgada.²³

Assim, o texto constitucional procurou evitar que houvesse alguma dúvida entre os entes federativos a respeito de quem é o responsável pela tributação de determinado fato e como essa tributação pode ser feita.

Entretanto, novos acontecimentos estão ocorrendo a todo momento, em todo lugar, não sendo possível que o constituinte, à época da elaboração da Constituição, tivesse capacidade de prever todo e qualquer fato jurídico que pudesse ensejar a incidência de algum tributo.

Dessa forma, e, principalmente, diante do intenso avanço tecnológico que o Brasil vem vivendo, é que ocorrem situações em que não se tem certeza sobre qual tributo deve incidir, o que acaba por provocar os conflitos de competência.

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, conflitos de competência não ocorrem, mas sim, uma invasão de competência, devido à má interpretação do ente político a respeito da sua esfera de competência constitucionalmente prevista.²⁴

Tais conflitos podem acabar gerando a bitributação por parte de dois entes federativos, o que coloca em risco a segurança jurídica do contribuinte. Assim, diante das lacunas deixadas pelo constituinte e pelas, eventualmente, deixadas pelos legisladores infraconstitucionais quando da instituição de um tributo, é que se deve recorrer ao entendimento jurisprudencial sobre cada caso, sendo essa a única forma de dirimir os conflitos de competência que surgem a cada dia.

23 PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012, P. 886-888.

24 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2012. Pág. 89.

3. CASOS POLÊMICOS ENVOLVENDO SERVIÇOS PRESTADOS COM OFERECIMENTO DE MERCADORIA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO À LUZ DO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL

A grande discussão, de que trata o presente estudo, gira em torno dos serviços que são prestados concomitantemente com operações de circulação de mercadoria. São os chamados “**contratos mistos**”. Nesses, ocorre a alienação de serviços e mercadorias, ou seja, a junção das obrigações de dar e de fazer.

Como não pode existir o fenômeno da bitributação, nesses tipos de contrato, em regra, ou só incide o ISS sobre todo o valor, ou só o ICMS. Porém, em casos excepcionais, os dois impostos podem incidir sobre mesmo contrato, possuindo, entretanto, bases de cálculos diferentes.

3.1 Regra geral de incidência em contratos mistos

Em regra, se num contrato, em que há prestação de serviço com concomitante venda de mercadorias, o serviço prestado estiver previsto na lista anexa à LC 116/03, o Estado deve se abster de tributar o fato jurídico com o ICMS. Porém, se o serviço não estiver previsto nessa lista, apenas o ICMS poderá incidir sobre todo o contrato, inclusive sobre a parte do serviço.

Para facilitar o entendimento, pode-se analisar o julgamento do STJ (REsp 1.092.206/SP), conforme abaixo:

“(a) Sobre as operações “puras” de circulação de mercadoria incide ICMS; (b) Sobre as operações “puras” de prestação de serviços previstos na lista de que trata a LC nº1166/2003, incide ISS; e (c) Sobre operações mistas incidirá o ISS sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC nº1666/2003, e incidirá o ICMS sobre o “total da operação” sempre que o serviço agregado não estiver no rol dos tributáveis pelos Municípios, conforme a referida lista.”²⁵

Em outras palavras, nas Operações Mistas, sempre que houver dúvida sobre qual é o tributo incidente, devemos verificar a Lista no Anexo da Lei Complementar nº 166/2003. Se o tal serviço estiver previsto na lista, incidirá o ISS. Caso contrário, incidirá o ICMS.

Dos serviços que não estão previstos na lista, sobre os quais o ICMS incide sozinho, o Superior Tribunal de Justiça reconhece apenas dois: O serviço de confecção de cartões telefônicos de orelhão e o serviço de montagem de óculos por encomenda, prestado pelas óticas, no qual, além da venda dos óculos, existe a atividade de montagem das lentes, adaptadas para cada cliente em específico.

Porém, há cinco tipos de contratos em que, mesmo os serviços estando presentes na lista anexa da LC 116/03, incidirá tanto o ISS, como o ICMS. São eles os constantes nos itens 7.02, 7.05, 14.01, 14.03 e 17.11 da referida lista.

Em todos esses itens, o próprio texto da lei faz uma ressalva à parte do contrato que sofrerá incidência do ICMS. Assim, conclui-se que o imposto estadual incidirá apenas sobre o valor correspondente à mercadoria, enquanto o imposto municipal incidirá sobre o valor restante do contrato. Nesse caso, não ocorre bitributação, visto que cada imposto tem sua própria base de cálculo.

Para exemplificar, tem-se o item 17.11 da lista: quando se contrata um *buffet*, para a organização de um evento, o contrato inclui o oferecimento de alimentos e bebidas, além do serviço dos funcionários da empresa, quais sejam, garçons, cozinheiro, faxineiro etc. Nesse caso, seguindo a regra explicada acima, o

25 RECURSO ESPECIAL Nº 1.092.206 - SP (2008/0220511-9) RELATOR : MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=864595&num_registro=200802205119&data=20090323&formato=PDF.

valor dos alimentos e das bebidas é tributado pelo ICMS e o ISS recairá sobre o valor restante do contrato.

Entretanto, existem diversos tipos de serviços, que são prestados com oferecimento de mercadoria, a respeito dos quais a legislação não é clara sobre como será feita sua tributação. Isso, porque, a própria lista anexa da LC 116/03 traz serviços de forma geral, não sendo capaz de abarcar todas as peculiaridades que podem existir nos diferentes tipos de contratos.

Abaixo, serão abordados casos polêmicos, para os quais a legislação não dá uma solução, sendo necessário recorrer ao entendimento jurisprudencial para resguardar a segurança jurídica dos contribuintes.

3.2 Casos Polêmicos e o Entendimento Jurisprudencial

3.2.1 Bares e Restaurantes

O primeiro caso a ser tratado diz respeito ao serviço prestado em bares e restaurantes, que envolve tanto obrigações de fazer, como obrigações de dar, a partir do momento em que bebidas e alimentos são fornecidos por esses estabelecimentos.

A discussão se iniciou quando do surgimento do Decreto-Lei 406/98, que estabelecia normas gerais de direito tributário, aplicáveis aos Impostos sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM) e Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

O art. 1º desse texto previa que o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM) tinha como fato gerador o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares.

Entretanto, houve grande discussão a respeito da validade desse dispositivo, devido à natureza de *obrigação de fazer* dos serviços prestados por

bares e restaurantes. Assim, Estados e Municípios entraram em conflito, pois ambos acreditavam que eram competentes para tributar o referido fato jurídico.

Roque Antonio Carrazza, acreditando prevalecer o serviço sobre o oferecimento de mercadorias, assim entendia:

"[...] o fornecimento de alimentação, bebidas etc. em bares, cafés e estabelecimentos similares é apenas o meio, ou um dos meios, de implementar-se o serviço em apreço, o serviço em questão. O restaurante, penso eu, não pratica operações mercantis; o restaurante presta serviços, serviços que exigem, para implementar-se, o fornecimento de matérias-primas – comida e bebida; mas exige também para implementar-se a utilização de ferramentas, de equipamentos, de todo um trem de cozinha; exige ainda para implementar-se a presença do maitre, do garçom, do manobrista, do cozinheiro, de pessoas especializadas. Em alguns casos (eu me refiro a restaurantes mais sofisticados) exige até o fornecimento de diversão, de música ambiente, de pista de danças, de show, e assim por diante." ²⁶

Para muitos doutrinadores, a incidência do ISS era clara, visto que, como explicou Carrazza, o oferecimento de alimentos e bebidas consiste apenas num meio de alcançar a atividade-fim do estabelecimento, que é a prestação de serviço.

O posicionamento começou a tomar outra direção quando a Constituição Federal de 1988 foi promulgada, determinando que cabia à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especificamente no tocante à definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados no texto constitucional, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Assim, foram editadas as Leis Complementares 87/96, referente ao ICMS, e 116/03, referente ao ISS. Essa última, em seu art. 1º, determinou que o ISS teria como fato gerador a prestação de serviços constantes na lista anexa, ainda que esses não se constituam como a atividade preponderante do prestador.

Para alguns, a lista era apenas exemplificativa e, para outros, taxativa. Porém, entender tal lista como exemplificativa causaria grande insegurança jurídica,

26 CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto Sobre Serviços. **Revista de Direito Tributário**. v. 48, São Paulo, p. 201/220, abr.-jun./1989. Pág. 212.

pois daria margem à tributação de outros serviços, que não os previstos nela, a critério dos municípios.

Ocorre que, o serviço prestado por bares e restaurantes não foi incluso na referida lista. Devido a isso, o posicionamento dos tribunais passou a ser de que tal serviço deveria sofrer a incidência apenas do ICMS, por se encaixar na situação prevista no art. 155, §2º, IX, “b”, da CF/88.

Nesse sentido, observa-se o precedente do STJ abaixo:

ICMS - BARES E RESTAURANTES - BASE DE CALCULO. NO FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO, BEBIDAS, ETC., POR RESTAURANTES, BARES E OUTROS ESTABELECIMENTOS CONGENERES, EXISTE SAÍDA DE MERCADORIAS, POUCO IMPORTANDO SE O FREQUÊS CONSOME ALI OU NÃO. HAVENDO CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA, INCIDE O ICMS, INCLUSIVE SOBRE A PARTE DE SERVIÇO. RECURSO PROVIDO.

(STJ - REsp: 148726 PE 1997/0065897-0, Relator: Ministro GARCIA VIEIRA, Data de Julgamento: 18/12/1997, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 16.03.1998 p. 32)

Tal entendimento foi pacificado pela Súmula nº 163 do STJ, *in verbis*:

Súmula nº 163: O fornecimento de mercadoria com a simultânea prestação de serviços em bares e restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação.

Muitos consideram esse entendimento inconstitucional, pois alegam que os tribunais usaram como fundamento da decisão o fato de que, se não fossem tributados pelo ICMS, os restaurantes, bares, cafés e similares não sofreriam nenhum tipo de tributação, pois o serviço prestado por eles não está presente na lista anexa à LC 116/03, não caracterizando fato gerador do ISS.

Para parte da doutrina, trata-se de uma lógica absurda, justificar a incidência de um tributo em razão de não poder incidir outro. Porém, independentemente dos pensamentos contrários, é esse o posicionamento que prevalece nos dias atuais.

3.2.2 Diárias Hospitalares

O serviço de assistência médica está previsto no item 4, e subsequentes, da lista anexa à LC 116/03. Entretanto, os serviços prestados por hospitais, na maioria das vezes, envolvem o oferecimento de medicamentos e alimentação aos pacientes.

Assim, grande discussão surgiu a respeito de como se daria a tributação desse serviço, visto que o mesmo é prestado concomitantemente com oferecimento de bens, que, para alguns, consistiam em mercadoria.

O conflito existia no âmbito do próprio STJ, onde algumas Turmas julgavam no sentido de não incidir o ISS sobre os medicamentos e alimentos oferecidos pelos hospitais e, outras, defenderem que esse imposto deveria incidir.

O argumento usado pelas últimas era de que o serviço de assistência médica, previsto na LC 116/03, quando prestado por hospitais, era pago pelos pacientes através das diárias hospitalares. Essas, deveriam compor um valor fixo, o qual incluiria eventuais medicamentos e alimentos que aqueles viessem a necessitar.

Observa-se, abaixo, duas decisões conflitantes do STJ:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. ESTABELECIMENTO HOSPITALAR. MEDICAÇÃO E ALIMENTOS. SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA MÉDICA PRESTADOS AOS PACIENTES. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. OS SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA MÉDICA PRESTADOS PELOS HOSPITAIS AOS SEUS PACIENTES, MESMO ENVOLVENDO A PARTE RELATIVA AO FORNECIMENTO DE REMÉDIOS E ALIMENTOS, ESTÃO SUJEITOS AO ISS.

(STJ - REsp: 25599 SP 1992/0019263-7, Relator: Ministro HÉLIO MOSIMANN, Data de Julgamento: 21/08/1995, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 11.09.1995 p. 28815 LEXJTACSP vol. 159 p. 498 RSTJ vol. 164 p. 556 RT vol. 722 p. 299)

TRIBUTÁRIO. SERVIÇOS HOSPITALARES. ISS. MEDICAMENTOS UTILIZADOS E REFEIÇÕES SERVIDAS NOS HOSPITAIS. NÃO INCIDÊNCIA. 1. NÃO HÁ QUE SE FALAR EM INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE MERCADORIAS ENVOLVIDAS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO EFETUADO NOS HOSPITAIS. 2. PRECEDENTE. 3. RECURSO IMPROVIDO.

(STJ - REsp: 132435 CE 1997/0034578-5, Relator: Ministro JOSÉ DELGADO, Data de Julgamento: 06/10/1997, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 17.11.1997 p. 59448 LEXSTJ vol. 103 p. 176)

Diante da discussão que girava em torno desse assunto, em 2003, a 1ª Seção do STJ aprovou a Súmula nº 274, estabelecendo que *“O ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares”*, o que encerrou os conflitos existentes a respeito desse tema.

3.2.3 Farmácias de Manipulação

A tributação das farmácias de manipulação, cada vez mais comuns nos dias atuais, é outro caso que, ainda, gera grande polêmica no direito tributário. Isso ocorre pelo fato de a Lei Complementar 116/03 ter incluído, em sua lista anexa, o item 4.07, referente a “serviços farmacêuticos”.

Assim, farmácias, em geral, sofrem a tributação do ISS, de competência municipal, por estarem inclusas no item 4 da lista anexa: *“serviços de saúde, assistência médica e congêneres”*. Quanto a isso, não há qualquer dúvida. Entretanto, quando se trata das farmácias de manipulação, atualmente em crescimento em todo o Brasil, pode-se observar grande divergência de pensamentos.

Para os Estados, os objetos manipulados constituem verdadeiras mercadorias, o que enseja, portanto, a incidência do ICMS. Eles defendem que os serviços prestados por esses estabelecimentos não se enquadrariam no item 4.07 da supramencionada lei, visto que não consistiriam em serviços farmacêuticos propriamente ditos. Assim, as farmácias de manipulação funcionariam como uma empresa que comercializa produtos relacionados à saúde, beleza, estética etc., devendo ser tributadas apenas com o ICMS.

Por outro lado, os Municípios defendem que, por serem preparados de acordo com a necessidade do cliente, de forma individualizada ou personalizada, com base em orientação emitida por profissional autorizado, os medicamentos manipulados sofreriam a incidência do ISS.

Para eles, a atividade realizada por esses estabelecimentos consistiria em uma prestação de serviço, ou seja, uma obrigação de fazer do farmacêutico para com o cliente. Defendem que o prestador elabora a medicação de forma diferenciada, a depender da demanda de cada tomador, prevalecendo, portanto, o serviço efetuado em detrimento do bem produzido.

O STJ, em diversos julgados, tem se firmado no sentido de que só incide o ISS sobre os serviços de manipulação de medicamentos, não só por considerar que tais serviços compõem o item 4.07 da lista anexa, como por defender que se trata, muito mais, de uma obrigação de fazer, em que são levadas em conta as qualidades específicas do cliente, do que de uma mera comercialização de mercadorias, visto que o produto não existiria sem a atuação do prestador.

Nesse sentido, estão os precedentes abaixo:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. SERVIÇOS DE MANIPULAÇÃO DE MEDICAMENTOS. NÃO INCIDÊNCIA. ATIVIDADE QUE CONSTA NA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 118/03. SUBMISSÃO AO ISSQN.

1. Hipótese em que Estado-membro questiona a incidência de ICMS sobre a venda de medicamentos manipulados por farmácia. 2. "Os serviços farmacêuticos constam do item 4.07 da lista anexa à LC 116/03 como serviços sujeitos à incidência do ISSQN. Assim, a partir da vigência dessa Lei, o fornecimento de medicamentos manipulados por farmácias, por constituir operação mista que agrega necessária e substancialmente a prestação de um típico serviço farmacêutico, não está sujeita a ICMS, mas a ISSQN" (REsp. 881.035/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 26.3.2008). No mesmo sentido: REsp 975.105/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 9.3.2009. 3. O que se agrega são os produtos utilizados pelo técnico à consecução de seu ofício, e não, como pretende o agravante, a mercadoria ao serviço por ele executado. Na verdade, o negócio jurídico travado, diga-se, a manipulação de fórmulas medicamentosais sob encomenda, diz respeito à atividade do profissional. **O discrimen está na opção daquele que busca a fórmula e privilegia o labor do técnico farmacêutico ao invés de optar pelo medicamento industrializado, dito "de prateleira".** 4. Agravo regimental não provido.

(STJ - AgRg no REsp: 1158069 PE 2009/0184593-5, Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data de Julgamento: 20/04/2010, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 03/05/2010)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. DELIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS. ICMS E ISSQN. CRITÉRIOS. SERVIÇOS FARMACÊUTICOS. MANIPULAÇÃO DE MEDICAMENTOS. SERVIÇOS INCLUÍDOS NA LISTA ANEXA À LC 116/03. INCIDÊNCIA DE ISSQN. 1. Segundo decorre do sistema normativo

específico (art. 155, II, § 2º, IX, b e 156, III da CF, art. 2º, IV da LC 87/96 e art. 1º, § 2º da LC 116/03), a delimitação dos campos de competência tributária entre Estados e Municípios, relativamente a incidência de ICMS e de ISSQN, está submetida aos seguintes critérios: (a) sobre operações de circulação de mercadoria e sobre serviços de transporte interestadual e internacional e de comunicações incide ICMS; (b) sobre operações de prestação de serviços compreendidos na lista de que trata a LC 116/03, incide ISSQN; e (c) sobre operações mistas, assim entendidas as que agregam mercadorias e serviços, incide o ISSQN sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC 116/03 e incide ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista. Precedentes de ambas as Turmas do STF. 2. Os serviços farmacêuticos constam do item 4.07 da lista anexa à LC 116/03 como serviços sujeitos à incidência do ISSQN. Assim, a partir da vigência dessa Lei, o fornecimento de medicamentos manipulados por farmácias, por constituir operação mista que agrega necessária e substancialmente a prestação de um típico serviço farmacêutico, não está sujeita a ICMS, mas a ISSQN. 3. Recurso provido.

(STJ - REsp: 881035 RS 2006/0197369-4, Relator: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Data de Julgamento: 06/03/2008, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 26/03/2008RDDT vol. 153 p. 133)

Outro argumento usado por esse tribunal é o de que o medicamento manipulado consistiria em produto feito por encomenda, que, conforme será tratado adiante, já tem entendimento firmado de ser tributado através do ISS.

Apesar do forte posicionamento do STJ, algumas decisões ainda foram proferidas no sentido de entender que apenas o ICMS deveria incidir na manipulação de medicamentos, principalmente no âmbito do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Observa-se a jurisprudência abaixo:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. ICMS. ISS. MANIPULAÇÃO, AVIAMENTO E VENDA DE MEDICAMENTOS. OPERAÇÃO MISTA. INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE O VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO. SENDO CASO DE INCIDÊNCIA DE ICMS, NÃO SE COGITA DE O FATO GERADOR DAR ENSEJO AO ISSQN. HAVENDO CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS (OBRIGAÇÃO DE DAR, E NÃO DE FAZER), INCIDE O IMPOSTO ESTADUAL. NO DIZER DE HUGO DE BRITO MACHADO “OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS SÃO QUAISQUER ATOS OU NEGÓCIOS, INDEPENDENTEMENTE DA NATUREZA JURÍDICA ESPECÍFICA DE CADA UM DELES, QUE IMPLICAM MUDANÇA DE PROPRIEDADE DAS MERCADORIAS, DENTRO DA CIRCULAÇÃO ECONÔMICA QUE AS LEVA DA FONTE ATÉ O CONSUMIDOR” (CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, MALHEIROS, 1997, P. 263). O FATO DE A AUTORA CONFECCIONAR, MANIPULAR E TRANSACIONAR MEDICAMENTOS AGREGANDO OUTROS ELEMENTOS AOS SAIS BÁSICOS, DEMONSTRA QUE ESTÁ A PRODUZIR UM BEM MÓVEL, O QUAL SE CONSTITUI EM MERCADORIA. PRECEDENTES

JURISPRUDENCIAIS. SENTENÇA CONFIRMADA; APELAÇÃO DESPROVIDA. (Apelação Cível Nº 70007970825, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Túlio de Oliveira Martins, Julgado em 23/02/2005)²⁷

Tratou-se de caso envolvendo a DERMAPELLE FARMÁCIA DE MANIPULAÇÃO LTDA. E OUTRO(A/S), empresas atuantes na área dos serviços de manipulação de medicamentos. Para esse tribunal, o que deveria se levar em conta era a natureza da relação jurídica, que envolvia o interesse do cliente em obter uma mercadoria, e não um serviço.

As referidas empresas farmacêuticas interpuseram Recurso Especial de nº 975105/RS contra a decisão dada pelo TJRS, que determinava que deveria incidir o ICMS sobre tais serviços. O REsp foi julgado pelo STJ, que manteve seu posicionamento, determinando que esses serviços sofriam a incidência apenas do ISS.

Não conformado com a decisão do STJ, o Estado do Rio Grande do Sul interpôs Recurso Extraordinário de nº 605.552 junto ao STF, que acabou por reconhecer a Repercussão Geral da matéria, conforme decisão a seguir:

Tributário. ISS. ICMS. Farmácias de manipulação. Fornecimento de medicamentos manipulados. Hipótese de incidência. Repercussão geral. 1. Os fatos geradores do ISS e do ICMS nas operações mistas de manipulação e fornecimento de medicamentos por farmácias de manipulação dão margem a inúmeros conflitos por sobreposição de âmbitos de incidência. Trata-se, portanto, de matéria de grande densidade constitucional. 2. Repercussão geral reconhecida. (RE 605552/RG, Relator Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 31/03/2011, DJe-090 DIVULG 13-05-2011 PUBLIC 16-05-2011).

Assim, atualmente, o Recurso Extraordinário se encontra aguardando julgamento, tendo sido colocado na Pauta nº 66/2016, publicada em 04 de outubro de 2016. Acredita-se, dessa forma, que, em breve, essa matéria será finalmente resolvida, o que irá pôr fim aos conflitos existentes, proporcionando maior segurança jurídica aos contribuintes.

3.2.4 Softwares

27 1ª Seção, STJ, julgado em 09/05/1995, DJ 16/05/1995 p. 13549

Durante muito tempo existiu a discussão a respeito da tributação de *softwares*. A dúvida consistia em saber se esse programa seria uma mercadoria, sobre a qual incidiria o ICMS, ou uma prestação de serviço, sofrendo a incidência do ISS.

A lista anexa à LC 116/03 previu, em seu item 1 – “serviços de informática e congêneres”, que as operações de licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador (*softwares*) são tributadas através do ISS, visto que tais programas são bens incorpóreos, não podendo representar uma mercadoria propriamente dita.

Entretanto, quando esses programas são produzidos em série ou escala, e copiados para CDS, com o objetivo de serem comercializados no varejo, eles se tornam *softwares de prateleira* (exemplar standard), transformando-se em mercadorias. Assim, nesses casos, as operações envolvendo sua circulação são fatos geradores do ICMS.

Observa-se o entendimento do STF sobre o assunto:

TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. ICMS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). COMERCIALIZAÇÃO. No julgamento do RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar standard de programa de computador, também chamado “de prateleira”, e o licenciamento ou cessão do direito de uso de software. A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS. Recurso conhecido e provido.

(STF - RE: 199464 SP, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, Data de Julgamento: 02/03/1999, Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 30-04-1999 PP-00023 EMENT VOL-01948-02 PP-00307)

Ademais, esse mesmo Tribunal Superior, em 2010, entendeu que o ICMS pode incidir, inclusive, quando esse software é adquirido por meio de transferência eletrônica de dados, não precisando, necessariamente, que esteja fisicamente disponível numa loja. Basta que esse programa tenha natureza de mercadoria, ou seja, seja produzido em série e larga escala, com fins de comercialização, sendo disponibilizado para os consumidores de forma indistinta.

Por outro lado, quando o software é feito por encomenda, ou seja, elaborado especificamente para um determinado usuário, consistirá numa prestação de serviço, ensejando a incidência do ISS.

O STJ se posiciona nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ISS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). CIRCULAÇÃO. 1. SE AS OPERAÇÕES ENVOLVENDO A EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DE PROGRAMA DE COMPUTADOR SÃO REALIZADAS MEDIANTE A OUTORGA DE CONTRATOS DE CESSÃO OU LICENÇA DE USO DE DETERMINADO "SOFTWARE" FORNECIDO PELO AUTOR OU DETENTOR DOS DIREITOS SOBRE O MESMO, COM FIM ESPECÍFICO E PARA ATENDER A DETERMINADA NECESSIDADE DO USUÁRIO, TEM-SE CARACTERIZADO O FENÔMENO TRIBUTÁRIO DENOMINADO PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, PORTANTO, SUJEITO AO PAGAMENTO DO ISS (ITEM 24, DA LISTA DE SERVIÇOS, ANEXO AO DL 406/68). 2- SE, PORÉM, TAIS PROGRAMAS DE COMPUTAÇÃO SÃO FEITOS EM LARGA ESCALA E DE MANEIRA UNIFORME, ISTO É, NÃO SE DESTINANDO AO ATENDIMENTO DE DETERMINADAS NECESSIDADES DO USUÁRIO A QUE PARA TANTO FORAM CRIADOS, SENDO COLOCADOS NO MERCADO PARA AQUISIÇÃO POR QUALQUER UM DO POVO, PASSAM A SER CONSIDERADOS MERCADORIAS QUE CIRCULAM, GERANDO VÁRIOS TIPOS DE NEGÓCIO JURÍDICO (COMPRA E VENDA, TROCA, CESSÃO, EMPRÉSTIMO, LOCAÇÃO ETC), SUJEITANDO-SE, PORTANTO, AO ICMS. 3- DEFINIDO NO ACORDÃO DE SEGUNDO GRAU QUE OS PROGRAMAS DE COMPUTAÇÃO EXPLORADOS PELAS EMPRESAS RECORRENTES SÃO UNIFORMES, A EXEMPLO DO "WORD 6, WINDOWS", ETC, E COLOCADOS A DISPOSIÇÃO DO MERCADO, PELO QUE PODEM SER ADQUIRIDOS POR QUALQUER PESSOA, NÃO É POSSÍVEL, EM SEDE DE MANDADO DE SEGURANÇA, A REDISCUSSÃO DESSA TEMÁTICA, POR TER SIDO ELA ASSENTADA COM BASE NO EXAME DAS PROVAS DISCUTIDAS NOS AUTOS. 4- RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO. CONFIRMAÇÃO DO ACORDÃO HOSTILIZADO PARA RECONHECER, NO CASO, A LEGITIMIDADE DA COBRANÇA DO ICMS.

(STJ - REsp: 123022 RS 1997/0017225-2, Relator: Ministro JOSÉ DELGADO, Data de Julgamento: 14/08/1997, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 27.10.1997 p. 54729 LEXSTJ vol. 103 p. 147 RDR vol. 10 p. 204 RT vol. 748 p. 109).

Existem, ainda, casos que a Receita Federal Brasileira intitula de “híbridos”, nos quais o software é feito em escala, porém uma adaptação é imprescindível para adequá-lo às necessidades do cliente.

A própria RFB já se manifestou sobre qual seria a solução para esses casos, alegando que é necessário analisar o tipo de ajuste feito no programa, já que pequenas modificações não alteram a sua natureza de mercadoria e não o torna exclusivo para determinado cliente.

Observa-se abaixo a **Solução de Consulta Cosit nº 123, de 28 de maio de 2014**:

“Em relação às receitas decorrentes da comercialização de programas adaptados (customized), entende-se que as adaptações feitas no produto pronto para cada cliente, representam meros ajustes no programa, permitindo que o software (que já existia antes da relação jurídica) possa atender às necessidades daquele cliente. Tais adaptações não configuram verdadeira encomenda de um programa e, portanto, as respectivas receitas não são auferidas em decorrência da prestação de serviços.” (Grifei)²⁸

Mesmo com a solução encontrada pela Receita, a definição do que seria um “mero ajuste” ou uma modificação capaz de modificar a tributação do fato jurídico, ainda é muito abstrata, o que faz com que ainda existam muitos conflitos entre Estados e Municípios em torno desse tema.

3.2.5 Provedores de internet

A tributação das empresas provedoras de acesso à Internet foi assunto de grande divergência de posicionamentos. Após inúmeras decisões contraditórias, o STJ, através da Súmula nº 334, estabeleceu o entendimento de que “O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet”. Assim, tais serviços devem ser tributados pelo ISS, por não serem considerados serviços de telecomunicação.

A justificativa para tal decisão foi a de que os provedores de internet prestam um *Serviço de Valor Adicionado* (SVA) e não um serviço de comunicação propriamente dito. Isso quer dizer que o serviço de comunicação já existe e é independente do SVA, consistindo, o último, apenas em um acréscimo de recursos ao primeiro, que lhe dá suporte, conforme previu o art. 61 da Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9.472/97)²⁹.

28 MARQUES, Alexandre. **A polêmica tributação dos softwares: ICMS ou ISS?** Disponível em: <http://focotributario.com.br/a-polemica-tributacao-dos-softwares-iss-ou-icms/>. Acesso em 13 de abril de 2017.

29 “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 como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações.”

Assim, o serviço de valor adicionado pode ser prestado por terceiros (aos quais a LGT assegura expressamente o acesso à rede de telecomunicações para esse fim – art. 61, §2º) ou, até mesmo, pela própria operadora prestadora do serviço de comunicação. Nessa última hipótese, contudo, a operadora não estará atuando como prestadora de serviços de telecomunicações, mas sim como prestadora de SVA.

Tal pensamento também levou em consideração a Norma nº 04/95 do Ministério das Comunicações³⁰, que também abordou o serviço de provimento de acesso à Internet como um serviço de valor adicionado, sendo, esse, mero usuário do serviço de comunicação, usando-o como suporte para acrescentar-lhes novas utilidades.

Nesse sentido, defende CARRAZZA:

“I – (...). O que se tributa, no caso, por meio de ICMS-comunicação é, tão-somente, a prestação do serviço telefônico lato sensu que viabiliza a utilização da Internet. II – É que o provedor de acesso não presta o serviço de comunicação de que aqui se cogita, mas apenas viabiliza o acesso à Internet,

30 Norma nº 04/95 do Ministério das Comunicações:

“3. DEFINIÇÕES

- a. Internet: nome genérico que designa o conjunto de redes, os meios de transmissão e comutação, roteadores, equipamentos e protocolos necessários à comunicação entre computadores, bem como o „software” e os dados contidos nestes computadores;
- b. Serviço de Valor Adicionado: serviço que acrescenta a uma rede preexistente de um serviço de telecomunicações, meios ou recursos que criam novas utilidades específicas, ou novas atividades produtivas, relacionadas com o acesso, armazenamento, movimentação e recuperação de informações;
- c. Serviço de Conexão à Internet (SCI): nome genérico que designa Serviço de Valor Adicionado que possibilita o acesso à Internet a Usuários e Provedores de Serviços de Informações;
- d. Provedor de Serviço de Conexão à Internet (PSCI): entidade que presta o Serviço de Conexão à Internet;

4. SERVIÇO DE CONEXÃO À INTERNET

4.1. Para efeito desta Norma, considera-se que o Serviço de Conexão à Internet constitui-se:

- a. dos equipamentos necessários aos processos de roteamento, armazenamento e encaminhamento de informações, e dos „software” e „hardware” necessários para o provedor implementar os protocolos da Internet e gerenciar e administrar o serviço;
- b. das rotinas para administração de conexões à Internet (senhas, endereços e domínios Internet);
- c. dos „softwares” dispostos pelo PSCI: aplicativos tais como – correio eletrônico, acesso a computadores remotos, transferência de arquivos, acesso a banco de dados, acesso a diretórios, e outros correlatos –, mecanismos de controle e segurança, e outros;
- d. dos arquivos de dados, cadastros e outras informações dispostas pelo PSCI;
- e. do „hardware” necessário para o provedor ofertar, manter, gerenciar e administrar os „softwares” e os arquivos especificados nas letras „b”, „c” e „d” deste subitem;
- f. outros „hardwares” e „softwares” específicos, utilizados pelo PSCI.”

via um canal aberto (p. ex., a linha telefônica). Dito de outro modo, fornece condições materiais para um usuário ingressar no ambiente da Internet.”³¹

Assim, observa-se que o posicionamento dos que defendem que os provedores de internet não devem ser tributados pelo ICMS é de que não se trata de um serviço de comunicação, mas sim um acréscimo de recursos a uma comunicação já existente.

Por outro lado, há quem defenda que o ICMS deve sim incidir sobre o serviço de provimento de acesso à internet. É o caso de CELSO BASTOS, que acredita se tratar esse serviço de um *“novo meio de comunicação e, por conseguinte, de uma nova prestação de serviços de comunicação (...)”*.³²

Apesar das divergências de pensamentos, já foi visto que a matéria foi pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, através da supramencionada Súmula nº 334, a qual determinou que as empresas provedoras de acesso à internet são tributadas pelo ISS, por não consistir esse serviço num serviço de comunicação.

3.2.6 Impressos Gráficos

A tributação dos impressos realizados por empresas gráficas foi, durante muito tempo, outro tema de grande discussão doutrinária e jurisprudencial. Com a publicação da LC 116/2003, cuja lista anexa previu, em seu item 13.05, que sofria a incidência do ISS os serviços de composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia, passou-se a se discutir se todos os impressos gráficos seriam tributados pelo ISS, ou se haveria alguma exceção a essa regra.

O STJ, visando pacificar a questão, publicou a Súmula nº 156, determinando que apenas os impressos gráficos personalizados é que sofreriam a incidência do ISS, mesmo que o serviço fosse prestado com oferecimento de bens.

Assim, quando a arte gráfica for feita sob encomenda, em que o serviço realizado na sua confecção é essencial para se alcançar o resultado específico buscado pelo cliente, incidirá o ISS. Já se o impresso for feito em escala, destinado à

31 CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 183.

32 **BASTOS**, Celso Ribeiro. Tributação na Internet. MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). Tributação na Internet. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 74.

comercialização ou à industrialização, equiparando-se a uma mercadoria, incidirá o ICMS.

Como exemplos de impressos personalizados, pode-se mencionar os cartões de visita, os convites etc., que são confeccionados de forma individualizada para cada cliente.

Por outro lado, cadernos, fichários, agendas etc., são considerados mercadorias, destinadas ao comércio, assim, não se encaixam no conceito de impressos personalizados, devendo ser tributados com o ICMS.

3.2.7 Industrialização por encomenda

A industrialização por encomenda, e sua tributação, são analisadas por Marcelo Caron Baptista da seguinte maneira:

“Haverá industrialização por encomenda, nos moldes da empreitada de materiais, quando o produto for peculiar, alheio ao rol daqueles que são, normalmente, produzidos pela indústria, hipótese na qual somente será viável falar em incidência do ISS, pois a prestação-fim será a de fazer, enquanto o dar – entregar o produto encomendado – não passará de uma prestação-meio”.³³

Conforme explicado anteriormente, o ISS incide sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, que não sejam da competência estadual. Serviço, para fins de incidência desse imposto, é uma obrigação de fazer realizada de maneira personificada e individualizada (“sob medida”) para cada contratante. Diferentemente da industrialização, que é a modificação em massa de produtos, na qual o industrial aplica as características que entende serem viáveis à sua comercialização, sendo o produto, por fim, colocado à disponibilidade da população em geral, não havendo, portanto, relação de pessoalidade com aquele bem produzido.

Nesse último caso, observa-se que se está diante de uma verdadeira compra e venda de coisa futura (obrigação de dar), pois os bens produzidos advirão

33 BAPTISTA, Marcelo Caron. ISS do texto à norma – Doutrina e Jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. Pág. 320.

da linha normal de produção do vendedor, que realiza essa atividade habitualmente. Já no primeiro caso, é clara a predominância da obrigação de fazer sobre a obrigação de dar o produto final, visto que esse será marcado por suas características específicas e individuais, revelando-se *intuiti personae*.

Para Clélio Chiesa, nesse tipo de contrato, não há que se falar na incidência de ICMS ou IPI, devendo incidir apenas o ISS, *in verbis*:

“No contrato de industrialização por encomenda, entendido este como sendo aquele em que alguém assume o compromisso, com ou sem fornecimento do material, de confeccionar certo produto, consoante às especificações exigidas pelo contratante, somente pode ser submetido à tributação por meio do ISS”.³⁴

Ademais, ele complementa:

“Na hipótese em que há a celebração de um “contrato de industrialização por encomenda”, em que fica pactuado que o fornecedor produzirá bem personalizado, consoante as especificações predeterminadas pelo adquirente, entendemos que tal situação somente poderá ser tributada pelo ISS, independentemente de constar ou não na lista veiculada pela Lei Complementar nº 116/03, pois, como salientamos alhures, entendemos que ela tem caráter meramente exemplificativo. Todavia, para tributar tal hipótese, é necessário, obviamente, por injunção do princípio da estrita legalidade, que o Município contemple a situação em sua lei instituidora do ISS”.³⁵

Entretanto, não se pode analisar essa questão de maneira geral. Não é o fato de ser industrialização por encomenda que enseja, necessariamente, a incidência do ISS.

O STJ, como primeiro plano, se posicionou no sentido de que qualquer operação de “industrialização por encomenda”, elencada na lista anexa da Lei Complementar 116/2003, caracterizar-se-ia como prestação de serviço, fato jurídico tributável apenas pelo ISS (REsp 888852/ES, REsp 1.097.249/ES, AgRg no Ag 1.279.303/RS e AgRg no Ag 1362310 / RS).

34 CHIESA, Clélio. **Industrialização por encomenda: Incidência de ISS, IPI, ICMS ou nenhum desses impostos? Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. 9º Volume. São Paulo, 2005. Pag. 73.

35 CHIESA, Clélio. **Industrialização por encomenda: Incidência de ISS, IPI, ICMS ou nenhum desses impostos? Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. 9º Volume. São Paulo, 2005. Pág 70.

O STF, por outro lado, no julgamento da ADI 4389 MC, em 2011, firmou entendimento de que, quando uma empresa contratava outra para realizar a industrialização de um determinado produto, poderia incidir o ICMS se o produto resultante dessa atividade fosse ser utilizado como insumo ou posteriormente comercializado pelo estabelecimento contratante. Isso, porque, nesses casos, a industrialização por encomenda seria apenas uma atividade-meio para a atividade-fim, que seria o comércio.

Assim, mesmo que a atividade constasse da lista anexa à LC 116/03, só incidiria o ISS se o produto industrializado fosse ser usado para consumo próprio do contratante, não possuindo fins mercantis.

Segue um trecho do voto da decisão do STF:

(i) Para julgar o aparente conflito entre o ISS e o ICMS nos serviços gráficos, “a solução está no papel que essa atividade tem no ciclo produtivo” (voto Min. Joaquim Barbosa); (ii) “as embalagens têm função técnica na industrialização, ao permitirem a conservação das propriedades físico-químicas dos produtos, bem como o transporte, o manuseio e o armazenamento dos produtos. Por força da legislação, tais embalagens podem ainda exibir informações relevantes aos consumidores e a quaisquer pessoas que com ela terão contato. Trata-se de típico insumo” (voto Min. Joaquim Barbosa); (iii) “não há como equiparar a produção gráfica personalizada e encomendada para uso pontual, pessoal ou empresarial, e 52 a produção personalizada e encomendada para fazer parte de complexo processo produtivo destinado a por bens em comércio” (voto Min. Joaquim Barbosa); (iv) “Conforme bem esclarecido por Marco Aurélio Greco ... a fabricação das embalagens é “evento que se encontra no meio do ciclo de fabricação do produto final a ser colocado no mercado”, sendo que a sua caracterização como simples prestação de serviços gráficos, além de equivocada, implicaria o estorno dos créditos anteriormente apropriados pelas indústrias gráficas e impediria o creditamento pelas empresas adquirentes (voto Min. Ellen Grace); (v) “Ademais, geraria 'uma distorção na não cumulatividade do ICMS; a rigor, frustra o objetivo constitucional desse mecanismo (diluir a exigência do ICMS por todo o ciclo econômico de circulação de mercadorias), pois introduz um imposto cumulativo (ISS) no ciclo econômico de mercadorias sujeitas a um imposto não-cumulativo (ICMS). Rompe-se a seqüência da não-cumulatividade e oneram-se os custos de ambos (fabricantes e adquirentes de embalagens)” (voto Min. Ellen Gracie).

Recentemente, no ano de 2016, o STJ mudou seu posicionamento, passando a adequá-lo ao do STF (julgamento do AgRg no REsp 1310728/SP).

O caso dizia respeito à tributação das composições gráficas como, por exemplo, impressos personalizados e sob encomenda, em que há tanto a prestação de serviço, como uma operação de circulação de mercadoria.

De acordo com o antigo posicionamento do STJ, por esses serviços estarem presentes na lista anexa à LC 116/03, o imposto que deveria incidir era o ISS.

Entretanto, no julgamento do Resp 1310728/SP, ao mudar seu posicionamento e deixá-lo de acordo com o do STF, aquele tribunal passou a reconhecer a incidência do ICMS nessas operações, quando as embalagens personalizadas fossem destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Segue abaixo a ementa da decisão:

TRIBUTÁRIO. ICMS E ISS. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. SÚMULA 156 DO STJ. ADEQUAÇÃO AO ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 4389-MC. 1. A Primeira Seção do STJ, em 11.3.2009, no julgamento do REsp 1.092.206/SP, de relatoria do Min. Teori Albino Zavascki, submetido ao rito dos recursos repetitivos nos termos do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ, consolidou entendimento segundo o qual “as operações de composição gráfica, como no caso de impressos personalizados e sob encomenda, são de natureza mista, sendo que os serviços a elas agregados estão incluídos na Lista Anexa ao Decreto-Lei 406/68 (item 77) e à LC 116/03 (item 13.05).Consequentemente, tais operações estão sujeitas à incidência de ISSQN (e não de ICMS), Confirma-se o entendimento da Súmula 156/STJ: “A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS”. 2. Contudo, em 13.4.2011 o Pleno do Supremo Tribunal Federal no julgamento da Medida Cautelar na ADI 4389, Rel. Min. Joaquim Barbosa, reconheceu que não incide ISS sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. 3. Ante a possibilidade de julgamento imediato dos feitos que versem sobre a mesma controvérsia decidida pelo Plenário do STF em juízo precário, é necessária a readequação do entendimento desta Corte ao que ficou consolidado pelo STF no julgamento da ADI 4389-MC. 4. Hipótese em que o Tribunal de origem manifestou-se no mesmo sentido do entendimento exarado pelo STF, não merecendo reforma o acórdão estadual. Agravo regimental provido”. (AgRg no REsp 1310728/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 02/06/2016, DJe 13/06/2016).

Assim, observa-se que, atualmente, ambos os Tribunais Superiores seguem o posicionamento da destinação do produto industrializado, ou seja, independentemente de o serviço estar presente, ou não, na lista anexa à LC 116/03,

o ISS incidirá se a industrialização estiver sendo realizada como atividade-fim, ou seja, destinada ao consumo da parte contratante.

Se, por outro lado, a industrialização for apenas mais uma etapa da cadeia de produção de produtos destinados à comercialização, sendo, portanto, atividade-meio, o imposto cabível é o ICMS.

3.2.8 Plataformas de Streaming: O recente caso do Netflix e do Spotify.

O mais recente caso de serviço tributado através do ISS é o do Netflix e do Spotify, empresas que utilizam a plataforma de *streaming* para transmitir conteúdo, via Internet, aos assinantes.

Com os avanços tecnológicos, cada vez mais frequentes na atualidade, surgem novas relações jurídicas e, com elas, a necessidade de haver uma regulamentação. O Direito Digital vem ganhando grandes proporções ao longo dos anos, trazendo consigo uma infinidade de contratos que são realizados no âmbito da internet, de forma incorpórea e intangível.

Isso, para uma sociedade acostumada com negócios jurídicos envolvendo bens físicos e corpóreos, desperta grande confusão, a respeito da forma como essas relações serão tributadas.

A tributação é um ato administrativo vinculado, ou seja, não suporta flexibilidade da Administração, no tocante à conveniência e oportunidade. Assim, deve o Poder Público, diante dos novos acontecimentos, procurar a melhor forma de realiza-la, de acordo com os princípios e normas do Direito.

A tecnologia de *streaming*, em grande desenvolvimento nos dias atuais, utilizada por empresas como Spotify e Netflix, se tornou o mais recente desafio do Poder Público. Para entender a forma como essas empresas atuam, deve-se primeiro conceituar essa inovação.

Streaming significa fluxo de mídia e pode ser conceituado como “a tecnologia de transmissão que viabiliza acesso a conteúdo através da internet, sem que precise haver transferência de posse ou de propriedade”³⁶.

Por algum tempo, as empresas de *streaming* não recebiam nenhum tipo de tributação, pois não se encaixavam na materialidade de nenhum tributo. Assim, podiam oferecer seu conteúdo a baixo custo para a população.

Entretanto, o seu crescimento no mercado foi gerando a necessidade de regulamentação dessas atividades, de forma que o Poder Legislativo, no final do ano de 2016, editou uma lei que passou a regulamenta-las.

A nova Lei Complementar 157/2016 foi criada para alterar a LC 116/2003, que regula o ISS, e foi sancionada no dia 30 de dezembro de 2016 pelo presidente Michel Temer. Essa lei prevê uma reforma do ISS, trazendo várias novidades, inclusive a tributação, por esse imposto, das empresas plataformas de *streaming*, como o Spotify e a Netflix.

A atividade realizada por elas foi considerada um serviço, sendo inclusa no item 1.09 da lista anexa, com o seguinte texto:

“1.09 - 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)”.

Além das empresas já mencionadas, também podem ser incluídos o Deezer e o HBOgo, que estão ganhando popularidade entre os consumidores.

A lei prevê, ainda, que a cobrança deverá ser feita pelo município de sede da empresa, sendo de, no mínimo, 2% da receita auferida por ela. Essa foi outra inovação trazida pela lei, que, visando acabar com a guerra fiscal, determinou que

³⁶ REVOREDO, Tatiana Trícia de Paiva. **A tecnologia “streaming” (fornecida pela Netflix, Spotify e outros) no contexto do direito tributário brasileiro e do direito digital**. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=18609. Acesso em 09 de maio de 2017.

os municípios não são mais livres para escolher suas alíquotas, devendo respeitar o mínimo de 2%.

Por serem tributadas através do imposto municipal, na prática, essas empresas vão pagar menos que outras empresas que realizam transmissão de conteúdo audiovisual como, por exemplo, as Tvs a cabo, sobre as quais incide o ICMS, que possui uma alíquota mais elevada.

3.2.8.1 A inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre plataformas de streaming

Muita polêmica vem existindo a respeito da constitucionalidade da cobrança prevista pela LC 157/2016, que determinou que incidiria ISS sobre empresas que atuam através de plataformas de *streaming*, disponibilizando conteúdos através da internet.

Um dos argumentos usados para justificar essa inconstitucionalidade é de que o ISS é um imposto que incide sobre prestação de serviço, e, como já foi explicado, prestar serviço, para o Direito Civil, consiste em uma obrigação de fazer, ou seja, uma *“prestação de esforço (físico-intelectual) produtor de utilidade (material ou imaterial) de qualquer natureza, efetuada sob regime de Direito Privado, que não caracterize relação empregatícia”*, nas palavras de Marçal Justen Filho.

Assim, os que são contrários a essa tributação, consideram que as referidas empresas não são prestadoras de serviços, propriamente ditos, pois não realizam uma obrigação de fazer ao disponibilizar o acesso a conteúdos de áudio, vídeo e imagem a clientes, por meio da internet.

O que, na verdade, essas empresas fazem, é permitir, através de um sinal “via internet”, o acesso e visualização de conteúdos que possuem em seus sistemas a quem com elas contrata. Dessa forma, os contratos de streaming não se encaixariam na materialidade do ISS.

Nesse sentido, são as palavras da advogada Betina Treiger Gruppenmacher:

“Segundo o que se depreende com segurança da regra atributiva de competência, constante do artigo 156, inciso III da Constituição Federal, os Municípios só podem instituir ISS sobre prestações de serviços que caracterizem obrigações de fazer, já que as obrigações de dar e os serviços de transporte e de comunicação estão insertos na competência impositiva dos Estados”.³⁷

Para essa jurista, os contratos de *streaming*, realizados por essas empresas, consistem, muito mais, numa cessão de direitos autorais, do que numa prestação de serviço. Dessa forma, não há nenhum tipo de previsão constitucional para tributação de tais tipos de contratos.

Assim, ela defende que, para que fosse cobrado qualquer tipo de imposto sobre esse negócio jurídico, a União deveria usar de sua competência residual, prevista pelo art. 156, I da Constituição Federal, e, por lei complementar, instituir um novo imposto.

Seguindo a linha de pensamento, de que as atividades prestadas por essas empresas consistiriam em cessão de direitos, outros juristas acreditam que o contrato realizado entre elas e os assinantes se assemelharia a um contrato de locação de filmes e séries, como ocorria com as antigas locadoras, diferenciando-se delas pelo simples fato de consistirem em plataformas virtuais, e não físicas.

Nesse caso, sobre eles deveria incidir a Súmula Vinculante 31, que prevê que *“é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”*.

Existem vários julgados a respeito da tributação da locação de filmes em locadoras, como, por exemplo, o precedente a seguir:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISS SOBRE CESSÃO DE DIREITOS AUTORAIS. ESPÉCIE DE LOCAÇÃO DE BEM MÓVEL. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA: ACÓRDÃO CONFORME À JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AGRAVO AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO. Relatório 1. Agravo de instrumento contra decisão de inadmissão de recurso extraordinário, interposto com base no art. 102, inc. III, al. a, da Constituição da República contra o seguinte julgado do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro: “Apelação. Mandado de Segurança. Imposto Sobre Serviços (ISS). Cessão

37 GRUPENMACHER, Betina Treiger. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-dez-20/betina-grupenmacher-iss-streaming-inconstitucional>. Acesso em 25 de abril de 2017.

de direitos autorais. Não incidência. **A LC 116/03 não estabelece como hipótese de incidência tributária a cessão de direitos autorais. O direito autoral diz respeito à obra de criação do artista e não a uma prestação de fazer, a um serviço. Tendo natureza de bem móvel, sua cessão também guarda a mesma natureza.** A lei municipal não pode estabelecer hipótese de incidência tributária não prevista na Lei Complementar Federal. A definição da hipótese de incidência é matéria reservada ao legislador federal, obedecendo à repartição da competência tributária constitucional. **O Imposto Sobre o Serviço não incide sobre obrigação de dar, mas sobre a obrigação de fazer, razão pela qual se revela ilegal sua exigência em operação de cessão de direito autoral.** (...) 3. O Agravante afirma que o Tribunal de origem teria contrariado o art. 153, inc. III, da Constituição da República. Assevera que “ao entender que não existia previsão legal para a cobrança do ISS sobre locação de bem móvel após o advento da Lei Complementar 116/2003, o v. Acórdão acabou por violar o item 3 da lista, que prevê expressamente a incidência de ISS sobre serviços prestados mediante locação. (...) Com efeito, o item 3 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 utiliza a expressão genérica ‘serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres’, o que traduz força normativa suficiente para tributar a atividade desempenhada pela parte autora” (fls. 7- 11). Examinados os elementos havidos no processo, DECIDO. (...) 5. Razão jurídica não assiste ao Agravante. 6. O Desembargador Relator no Tribunal de Justiça fluminense afirmou: “No caso dos autos, a cessão de direito autoral não está prevista expressamente dentre as hipóteses de incidência do Imposto Sobre Serviço, descritas no anexo a Lei Complementar 116/2003, havendo, portanto, a necessidade de perquirir quanto à própria natureza da cessão de direito autoral, para eventualmente subsumi-la ao referido anexo. O imposto sobre serviço incide sobre serviços de qualquer natureza, sendo este definido como a prestação de uma atividade, cuja conduta consiste em uma obrigação de fazer. **O direito autoral tem natureza de bem móvel por força do disposto no art. 3º da Lei 9.610/98 (‘os direitos autorais reputam-se, para os efeitos legais, bens móveis’). Sua cessão, conforme previsto no art. 49 da Lei Especial, mantém a mesma natureza, pois o que se cede é o direito de uso da obra criada. O objeto da cessão é a obra e não o fazer. A conduta correspondente compreende uma obrigação de dar, com a entrega de coisa móvel e não uma obrigação de fazer.** Sendo assim, a cessão de direito autoral não se enquadra dentre as hipóteses de incidência previstas no anexo da Lei Complementar 116/2003, seja porque não está expressamente prevista, seja porque sua natureza jurídica não se subsume a qualquer daqueles fatos geradores elencados” 7. No Recurso Extraordinário n. 626.706, Relator o Ministro Gilmar Mendes, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da questão constitucional tratada nestes autos e assentou não incidir Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza –ISS sobre locação de bens móveis: “Tributário. Imposto Sobre Serviços (ISS). **Não incidência sobre locação de bens móveis. Filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para vídeo games e assemelhados. Súmula Vinculante n. 31. Art. 156, inciso III, da Constituição Federal**” (DJe 24.9.2010). O entendimento está consolidado na Súmula Vinculante 31 desse Supremo tribunal: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”. O acórdão recorrido não diverge dessa orientação, pelo que nada há a prover quanto às alegações do Recorrente. 8. Pelo exposto, nego seguimento ao agravo (art. 557, caput, do Código de Processo Civil e art. 21, § 1º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal). Publique-se. Brasília, 21 de maio de 2014. Ministra CARMEN LÚCIA Relatora. (Negritei).

(STF - AI: 860619 RJ, Relator: Min. CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 21/05/2014, Data de Publicação: DJe-101 DIVULG 27/05/2014 PUBLIC 28/05/2014)

Para entender esse pensamento, deve-se atentar para a forma de funcionamento dos contratos de streaming realizados, por exemplo, pela Netflix e pelo Spotify, dentre outras empresas: Essas empresas, primeiramente, realizam acordos com as produtoras de cinema e televisão, contratando, “para si”, filmes, séries, músicas, vídeos e etc., a fim de, posteriormente, disponibilizarem, via internet, o acesso desse conteúdo aos usuários assinantes.

Essas mídias, portanto, ficam armazenadas nos sistemas dessas empresas, até serem contratadas por um cliente que deseja utilizá-las. Quando isso ocorre, as empresas utilizam da tecnologia do *streaming* para proporcionarem o acesso aos usuários contratantes dos conteúdos digitais que possuem.

Assim, não se pode dizer que o negócio jurídico firmado entre as partes enseja a transferência definitiva do acervo, pois não há o *download* pelo usuário, nem mesmo obriga tais empresas a “fazer” algo com ou para o cliente.

Isso, porque, a disponibilização e armazenamento das mídias ocorrem em momento anterior à realização do contrato, no âmbito do sistema físico e virtual da empresa. Desse modo, ao contratar com o usuário, a empresa se compromete a uma obrigação de **dar acesso** a ele do conteúdo de que já dispõe.

Por todos os argumentos já expostos, muitos acreditam ser inconstitucional da incidência do ISS sobre esses contratos. De toda forma, essa tributação só passaria a valer a partir de 2018, em respeito ao Princípio da Anterioridade, pois depende da edição de leis ordinárias pelos municípios, o que deve acontecer, provavelmente, no ano de 2017.

Assim, acredita-se que ainda haverá muita discussão a respeito da constitucionalidade dessa cobrança.

3.2.8.2 A possibilidade de incidência do ICMS sobre plataformas de streaming

De igual forma, se discute a possibilidade de incidência do ICMS sobre os contratos de *streaming* realizados pelas empresas como Netflix, Spotify, Deezer, Hbogo etc., pois esses possuem um conteúdo que pode ser equiparado aos serviços de comunicação. Para muitos, essas empresas se assemelham às de Tv a cabo, que são tributadas pelo ICMS, por prestarem serviços de comunicação onerosos.

Entretanto, a própria incidência do ICMS, sobre os contratos de Tv por assinatura, ainda é alvo de grande discussão por parte dos juristas. Isso, porque, muitos consideram não haver relação comunicativa entre o cedente e o cessionário, ou seja, entre a empresa e o assinante.

Para eles, a comunicação somente ocorreria no momento da contratação, em que o cliente entra em contato com a empresa para realizar o negócio jurídico. Após isso, o que ocorre, tanto com as empresas de Tv a cabo, quanto com as de *streaming*, é a disponibilização do acesso ao conteúdo de áudio, som e vídeo.

Ora, durante a transmissão desse conteúdo ao assinante, não há comunicação entre ele e a empresa cedente, ou seja, emissor e destinatário, que é um requisito essencial para que seja caracterizado o serviço de comunicação.

Retomando o pensamento da advogada Betina Treiger, observa-se seu posicionamento a respeito da tributação dos contratos de Tv a cabo e de *streaming*:

*“Embora a tecnologia empregada na transmissão de conteúdo nas TVs por assinatura seja distinta daquela relativa ao streaming, pois na primeira os dados são transmitidos por cabo ou micro-ondas e na segunda por fluxos de informações transmitidas pela rede mundial de computadores, o objeto dos contratos é o mesmo, qual seja, a disponibilização de áudio, vídeo e imagens, razão pela qual tanto uma como outra não se inserem quer na materialidade do ICMS quer na do ISS”.*³⁸

Entretanto, apesar das opiniões contrárias, já está consolidado, no âmbito dos Tribunais Superiores, o entendimento de que incide ICMS sobre os contratos de Tv por assinatura. Nesse sentido é o posicionamento abaixo, tirado de uma decisão do STF, referente ao Agravo de Instrumento 813698 SP, interposto pelo Estado de São Paulo contra acórdão do STJ, que inadmitiu recurso extraordinário:

38 GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Incidência de ISS sobre *streaming* é inconstitucional.** Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-dez-20/betina-gruppenmacher-iss-streaming-inconstitucional>. Acesso em 26 de abril de 2017.

“1. Segundo a Lei 8.977/95 e o Decreto 2.206/97, o serviço de TV a Cabo é o serviço de telecomunicações que consiste na distribuição de sinais de vídeo e/ou áudio, a assinantes, mediante transporte por meios físicos. 2. Incluem-se nesses serviços os de "interação necessária à escolha da programação e outros usos pertinentes ao serviço, que inclui a aquisição de programas pagos individualmente", a qual deve ser compreendida como sendo todo "processo de troca de sinalização, informação ou comando entre o terminal do assinante e o cabeçal", o qual ocorre eletronicamente, por meio do sistema de envio de sinais de áudio e/ou vídeo, sem haja a necessidade de intervenção direta ou pessoal de interlocutores contratados pela empresa prestadora, externa ao sistema.”

E mais:

“1. O art. 2º, III, da Lei Complementar 87/96 dispõe que o ICMS 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". 2. O serviço de TV a cabo consiste, por expressa disposição normativa (Lei 8.977/95, artigos 2º e 5º), em serviço de comunicação (da espécie de "telecomunicação"), prestado por operadora, que, utilizando um conjunto de equipamentos, instalações e redes, de sua propriedade ou não, viabiliza a recepção, o processamento, a geração e a distribuição aos assinantes de programação e de sinais próprios ou de terceiros. A prestação onerosa desse serviço caracteriza hipótese de incidência do ICMS. ”

Conclui-se, portanto, que o contrato realizado com empresas de Tv a cabo caracteriza serviço de comunicação, a ser tributado pelo ICMS, porém, os recentes tipos de contratos envolvendo o acesso a conteúdo de áudio, som e imagem, apesar de possuírem características semelhantes àquele, foram incluídos na lista de serviços do ISS.

CONCLUSÃO

No decorrer deste trabalho, foi possível observar alguns casos polêmicos que nortearam, e ainda norteiam, o Direito Tributário.

Os avanços tecnológicos, pelos quais o Brasil vem passando, introduziram à realidade brasileira novos tipos de relações jurídicas e, a cada dia que passa, novas modalidades de interação podem surgir.

Diante disso, o Poder Público está, constantemente, buscando enquadrar as novidades no ordenamento jurídico, tendo, para isso, que se adaptar às normas constitucionais e aos Princípios que regem o Direito brasileiro.

Entretanto, apesar de as normas existentes serem capazes de englobar grande parte dos fatos jurídicos, nunca poderão acompanhar, no mesmo ritmo, o aumento de situações vivenciadas pela sociedade.

Assim, muitos desses fatos acabam sem regulamentação definida, o que coloca os contribuintes numa situação de insegurança jurídica perante a Administração.

É essa a questão que é colocada em evidência pelo presente projeto de conclusão de curso. Aqui, foram apresentados diversos casos que dizem respeito ao conflito na tributação de fatos jurídicos pelos Entes Federativos, em especial os Estados e Municípios.

O Estado, como já foi bastante discutido, é responsável pela instituição, e consequente cobrança, do ICMS, imposto que possui uma regra-matriz de incidência diversificada, possuindo, em regra, três possíveis fatos geradores.

Já o Município, é competente para a tributação através do ISS, que é um imposto mais simples, por incidir apenas sobre a prestação de serviços. Esses serviços, porém, devem ter sido previstos na lista anexa da Lei Complementar 116/2003, que o regula.

Por fim, o IPI, imposto federal, incide sobre a industrialização de produtos, fato gerador que, como foi visto, possui peculiaridades capazes de diferenciá-lo dos critérios materiais dos outros impostos, mas que, se não forem bem delimitadas, ainda podem ser motivo de confusão para os contribuintes.

Em muitas situações da vida, os indivíduos realizam atividades que constituem hipóteses de incidência de apenas um desses impostos. Ao adquirir uma mercadoria numa loja, por exemplo, o adquirente pratica o fato gerador do ICMS, que será incluso no valor de sua compra e repassado para o Estado competente. Por outro lado, quando uma pessoa vai ao salão de beleza, o serviço ali prestado está sujeito à tributação pelo ISS.

Em ambos os casos apresentados, não há dúvidas a respeito de qual ente federativo irá compor o polo ativo da relação jurídica-obrigacional tributária que ali surgir. Entretanto, não raros são os casos em que uma atividade provoca confusão no momento de se analisar qual Ente deverá ser responsável pela tributação, e, esse, na maioria das vezes não encontra respaldo na legislação para auxiliá-lo.

Assim, o que acaba acontecendo, na maioria das vezes, é a cobrança por ambos os entes, ocorrendo o fenômeno da bitributação. Nas palavras de Leandro Paulsen:

“O termo bitributação designa a tributação instituída por dois entes políticos sobre o mesmo fato gerador. Ocorre bitributação, por exemplo, quando tanto lei do Estado como lei do Município consideram a prestação de determinado serviço como gerador da obrigação de pagar imposto que tenham instituído

(por exemplo, ICMS e ISS). A bitributação sempre envolve um conflito de competências, ao menos aparente”.³⁹

A Constituição, ao atribuir competências tributárias privativas a cada ente federativo, para instituição de impostos, vedou a bitributação, pois um ente não pode tributar fato gerador de outro.

Porém, nos ditos casos em que há conflito, a respeito de qual ente é competente pela tributação, muitas vezes o contribuinte é tributado por ambos, ou paga um e recebe autuação do outro, que acreditava ser o competente.

Isso faz com que haja uma grande insegurança jurídica para a população, que, na relação com o Poder Público, é a parte mais vulnerável e mais sujeita a exploração.

Diante disso, foi abordada, no presente trabalho, a importância do Poder Judiciário na procura de soluções para os casos conflitantes.

Muitos deles, como, por exemplo, o das farmácias de manipulação, apesar de possuírem um posicionamento estabelecido, ainda são questionáveis pelos juristas, podendo haver uma mudança de opinião a qualquer momento.

O mais recente caso, envolvendo as plataformas de *streaming* de conteúdo de áudio, imagem, som etc. ainda resta sem solução por parte da jurisprudência. Porém, já existem várias discussões girando em torno da constitucionalidade da tributação das empresas que realizam esse tipo de contrato.

Trata-se de matéria complexa, visto que enseja o debate a respeito da natureza desse negócio jurídico. Para alguns, seria uma prestação de serviço, a ser tributada pelo ISS. É esse o entendimento do Poder Legislativo, que recentemente editou a Lei Complementar nº 157/16, incluindo o *streaming* na lista anexa do ISS.

Outros juristas, entretanto, defendem que não se trata de prestação de serviço, pois não consiste numa obrigação de fazer, mas sim, numa obrigação de dar acesso. Assim, a incidência do ISS seria inconstitucional.

39 PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo** / Leandro Paulsen. 7. Ed. rev. Atual. E ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

Outro grupo se direciona no sentido de que tal contrato consistiria num serviço de comunicação, a ser tributado pelo ICMS, pois considera que essas empresas se assemelham às de Tv a cabo, visto que transmitem conteúdos de forma onerosa aos assinantes.

Existem, ainda, os que acreditam que essas empresas se equiparam às antigas locadoras, realizando contratos de cessão de direitos autorais, porém, sem estabelecimento físico. Assim, em respeito à Súmula Vinculante nº 31, não poderia haver a cobrança do ISS, pois a cobrança desse imposto sobre as operações de locação de bens móveis é considerada inconstitucional pelo STF.

Por fim, alguns acreditam não ser caso de tributação nem pelo ISS, nem pelo ICMS, mas sim, de criação de um imposto residual, de competência da União, visto que o negócio não se encaixaria na materialidade de nenhum imposto já existente.

Ante a complexidade do tema e, por ser um assunto muito recente, não se sabe, ao certo, que caminho os juristas irão seguir. O que se sabe, é que, cada vez mais, existirão polêmicas nesse sentido, visto que o avanço tecnológico e o ingresso da sociedade na Era Digital só tende a crescer, com o surgimento progressivo de novas relações jurídicas, que demandarão intervenção por parte do Poder Público.

Diante de todo o exposto, observa-se a importância do Poder Judiciário na regulamentação dos conflitos que norteiam o Direito Tributário, sendo a atuação desse órgão essencial para a garantia da segurança jurídica dos contribuintes brasileiros.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário esquematizado** / Ricardo Alexandre. – 3 ed. atual. ampli. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2009.
- ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito Tributário na Constituição e no STF** / Marcelo Alexandrino, Vicente Paulo. – 17. Ed., rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro : Forense; São Paulo: MÉTODO, 2014.
- ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. **Manual de Direito Tributário**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2007.
- ANSELMO, Márcio Adriano. **Serviços de restaurante**. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 790, 1 set. 2005. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/7231>>. Acesso em: 11 abr. 2017.
- BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS do texto à norma – Doutrina e Jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03**. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BARRETO, Aires Fernadino. **ISS Na Constituição e Na Lei**. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 2005.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Tributação na Internet**. MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). Tributação na Internet. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- BEVILÁQUA, CLÓVIS. **Direito das Obrigações**. 9ª ed. Rio de Janeiro. Livraria Francisco Alves, 1957.
- BONATELLI, Circe. **Governo Promete equiparar tv paga com netflix**. Disponível em: <http://exame.abril.com.br/negocios/governo-promete-equiparar-tv-paga-com-o-netflix/>. Acesso em 08 de maio de 2017.
- BRASIL. Código Tributário Nacional de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em 08 de maio de 2017.
- BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 08 de maio de 2017.
- BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm. Acesso em 08 de maio de 2017.
- BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm. Acesso em 08 de maio de 2017.

- BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. Jurisprudência do STJ. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/>.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmulas Anotadas. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/>
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pesquisa de Jurisprudência. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarConsolidada.asp>
- CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9 ed. Malheiros: São Paulo, 2003.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 378.
- CASTRO. José Roberto. **Como vai funcionar o imposto sobre Netflix e Spotify**. Disponível em: <https://www.nexojornal.com.br/expresso/2017/01/03/Como-vai-funcionar-o-imposto-sobre-Netflix-e-Spotify>. Acesso em 08 de maio de 2017.
- CHIESA, Clélio. **Industrialização por encomenda: Incidência de ISS, IPI, ICMS ou nenhum desses impostos? Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. 9º Volume. São Paulo, 2005.
- CHUSTER, Bruna. **ISS x ICMS na industrialização por encomenda**. Disponível em: http://www.abdf.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=1970:icms-x-iss-na-industrializacao-por-encomenda&catid=28:artigos-da-revista&Itemid=45. Acesso em 08 de maio de 2017.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- DE CASTRO, Danilo Monteiro. **Industrialização por encomenda. Incidência de ICMS ou ISS?**. Disponível em: <http://dalmazzoecastro.com.br/industrializacao-por-encomenda-incidencia-de-icms-ou-iss/>. Acesso em 08 de maio de 2017.
- DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. 9ª ed. 2º vol. São Paulo. Ed. Saraiva, 1995.
- FILHO, Marçal Justen. **O Imposto sobre Serviços na Constituição**. São Paulo: RT, 1985.
- GALHARDO, Alexandre. **Estabelecimentos Gráficos e seus Impressos: ISS ou ICMS?** Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/artigos/impressos.htm>. Acesso em 08 de maio de 2017.
- GANDOLFE, Lucas. **É inconstitucional tributar ISS do Netflix**. Disponível em: <https://www.institutoliberal.org.br/blog/e-inconstitucional-tributar-iss-do-netflix/>. Acesso em 08 de maio de 2017.

- GOMES, Orlando. **Obrigações**. 12º edição. Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 10. Disponível em: <http://direitoobligacional.blogspot.com.br/2009/12/sobre-o-conceito-de-obrigacao.html>. Acesso em 02 de abril de 2017.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Incidência de ISS sobre *streaming* é inconstitucional**. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-dez-20/betina-gruppenmacher-iss-streaming-inconstitucional>. Acesso em 26 de abril de 2017.
- Imposto Sobre Serviços. **Revista de Direito Tributário**. v. 48, São Paulo, p. 201/220, abr.-jun./1989.
- KIM, Stephanie. **Operações Mistas: Incidência do ICMS e do ISS**. Disponível em: <https://sudyzinhakr.jusbrasil.com.br/artigos/337175215/operacoes-mistas-incidencia-do-icms-e-do-iss>. Acesso em 09 de maio de 2017.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34ª ed. ver. Atual.e ampl. São Paulo: Atlas, 2009.
- MACHADO, Hugo de Brito. **ISSQN ou ICMS na Manipulação de Medicamentos**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 178. São Paulo: Dialética, Julho/2010.
- MARQUES, Alexandre. **A polêmica tributação dos softwares: ICMS ou ISS?** Disponível em: <http://focotributario.com.br/a-polemica-tributacao-dos-softwares-iss-ou-icms/>. Acesso em 13 de abril de 2017.
- MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 10 ed. São Paulo: Dialética, 2008.
- MELO, Fábio Soares de. **IPI: Questões Fundamentais** / Fábio Soares de Melo, Marcelo Magalhães Peixoto, coordenadores. São Paulo: MP Editora, 2008.
- MOREIRA, André Mendes. **A TRIBUTAÇÃO DOS PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET – NÃOINCIDÊNCIA DE ICMS OU DE ISSQN**. Disponível em: <http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/11/A-tributacao-dos-provedores-de-acesso-a-Internet-nao-incidencia-de-ICMS-ou-de-ISSQN.pdf>. Acesso em 08 de maio de 2017.
- MOREIRA, Pedro Gomes Miranda e. **Conflito de Incidência ISS x ICMS na Manipulação de Medicamentos**. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI79473,91041-Conflito+de+Incidencia+ISS+x+ICMS+na+Manipulacao+de+Medicamentos>. Acesso em 08 de maio de 2017.
- NASRALLAH, Amal. **STJ MUDA SUA POSIÇÃO E DECIDE QUE NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA INCIDE O ICMS**. Disponível em: <http://tributarionosbastidores.com.br/2016/07/11/stj-muda/>. Acesso em 10/04/2017.
- **Netflix e Spotify passam a ser tributados com reforma da cobrança de ISS**. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI251181,81042->

Netflix+e+Spotify+passam+a+ser+tributados+com+reforma+da+cobrança+de
. Acesso em 08 de maio de 2017.

- PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo/** Leandro Paulsen. 7 ed. rev. Atual. e ampl. – Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora, 2015.
- PAULSEN, Leandro; Melo, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais.** 6.ed. 2012. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora.
- PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.** 14^a ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012, P. 886-888.
- PAVANI, Vanessa Roda. **Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza.** Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9492#_ftn3. Acesso em 09 de maio de 2017.
- PROCHALSKI, Daniel. **ISS: Regra Matriz de Incidência e Conflitos de Competência.** Curitiba: Juruá Editor, 2009.
- REVOREDO, Taciana Trícia de Paiva. **A tecnologia “streaming” (fornecida pela Netflix, Spotify e outros) no contexto do direito tributário brasileiro e do direito digital.** Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=18609. Acesso em 08 de maio de 2017.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário** / Eduardo Sabbag. – 8 ed. – São Paulo : Saraiva, 2016.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 4^a edição, 3^a tiragem atual. São Paulo: Saraiva, 2012.
- SILVA, Victor Hugo. **Cobrança de ISS para Netflix e Spotify é inconstitucional, diz advogada.** Disponível em: <http://tecnologia.ig.com.br/2017-01-04/imposto-netflix-inconstitucional.html>. Acesso em 08 de maio de 2017.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, 12.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- **Tributação de software – ISS ou ICMS?** Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/artigos/isssoftware.htm>. Acesso em 08 de maio de 2017.
- VARELA, Antunes. **Direito das Obrigações: conceito, estrutura e função da relação obrigacional, fontes das obrigações, modalidades das obrigações.** Rio de Janeiro, Forense, 1977.
- VIANA, Matheus. **ICMS x ISS incidência em contratos mistos.** Disponível em: <http://bagatelasdodireito.blogspot.com.br/2015/08/icms-x-iss-incidencia-em-contratos.html>. Acesso em 09 de maio de 2017.