



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE DIREITO

OSVALDO MADINOR TORREZAN JÚNIOR

**ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE A
ATIVIDADE DE STREAMING DE VÍDEOS DA NETFLIX: UM ESTUDO À
LUZ DOS TIPOS CONSTITUCIONAIS**

FORTALEZA

2017

OSVALDO MADINOR TORREZAN JÚNIOR

ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE A
ATIVIDADE DE STREAMING DE VÍDEOS DA NETFLIX: UM ESTUDO À LUZ
DOS TIPOS CONSTITUCIONAIS

Monografia apresentada ao Curso de
Direito da Universidade Federal do Ceará,
como requisito parcial para obtenção do
grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito
Machado Segundo.

FORTALEZA

2017

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

M155a Madinor Torrezan Júnior, Osvaldo.

Análise da constitucionalidade da incidência do ISS sobre a atividade de streaming de vídeos da Netflix : um estudo à luz dos tipos constitucionais / Osvaldo Madinor Torrezan Júnior. – 2017.
86 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2017.

Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

1. Serviço. 2. Streaming. 3. Netflix. 4. Imposto. I. Título.

CDD 340

OSVALDO MADINOR TORREZAN JÚNIOR

ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE A
ATIVIDADE DE STREAMING DE VÍDEOS DA NETFLIX: UM ESTUDO À LUZ
DOS TIPOS CONSTITUCIONAIS

Monografia apresentada ao Curso de
Direito da Universidade Federal do
Ceará, como requisito parcial para
obtenção do Título de Bacharel em
Direito.

Área de concentração: Direito Tributário.

Aprovada em 27/11/2017

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Profa. Dra. Raquel Cavalcanti Ramos Machado
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra
Universidade Federal do Ceará (UFC)

À minha mãe, Nelândia Teodoro, por me trazer até aqui.

Aos meus padrinho e tio, Honório Pinheiro e Bosco Pinheiro, por serem fonte de inspiração no curso da vida.

Aos meus avós, Joaquim Honório e Maria Gracinda, *in memoriam*.

AGRADECIMENTOS

Millôr Fernandes certa vez disse que “viver é desenhar sem borracha”. Ainda que a vida seja cheia de percalços e de desafios, é nela que podemos demonstrar nosso valor e o de nossas conquistas, um passo de cada vez. Encerro, com este trabalho, mais uma caminhada que certamente não teria sido possível sem o carinho e a ajuda de diversas pessoas que, cada uma a sua maneira, foram essenciais durante a minha graduação na Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará.

Acima de tudo, sou grato à minha mãe, Nelândia Teodoro, a qual possibilitou minha formação e formou meu caráter à custa de muito suor, durante anos a fio. Se algum dia eu vier a ser o que sonho, será, sem dúvida, porque tive a sorte de ter alguém tão especial em minha vida, durante todos os caminhos.

Agradeço, também, aos meus padrinho e tio, Honório Pinheiro e Bosco Pinheiro, pelo carinho, apoio e, principalmente, pela inspiração no curso da vida. Se acredito ser possível alcançar grandes feitos, não importando quão sinuosa seja a estrada, é porque tenho nos senhores meu espelho.

Não poderia deixar de agradecer, ainda, à minha namorada, Fernanda Policarpo, pelo amor e pelo ombro amigo nos momentos em que mais precisei ao longo desses cinco anos.

Sou muito grato também aos competentes supervisores que tive durante meus estágios da graduação: Dra. Gerivane Apolinário, no Bom Vizinho Distribuidora de Alimentos Ltda; Dr. Rafael de Freire Arruda, no escritório Cleto Gomes e Advogados Associados e Dr. André Moraes, na Procuradoria da União do Ceará, todos responsáveis pela prática que adquiri durante todo esse período.

Além desses grandes profissionais, aprendi muito com graduandos brilhantes que conheci nos estágios, como Caio Josino e Levy Brasiliense; e na faculdade, como Célio Belém, Antônio Vitor Mello e William Magalhães Lessa. A todos vocês, minha sincera admiração.

E todo esse aprendizado teria tido menor significado, se não fosse pela presença constante de meus amigos de turma, como Rafael Rabelo, Lilian Pâmela, Breno Silveira, Nayara Sales, Marcelo Rubens, Victor Alves Magalhães, Davi Rocha, Daniel Rocha, entre vários outros.

Agradeço, também, a todos os amigos que fiz dentro dos projetos de extensão e ensino da Simulação da Organização das Nações Unidas (SONU) e da Sociedade de Debates da UFC.

Enfim, agradeço ao professor Dr. Hugo de Brito Machado Segundo, sem a ajuda do qual este trabalho teria encontrado muito mais dificuldades, por ser um grande exemplo no caminho que decidi trilhar dentro do Direito; e aos professores Dr. Carlos César Sousa Cintra e Dra. Raquel Cavalcanti Ramos Machado, por me honrarem com suas presenças em minha banca de defesa.

“Caminhante, são tuas pegadas o
caminho e nada mais; caminhante, não há
caminho, se faz caminho ao andar.”
(Cantares, Antonio Machado)

RESUMO

Esta monografia busca analisar a constitucionalidade do dispositivo 1.09 da lei complementar 157/2016, a qual instituiu a regulamentação para a cobrança de Imposto sobre Serviços relativos à “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet”. Para tanto, perscruta o avanço do termo “serviço” na jurisprudência dos tribunais superiores, a natureza da atividade de streaming de vídeos realizada pela Netflix e a utilização de tipos constitucionais na discriminação de competências tributárias, por meio de extensa bibliografia. Ao final, dispõe pela inconstitucionalidade da incidência do supracitado imposto em atividades de streaming de vídeo, nos moldes da realizada pela empresa Netflix.

Palavras-Chave: Serviço. Streaming. Netflix. Imposto.

ABSTRACT

This monograph seeks to analyze the constitutionality of provision 1.09 of complementary law 157/2016, which established the regulation for the collection of Tax on Services related to the "definitive disposal of audio, video, image and text contents through Internet". In order to do so, it examines the progress of the term "service" in higher court jurisprudence, the nature of Netflix's video streaming activity, and the use of constitutional types in discriminating tax competencies, through extensive bibliography. In the end, it provides for the unconstitutionality of the incidence of the aforementioned tax on video streaming activities, in the manner of Netflix.

Keywords: Service. Streaming. Netflix. Tax.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
CAPÍTULO 01 – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E TIPOS CONSTITUCIONAIS	13
1 CONSTITUCIONALISMO E REVOLUÇÕES LIBERAIS.....	13
1.1 O Poder Estatal e O Tributo.....	15
1.2 O Tributo e a Relação Jurídica	16
1.3 Constituição como Limite de Poder	17
2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	19
2.1 A Classificação de Competências Tributárias	20
2.2 Lei Complementar Tributária: Caráter de Lei Nacional	21
3 OS IMPOSTOS E A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	26
3.1 Tipos Constitucionais e Competência Tributária.....	30
3.2 Tipos Constitucionais e Segurança Jurídica	37
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	38
CAPÍTULO 02 - O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA	39
1 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR	39
2 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	41
2.1 Critério Material do ISS	42
2.2 Critério Espacial do ISS.....	45
2.3 Critério Temporal do ISS	47
2.4 Critério Pessoal do ISS.....	50
2.4.1 Sujeito Ativo do ISS.....	50
2.4.2 Sujeito Passivo do ISS	52
2.5 Critério Quantitativo do ISS	53
3 O ISS NA CONSTITUIÇÃO E NA LEI.....	55

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	57
CAPÍTULO 03 – A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE ATIVIDADES DE <i>STREAMING</i> DA NETFLIX.....	58
1 OS PROTOCOLOS DE TRANSMISSÃO DE VÍDEO ONLINE E A NETFLIX	58
2 DISTINÇÕES ENTRE AS OBRIGAÇÕES DE “DAR” E DE “FAZER”	63
2.1 Prestação de Serviços de Bens Imateriais e o Software	66
3 A EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES QUANTO À DEFINIÇÃO DE “SERVIÇO”	70
3.1 Locação de Bens Móveis e Prestação de Serviços.....	70
3.2 Prestação de Serviços e Leasing	72
3.3 Prestação de Serviços e Planos de Saúde.....	75
4 INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE O <i>STREAMING</i> DE VÍDEO DA NETFLIX E INTERPRETAÇÃO ESTÁTICA	77
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	81
REFERÊNCIAS	82

1 INTRODUÇÃO

O avanço da tecnologia dá origem a constantes modificações nos modos de interação da vida em sociedade. O Direito, no entanto, dificilmente consegue acompanhar com a mesma velocidade esse processo evolutivo, até mesmo pela inviabilidade de se exigir do legislador a previsão de todas as hipóteses de comportamento humano que podem surgir nas relações contraídas entre as pessoas.

No ramo do Direito Tributário, matéria que gera ampla controvérsia doutrinária diz respeito à definição do termo “serviço”, principalmente em face ao crescente processo de comercialização da internet, com a venda de produtos e a transmissão de mídia para entretenimento. É o que se observa com o surgimento de novas grandes multinacionais que transmitem vídeos por intermédio de *streaming*, a exemplo da Netflix.

A tentativa do Parlamento brasileiro de tributar atividades empresariais contemporâneas por meio de antiga legislação, todavia, parece suscitar algumas questões quanto à constitucionalidade da incidência de alguns impostos, a exemplo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. O debate veio à tona após a promulgação da lei complementar 157/2016, responsável pela dita reforma do ISS, que regulamentou a instituição do referido imposto municipal sobre a “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet”, nos termos do item 1.09 do supracitado dispositivo.

Durante o primeiro capítulo, buscamos demonstrar que a relação obrigacional existente entre o cidadão e o Estado, em todos os aspectos, mas destacadamente no que se refere ao poder de tributar, deve ser pautada nas normas jurídicas existentes no ordenamento que rege um Estado de Direito. Nesse sentido, a Constituição de um Estado está situada no vértice do ordenamento jurídico e, nos casos dos Estados Democráticos de Direito, visam impor limites à atuação dos representantes do poder constituinte derivado em face dos contribuintes. É dessa forma que se pode afirmar que a Constituição brasileira de 1988 é uma Carta rígida, que determina quóruns distintos para cada espécie legislativa e que outorga competência aos entes federativos para que estes instituem tributos por meio de lei específica.

Já no segundo capítulo, damos destaque à distinção existente entre a hipótese de incidência e o fato gerador de tributos, além de examinarmos a natureza do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza à luz da Regra Matriz de Incidência Tributária preconizada pelo professor Paulo de Barros Carvalho.

Enfim, no último capítulo, analisamos a constitucionalidade da incidência do ISS em atividades de streaming de vídeos da Netflix, ao perscrutar a natureza de sua execução, além da incidência do Imposto Sobre Serviços quando a prestação de fazer é realizada por um software de reprodução automática, bem como a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal relativa às acepções que a ideia de “prestação de serviços” pode alcançar, tendo em vista a natureza dos tipos constitucionais.

CAPÍTULO 01 – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E TIPOS CONSTITUCIONAIS

1 CONSTITUCIONALISMO E REVOLUÇÕES LIBERAIS

A história da civilização humana é, sob certa orientação, a história da luta por independência. As conquistas políticas da humanidade, sobretudo na era moderna, consolidaram importantes esferas de direitos dos cidadãos, muitos dos quais envolvem o dever de abstenção do Estado.

Foi assim que, durante o Antigo Regime, caracterizado por grande estratificação social, com a sociedade dividida em estamentos, com pouca ascensão econômica ou política e pelo Estado Absoluto mantido pela figura imponente do rei, ocorreram algumas das principais revoluções do mundo, conhecidas como Revoluções Liberais, as quais objetivavam maior participação política, igualdade perante a lei e limitação do poder estatal. Foram as consolidadoras dos chamados direitos fundamentais de primeira dimensão, caracterizados pela abstenção do Estado em certas áreas da autonomia individual.¹

Durante a Revolução Gloriosa, ocorrida na Inglaterra em meio a disputas de poder entre a monarquia absolutista e a aristocracia parlamentar, foi submetida ao rei a Petição de Direitos, que constituía limitações significativas ao poder estatal, notoriamente no que diz respeito ao lançamento de tributos sem a autorização do Parlamento e às prisões realizadas de forma autocrática. Mais tarde, como consequência da evolução do processo civilizatório, houve também o advento da Declaração de Direitos, que trazia ainda outras limitações à atuação do Estado, como o impedimento de aplicação de penas sem prévio

¹ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.

juízo, além de outras conquistas que passaram a prevalecer na maioria dos Estados de Direito contemporâneos.²

Já nos Estados Unidos da América, as imposições de tributos e as limitações impostas por Londres ao livre exercício dos comércios da colônia foram algumas das responsáveis pelo despertar do sentimento de independência do povo norte americano. Após os eventos do Massacre de Boston e da Festa do Chá de Boston, a reação dos colonos se tornou mais organizada, culminando com a promulgação da Declaração de Independência em 04 de julho de 1776. Enfim, os Estados Unidos proclamaram a primeira Constituição escrita da modernidade, caracterizada, primordialmente, pela independência das colônias, pela superação da monarquia absolutista e pela fundação de um governo com bases na tripartição de Poderes, na igualdade formal e na legalidade. Esse foi, portanto, um movimento paradigmático para a consolidação do Estado de Direito contemporâneo e para a limitação do poder estatal em face do indivíduo.³

Por fim, a Revolução Francesa é, talvez, o principal evento político da história, haja vista que marcou, de forma definitiva, a organização dos Estados Democráticos de Direito. Ao término do século XVIII, influenciada pelos ideais iluministas de liberdade, igualdade e fraternidade, a população francesa insatisfeita com privilégios fiscais da nobreza e com a crise financeira que assolava o Estado marchou para a tomada da Bastilha, inaugurando um novo momento que se consolidaria com a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão.⁴

Como se pode depreender, esses três principais movimentos políticos ocidentais tiveram como um de seus estopins a insatisfação popular, em alguma medida, com a relação de tributar existente entre o Estado e seus cidadãos. Tratava-se de uma relação de poder, com limites apenas na vontade dos governantes absolutos e das classes que detinham influência no gerenciamento do aparato público.

Embora, contemporaneamente, possa se afirmar que o mundo tende à organização dos Estados Democráticos de Direito, esse sempre será um processo em construção e que está, portanto, sujeito a falhas e retrocessos.

Nesse ínterim, no Brasil, a observância da relação de tributar – pela população e pelos órgãos de controle – deve sempre prezar pelo respeito às regras e aos princípios

² BARROSO, Luis Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. 5ªed. São Paulo: Saraiva, 2015.

³ BARROSO, Luis Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. 5ªed. São Paulo: Saraiva, 2015.

⁴ HOBBSBAWN, Eric J. **A Era Das Revoluções: 1789-1848**. 25ªed. São Paulo: Editora Paz e Terra, 2012.

constitucionais assegurados pela Carta de 1988, não permitindo a simples imposição de poder ao instituírem-se tributos de acordo com as circunstâncias políticas de um momento histórico sem qualquer amparo legal.

1.1 O Poder Estatal e O Tributo

O Estado, como um ente abstrato, talvez seja uma das maiores instituições já criadas, haja vista sua grande duração como forma de organização das sociedades humanas. Dalmo de Abreu Dallari, ao citar Georges Burdeau, leciona que “se ele dura tanto, a despeito das contingências históricas, é porque encarna uma ideia, a imagem de ordem que é o próprio fundamento do poder”.⁵

O exercício do poder é, portanto, uma das características inerentes ao Estado. Desse modo, uma dificuldade que se impõe é a de se definir o conceito de poder. Nesse sentido, entendemos por correta e adequada a lição fornecida pelo professor Hugo de Brito Machado, que ao se recordar dos ensinamentos de Agamenon Bezerra da Silva, durante a Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, determina que “o poder é a aptidão para decidir e fazer valer essa decisão”.⁶

A partir disso, pode-se depreender que durante a maior parte da história da civilização humana, o tributo foi imposto por intermédio da força política e militar, como forma de garantir o financiamento para o aparelho estatal por meio da subjugação de povos vencidos. Era bastante comum, durante a Antiguidade, o direito de pilhagem que garantia ao vencedor a posse de todos os bens do vencido, incluindo-se a própria vida deste. Era um tratamento decorrente da falta de distinção entre pessoa e patrimônio, fazendo com que o tributo tenha surgido como um estigma da servidão, ao qual se sujeitavam os povos dominados.⁷

O professor Hugo de Brito Machado Segundo demonstra, em sua obra, um quadro de Carl Gustaf Hellqvist que retrata a cobrança de tributos realizada pelo rei Valdemar IV na cidade medieval de Visby, durante o verão de 1361. Na pintura, há barris de madeira

⁵ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 29ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017

que devem ser preenchidos com ouro e outras riquezas por toda a população, pois caso contrário a cidade seria completamente incendiada.⁸

O tributo é, portanto, um aspecto da soberania estatal. Como ensinou Aliomar Baleeiro, “o tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos”.⁹ Mas se antes a aptidão para decidir e fazer valer uma decisão tinha fundamento quase exclusivo na força, os povos da modernidade, conforme já visto, já não mais a aceitam como fonte de legitimidade.

O Estado Democrático de Direito surge após as Revoluções Liberais como fruto racional de limitação do poder, consagrando a legalidade tributária e redefinindo a relação de poder de tributar anteriormente existente para uma relação jurídica, exercida de acordo com parâmetros legais nos limites de uma Constituição.

1.2 O Tributo e a Relação Jurídica

Se o poder é aptidão para realizar uma vontade, o Direito é uma previsão pré-condicionante de como essa vontade deve ser exercida. Isto é, nos Estados regidos pelo Direito, as normas jurídicas predeterminam como deve atuar a vontade de um governante, permitindo-a ou proibindo-a de acordo com a conformidade legal de cada circunstância.

O poder para a instituição de tributos, como visto, não necessita de qualquer ordenamento jurídico.

É assim que o Direito atua restringindo liberdades individuais para garantir a maior liberdade coletiva aos povos que vivem em sociedade. A esse respeito, escreveu Hugo de Brito Machado:

“Limitando liberdades, o Direito limita o poder, pois na verdade o exercício do poder pressupõe a liberdade. O poder, como se sabe, é a aptidão dos seres humanos para decidir e fazer valer suas decisões. Apresenta-se de diversas formas e tem vários fundamentos. Fala-se de poder econômico, poder político, poder de liderança, etc. A todas essas formas de poder o Direito impõe limites, para que os poderosos não abusem do poder. O Direito é um instrumento adequado para o estabelecimento de limites do poder.”¹⁰

O professor Rubens Gomes de Sousa, por sua vez, ensina que a superioridade do Estado nas relações com os contribuintes não é decorrente de sua natureza, mas da

⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 9ª ed. Editora Gen-Atlas, 2017.

⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**, Vol 1. Rio de Janeiro: Forense, 1955.

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Estudo do Direito**, 3ª ed., São Paulo, Atlas, 2012.

supremacia do interesse público e está condicionada a ela. Assim é que “na aplicação do tributo em cada caso particular, as relações que surgem entre o Estado e o contribuinte não são mais relações de soberania, mas relações de Direito.”¹¹

Na esteira da lição desses mestres, pode-se concluir que a instituição de tributos nos Estados de Direito, como é o caso do Brasil sob a Constituição de 1988, deve ocorrer conforme as previsões que o ordenamento jurídico configura e não conforme circunstâncias políticas adversas, de acordo com as arbitrariedades de eventuais maiorias políticas representativas, como acontece em determinados casos.

1.3 Constituição como Limite de Poder

Se a relação existente entre o contribuinte e o Estado deve ser de natureza jurídica e não de poder, a Constituição é a maior responsável por garanti-la. Tida como expressão máxima de limitação de poder, a Constituição no direito contemporâneo adquiriu status de supremacia em face a outras normas do ordenamento jurídico. Tal fenômeno jurídico caracterizou-se pelos movimentos históricos de constitucionalização do direito, razão pela qual todos os ramos do ordenamento devem ser interpretados à luz das normas constitucionais.

Assim, a supremacia da Constituição pode ser extraída do conteúdo material das normas que estão contidas em seu texto, da rigidez que a caracteriza e da superioridade jurídica inerente ao Poder Constituinte Originário em face ao Poder Constituinte Derivado.¹²

O Poder Constituinte Originário é a força com fundamento na vontade social que dá origem a uma nova ordem jurídica. Ele limita as normas que entram em vigor nos conflitos da sociedade e estabelece os meios de atuação do Poder Constituinte Derivado. Desse modo, a Constituição não retira o seu fundamento de uma norma pré-existente a ela, como acontece com a legislação ordinária e demais normas, mas o retira da vontade política vigente em uma época.¹³

¹¹ SOUSA, Rubens Gomes de. **Curso de Introdução ao Direito Tributário**, 5ª aula, ‘A relação jurídica tributária’, Revista de Estudos Fiscais 12/497-498, do Centro de Estudos dos Agentes Fiscais do Imposto de Consumo em São Paulo, dezembro/1948.

¹² SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 33ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

¹³ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme e MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**, 6ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2017.

Parte da doutrina questiona se a Constituição brasileira de 1988 surgiu a partir de um Poder Constituinte pelo fato de ela ser oriunda da convocação de uma Assembleia Constituinte que foi realizada por meio de uma emenda à constituição que estava em vigor anteriormente.¹⁴ Tal dúvida pode ser dissipada pela compreensão de que não são necessárias revoltas sociais retumbantes para a instalação de um Poder Constituinte, como foi o caso da Revolução Gloriosa. Ademais, a Assembleia Constituinte de 1988, inspirada pelo sentimento de rejeição ao passado autoritário recente, foi formada por representantes que haviam sido efetivamente eleitos anteriormente.

A Constituição brasileira de 1988 é, ainda, uma constituição rígida, assim classificada pela distinção na qualificação do processo legislativo para a produção de leis ordinárias, complementares e de emendas à constituição, estabelecendo ainda um rol de cláusulas pétreas em seu art. 64, §4º. É a rigidez, portanto, que garante a estabilidade de um Estado de Direito fundado a partir da supremacia constitucional, por meio da qual se atribui validade a todo o funcionamento do Estado.

Entretanto, parte da doutrina diferencia supremacia formal e material da constituição, como forma de reconhecimento de sua superioridade no ordenamento jurídico até em países que possuem constituições costumeiras. O professor José Afonso da Silva, entretanto, critica a doutrina da supremacia material de constituições costumeiras ao avaliar que, juridicamente, apenas seria concebível a supremacia formal.¹⁵ Com a devida vênia aos que pensam diferentemente, entendemos correto o pensamento do professor aposentado da Universidade de São Paulo, uma vez que um dos principais instrumentos para garantir a conformidade da legislação ordinária com os mandamentos da Carta Magna é o Controle de Constitucionalidade, característica própria dos países que adotam as constituições escritas.¹⁶

Assim, a Constituição em si transporta limites de atuação na produção das demais normas do ordenamento jurídico, principalmente por meio da delimitação de competências. Na relação com o contribuinte, a Carta Magna brasileira é uma das poucas do mundo a tratar extensivamente sobre os limites ao poder de tributar e sobre a competência que os entes federativos têm para instituir tributos aos seus cidadãos.

¹⁴ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 11ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2016.

¹⁵ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 33ªed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

¹⁶ BARROSO, Luis Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. 5ªed. São Paulo: Saraiva, 2015.

2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A Carta de 1988 elucida em seu texto uma discriminação *numerus clausus* das hipóteses de instituição de tributos de cada ente federativo. Assim, as competências tributárias da União, Distrito Federal, Estados e Municípios são delimitadas taxativamente ao longo dos artigos 145 a 149-A. Ademais, as prerrogativas decorrentes dessa atribuição de competência está disciplinada pelos artigos 6º e 8º do Código Tributário Nacional, que possui status de lei complementar, ainda que tenha natureza de lei ordinária.¹⁷

Isso significa que, como forma de limitação do poder estatal na relação com os contribuintes, qualquer tributo que seja instituído sem as observâncias dos dispositivos que dispõem sobre a competência tributária está eivado de inconstitucionalidade. Essa foi uma opção política consagrada na forma de regra pelo Poder Constituinte Originário quando do advento da própria Constituição.

Cumpra destacar que a Constituição não cria qualquer tributo, mas apenas autoriza a sua instituição pelo ente federativo competente por meio de lei. Essa atribuição, por sua vez, é indelegável, o que torna inconstitucionais quaisquer invasões de entes federativos no campo de arrecadação constitucionalmente garantido a outro. Por exemplo, a União não poderá criar tributo que tenha como hipótese de incidência a prestação de serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II da Constituição Federal, uma vez que esta é uma atribuição dos municípios, nos termos do artigo 156, II.

As atividades de fiscalizar e arrecadar, entretanto, são perfeitamente delegáveis, pois configuram a capacidade tributária ativa, que não se confunde com a criação de tributos.¹⁸ Essa possibilidade é autorizada pelo artigo 7º do Código Tributário Nacional, que enuncia:

“Art. 7º. 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.”¹⁹

¹⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8ªed. São Paulo: Saraiva, 2017.

¹⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8ªed. São Paulo: Saraiva, 2017.

¹⁹ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em 5 de outubro de 2017.

Além disso, a competência tributária também não pode ser confundida com competência para legislar o direito tributário, como bem ensina o professor Luis Eduardo Schoueri, já que o artigo 24 da Constituição Federal inseriu a legislação tributária no âmbito da competência concorrente: “Neste campo, à União cabe editar normas gerais (no caso, mediante lei complementar, por força do artigo 146 da Constituição Federal), podendo os Estados e o Distrito Federal suplementar aquelas.”²⁰

Essa repartição de instituição e arrecadação fiscal visa criar um ambiente de independência financeiras para o custeio das próprias atividades de cada ente, uma vez que o Brasil adotou o modelo federativo de Estado. Entretanto, a repartição de competências taxativas não é pré-requisito para um sistema federal, como se depreende dos Estados Unidos, onde a bitributação não ofende o princípio federativo.²¹

O que mais importa destacar, no entanto, é que sendo ou não requisito do sistema federativo, as regras constitucionais que impõem o âmbito de atuação de cada ente e a hipótese de incidência de cada tributo, notadamente os impostos, devem ser observadas enquanto viger a Carta de 1988 e não podem ser flexibilizadas em momentos de dificuldade fiscal para robustecer as contas públicas por meio de mera vontade política.

2.1 A Classificação de Competências Tributárias

A doutrina classifica as espécies de competência tributária em residual, comum e privativa.²²

A competência comum é a que pode ser exercida por todos os entes federativos, como é o caso da instituição de taxas, cobradas de serviços públicos específicos e divisíveis ou diante do exercício do poder de polícia, e de contribuições de melhorias, cobradas de acordo com a valorização de imóveis decorrentes de obras públicas realizadas por esses entes. O professor Hugo de Brito Machado Segundo, entretanto, esclarece o tema ao tratar da competência para a instituição de taxas ambientais:

“Não se diga, por isso, que a competência para a instituição de taxas é “comum”. Tudo dependerá de como estiver dividida a competência para prestar o serviço, ou exercer o poder de polícia. Taxa para a expedição de passaportes, por exemplo, só a União pode instituir. Mas a fiscalização ambiental, como compete a todos os entes federativos (União, Estados e

²⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

²¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

²² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8ªed. São Paulo: Saraiva, 2017.

Municípios), pode dar azo à cobrança de taxas por mais de um deles, desde que tenha havido o efetivo exercício do poder de polícia por mais de um deles.”²³

Já a competência residual, por sua vez, é aquela que a União dispõe para criar tributos com hipóteses de incidência diferentes daquelas previstas taxativamente pela Constituição Federal, como é o caso dos impostos previsto no artigo 154, I, que autoriza a instituição de outros distintos dos já previstos pelo texto da Carta. Esse regime, todavia, exige a edição de Lei Complementar, proíbe a cumulatividade e veda a bitributação.

A competência privativa, enfim, é aquela atribuída a um ente específico, como é o caso da União nos casos de Imposto de Renda, dos Estados nos casos de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e dos Municípios nos casos de Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza. Essa compreensão da competência tributária possui extrema relevância, posto que é a que mais confere segurança ao contribuinte no cotidiano de operações mercantis, por exemplo. Paulo de Barros Carvalho, entretanto, afirma que apenas quem possui competência privativa é a União, devido à possibilidade dos impostos extraordinários.²⁴

Percebe-se, pois, que o conhecimento sobre a atribuição de competências tributárias descritas na Constituição Federal é de extrema relevância para a correta observância do gerenciamento estatal sobre o patrimônio privado que é arrecadado.

2.2 Lei Complementar Tributária: Caráter de Lei Nacional

Se um dia já houve quem discutisse sobre as funções dicotômicas ou tricotômicas das leis complementares, a Constituição Federal de 1988 fez por bem esclarecer ao longo de seu artigo 146 quais seriam seus objetivos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

²³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: anotações à constituição, ao código tributário nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003**. 5ªed. São Paulo: Atlas, 2015.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.²⁵

Em razão das limitações constitucionais a que se refere o artigo 146, I, que são previstas expressamente pela Constituição, o constituinte reforça a intenção de garantia da segurança jurídica do cidadão em face do poder de tributar do Estado de Direito, demonstrando que, diferentemente de tempos imemoriais, a força não é mais legítima para intervir no patrimônio privado. Para fins deste estudo, basta destacar que o constituinte, em diversos casos, assegurou que as limitações de tributar possuíssem eficácia plena, como é o caso dos princípios da anterioridade e da legalidade, entre outros, mas não determinou a autoaplicação de outros limites, deixando a sua delimitação para a edição de lei complementar.

Antes de enfrentarmos o tema da solução de conflitos de competência tributária, cumpre destacarmos uma controvérsia doutrinária antiga. Assim é que o próprio texto constitucional enuncia que existe um papel para “estabelecer normas gerais em matéria sobre legislação tributária”, o que por si só talvez não forneça o esclarecimento necessário à prática jurídica, haja vista a indeterminação dos termos utilizados, mas que por isso mesmo o constituinte originário optou por descrever um conjunto de situações em que a edição de lei complementar seria devida. De acordo com o professor Luis Eduardo Schoueri, entretanto, o rol contido no Art.146, III, não é exaustivo, uma vez que a expressão “especialmente sobre” indicaria que as condições ali previstas não se esgotariam naquelas alíneas.²⁶

Antônio Carlos Rodrigues do Amaral, por sua vez, entende que se trata de um rol taxativo, posto que a rigidez da lei complementar, que exige um quórum maior para sua implementação, tem a finalidade de limitar o poder de atuação do representante político.

²⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 7 de outubro de 2017.

²⁶ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017

Arremata sua opinião ao declarar não haver qualquer exigência implícita para lei complementar, uma vez que o constituinte sempre deixou expresso quando da necessidade de tal diploma.²⁷ Com esse entendimento também coaduna o professor Leandro Paulsen, afirmando que “se a Constituição não exige lei complementar, a lei ordinária pode validamente dispor sobre a matéria, de modo que a lei complementar que a discipline terá nível de lei ordinária”.²⁸ Tratam-se, portanto, de defesas da ideia de hierarquia formal existente entre lei ordinária e lei complementar.

Já Paulo de Barros Carvalho adota o entendimento de que a lei complementar somente pode ser assim qualificada quando se refere às disciplinas que são reservadas constitucionalmente a esse diploma.²⁹ Entretanto, admite que pode ocorrer simples referência à lei, sem que haja qualificação, contrariamente a Antônio Carlos Rodrigues do Amaral. Esta é, ainda, a compreensão de Roque Antônio Carraza, ao indicar o artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal, entre outros, como exemplos de hipóteses de reserva implícita.³⁰

Para além da definição jurídica positiva, o professor Hugo de Brito Machado nos lembra que a linguagem do direito adota também conceitos de lógica jurídica, que são observados a partir de fenômenos jurídicos e incorporados aos estudos de Teoria Geral do Direito, senão vejamos:

“A diferença essencial entre os conceitos de lógica jurídica e os conceitos de direito positivo reside em que os primeiros são elaborados no plano da fenomenologia jurídica, sem nenhuma dependência do que estabeleça determinada regra jurídica, enquanto os últimos são elaborados tomando-se como base precisamente o que é estabelecido em determinada regra jurídica.”³¹

Ademais, aponta que o próprio conceito de “lei complementar” pode ser encarado ora sob a noção jurídica positiva, ora sob a noção de lógica jurídica. Neste sentido, é o que acontece quando se enfrenta a definição de lei complementar como instrumento para completar e definir os limites de uma regra constitucional, uma vez que, por óbvio, a Constituição brasileira, por mais analítica que seja, não pode encerrar em seu corpo todas as normas jurídicas do país.

²⁷ AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. **Lei Complementar**, in Ives Gandra da Silva Martins (coord), Curso de Direito Tributário, 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

²⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8ªed. São Paulo: Saraiva, 2017.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 21ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

³⁰ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ªed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 2ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015.

A definição da abrangência do rol das normas gerais de direito tributário veiculadas por meio de lei complementar é uma tarefa muito difícil. Se de um lado busca-se proteger a Segurança Jurídica ao ampliarem-se as hipóteses de instituição, por outro acaba-se por tornar ainda mais indefinido o espectro de sua atuação. Por esse motivo, preferimos seguir o entendimento de Hugo de Brito Machado que, ao distinguir os conceitos lógico jurídico e jurídico positivo da lei complementar, conclui que a partir da promulgação da Emenda Constitucional 42, responsável por inserir na Constituição o artigo 146-A, o qual estipula uma nova reserva à lei complementar, tornou-se muito mais difícil a delimitação taxativa de hipóteses de sua edição. Desse modo, o ilustre professor opta por caracterizar o instituto da lei complementar, enquanto conceito jurídico positivo, como uma “categoria normativa autônoma apenas pelos elementos formais – a saber: a competência e o regime especial adotado para sua elaboração”.³²

Isso posto, ainda que se possa questionar se o rol para edição de normas gerais é taxativo ou não, resta evidente, por opção constitucional, que a lei complementar adquiriu contornos tricotômicos, uma vez que ela terá a função de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, estabelecer normas gerais de direito tributário e dispor sobre os conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes federativos.

Para além do debate doutrinário acerca da limitação das hipóteses de instituição de lei complementar que determine normas gerais de direito tributário, outra característica importante dessa espécie de diploma é a sua natureza de Lei Nacional. Essa característica da Lei Complementar diria respeito à sua validade para todo o território nacional, não se limitando a ser uma lei que se aplicaria apenas em âmbito federal pela razão de ter sido editada pela União. Conforme ensina José Souto Maior Borges:

“Na federação brasileira, cumpre distinguir, consoante a formulação kelseniana, entre três ordens jurídicas distintas: a) a global e as parciais; b) central e c) periféricas, correspondendo respectivamente à (a) ordem nacional (do Estado federal); (b) simplesmente federal (da União) e (c) estadual (dos Estados). Consequentemente, no Brasil, a lei federal é expressão de uma ordem jurídica parcial central (a comunidade jurídica constituída pelas leis federais, de competência da União).”³³

Essa distinção de ordem didática é realizada como forma de esclarecer o âmbito de atuação da lei complementar e definir a sua validade para todos os entes do território nacional, ainda que a competência para redigi-la seja federal. Dessa forma, conforme

³² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 2ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015.

³³ BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

ensina Schoueri, ainda que não se possa cogitar que exista hierarquia entre diplomas ordinários e complementares, uma vez que tratam de matérias diversas, “as ordens jurídicas parciais devem conformar-se à ordem jurídica nacional na qual se inserem.”³⁴

Sobre o tema já se pronunciou o Pleno do Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário 136.215-4/RJ, cujo relator foi o Ministro Octávio Gallotti, no sentido de que a lei complementar, enquanto lei nacional, projeta-se sobre todo o ordenamento jurídico do país e “vincula, em sua formulação normativa, as pessoas políticas que integram, no plano da Federação brasileira, a comunidade jurídica total.”³⁵

Nesse sentido, no plano da definição dos conflitos de competência, o professor Hugo de Brito Machado Segundo ensina que as “áreas de penumbra” que envolvem as competências tributárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios devem, necessariamente, ser delimitadas por meio da instituição de leis complementares, justamente devido ao caráter nacional dessa espécie de diploma, que determina a sua observância por todos os entes federais, uma vez que não seria viável permitir que os próprios entes responsáveis por recolher o patrimônio fiscal editassem, por lei ordinária, a forma de solucionar esses conflitos³⁶.

Se, como demonstramos, há grande controvérsia doutrinária com relação à abrangência do rol do artigo 146, III, o mesmo não se pode falar de seu inciso II, uma vez que a indicação realizada pelo constituinte de que a lei complementar deve solucionar conflitos de exercício de competência tributária é notória demonstração de que as competências constantes dos artigos 153 a 156 da Carta Magna são privativas e rígidas.

Daí a relevância da supremacia constitucional, decorrente de sua rigidez, para a relação jurídica tributária. Ao enunciar competências tributárias muito bem definidas, notadamente aquelas privativas de cada ente para instituição de impostos, o constituinte originário foi claro na intenção de fazer prevalecer a segurança jurídica na relação do Estado com o contribuinte.

Cumprido, destacar, entretanto, a situação excepcional do IPVA. Como visto, a lei complementar deve disciplinar as normas gerais de direito tributário e os conflitos de competência de entes tributantes. Isso faz com que a regra seja a promulgação de uma lei complementar previamente a edição de lei ordinária que institua impostos. O Imposto

³⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

³⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

³⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: anotações à constituição, ao código tributário nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003**. 5ªed. São Paulo: Atlas, 2015.

sobre Propriedade de Veículo Automotor, no entanto, não possui qualquer lei complementar que discipline as suas normas gerais, posto que o Código Tributário Nacional não o disciplina devido ao seu advento ser posterior à criação daquele.³⁷ Assim, o tema chegou ao Supremo Tribunal Federal, que decidiu que, na falta de edição de lei complementar pela União, é constitucional a lei estadual que discipline o IPVA, ou seja, a unidade da federação responsável pela instituição do tributo exerce competência legislativa plena.³⁸

Observe-se, todavia, que a ressalva feita pelo Supremo preserva a competência privativa. Ela autoriza tão somente que, na omissão da União em regulamentar normas gerais, o ente que é constitucionalmente competente para a criação do tributo edite lei ordinária para tanto. Ainda se preserva a competência privativa como indelegável, como garantia do contribuinte em face à vontade volátil do Estado.

Assim, a lei complementar exerce três funções constitucionalmente asseguradas, quais sejam, regulamentar as limitações ao poder de tributar, estabelecer normas gerais de direito tributário e dispor sobre os conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes federativos. É um instrumento de garantia da rigidez fornecida pelo constituinte originário nas relações jurídicas tributárias que não pode ser flexibilizado consoante situações econômicas adversas e que serve como limitação do poder estatal de intervenção no patrimônio do contribuinte.

3 OS IMPOSTOS E A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Consoante o que está disposto no artigo 16 do Código Tributário Nacional, os impostos são espécies tributárias que não possuem arrecadação vinculada a qualquer prestação específica por parte do Estado, incidindo, assim, sobre demonstrações de riqueza por parte do contribuinte.³⁹ É assim que se pode falar em Imposto de Renda, Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor, Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana, entre outros. Como se vê, trata-se de circunstâncias da vida em sociedade que, de uma forma ou de outra, revelam para o Estado a existência de riqueza.

³⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: anotações à constituição, ao código tributário nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003**. 5ªed. São Paulo: Atlas, 2015.

³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento: AI 167777 SP**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Publicado no DJ de 09 de maio de 1977. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14700646/agregno-agravo-de-instrumento-ai-167777-sp>>. Acesso em 15 de out de 2017.

³⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8ªed. São Paulo: Saraiva, 2017.

Além disso, o artigo 145, §1º da Constituição Federal estabelece que:

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§º1. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à Administração Tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”⁴⁰

Hugo de Brito Machado, ao recordar-se do dispositivo, enuncia algumas questões que tem sido tema de debate doutrinário como, por exemplo, o alcance da expressão “sempre que possível”, o caráter pessoal do imposto e a distinção entre capacidade econômica e capacidade contributiva.⁴¹

Quanto ao alcance da expressão “sempre que possível” contida no mencionado dispositivo, o professor da Universidade Federal do Ceará ensina que se está diante de uma norma de observância relativa, a exemplo do que ocorre com os princípios jurídicos, isto é, a sua aplicação não possui natureza absoluta, mas deve ser ponderada diante do caso concreto. Com isso, argumenta que não é “razoável entender que o legislador tem ampla liberdade para resolver quando é e quando não é possível exigir obediência ao princípio da capacidade contributiva”⁴², haja vista a já explicada supremacia constitucional, decorrente, principalmente, da sua rigidez de disposições. No mesmo sentido pensa Hugo de Brito Machado Segundo, para quem a expressão “não significa que o atendimento aos citados princípios (pessoalidade e capacidade contributiva) dependa da vontade ou da simpatia do legislador ou do intérprete”⁴³, mas diz respeito a diretrizes que devem ser observadas tanto quanto possível pelos demais dispositivos infraconstitucionais da ordem jurídica.

Quanto ao princípio da pessoalidade dos impostos, significa que a depender dos elementos característicos da pessoa do contribuinte, a quantia cobrada pelo imposto poderá variar para mais ou para menos. Desse modo, existem impostos que são cobrados

⁴⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 12 de outubro de 2017.

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 2ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015.

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 2ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015.

⁴³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: anotações à constituição, ao código tributário nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003**. 5ªed. São Paulo: Atlas, 2015.

a partir de características subjetivas e outros que são cobrados a partir de características objetivas, o que viabiliza, por exemplo, o critério de classificação de impostos em diretos e indiretos. Para Aliomar Baleeiro, os impostos pessoais são aqueles em que a cobrança deve levar em consideração as “condições individuais” do contribuinte, medidas por intermédio da capacidade contributiva deste, ao passo em que os impostos reais seriam aqueles em que o legislador desprezaria essas circunstâncias e os cobraria pela concretização de um fato específico, como seria o caso do IPTU.⁴⁴

Por fim, a capacidade contributiva é o princípio corolário da solidariedade social. Se os impostos são utilizados para financiar as despesas gerais do Estado, como saúde, segurança e educação, e todos podem se beneficiar igualmente dos serviços prestados, é justo que toda a sociedade, de alguma forma, contribua para o custeio dessas atividades. Isso não significa, entretanto, que esse custeio deva se dar de forma igual perante todos, posto que a Constituição enuncia em seu artigo 3º o objetivo fundamental de construir uma “sociedade livre, justa e solidária, buscando erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”, o que significa que uma justa arrecadação deve levar em consideração as circunstâncias financeiras de cada contribuinte, medida pela sua capacidade contributiva.

Assim, quando se observa que um contribuinte possui um imóvel ou um automóvel, é justo admitir que ele possui maior capacidade financeira de contribuir com as atividades do Estado do que alguém que não possua esses bens. Dentro desse critério, alguém que possua um automóvel de luxo provavelmente tem maiores condições econômicas do que os que possuem um carro popular, e assim por diante.

Concernentemente às espécies tributárias previstas pela Constituição, é nos impostos que o tema da competência tributária tem maior repercussão, uma vez que nas taxas e nas contribuições de melhoria a competência decorre da hipótese tributária. Como o artigo 167, IV, da Constituição prevê que a destinação dos impostos não pode ser afetada a nenhuma despesa em específico, com exceções apenas nas situações expressamente previstas pelos dispositivos constitucionais, o tema sobre a justificação dos impostos é bastante controverso, posto que não há nenhum critério imediato aparente que diferencie a razão por qual cada tributo é cobrado por cada ente federativo.

Isso se depreende de uma rápida reflexão que se faça em torno dos critérios de discriminação de competências escolhido pelo constituinte. Por exemplo, por que razão

⁴⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**, Vol 1. Rio de Janeiro: Forense, 1955.

o imposto de renda é cobrado pela União e não pelos Estados ou Municípios? Existe alguma organização de ordem técnica que assim justifique a repartição de competências? Dificilmente pode-se chegar a essa conclusão. O imposto de renda é cobrado pela União porque assim escolheu o constituinte, dentro do contexto histórico da Assembleia de 1988. E, como a competência para a sua instituição é privativa, ou seja, indelegável, não há que se falar em lei estadual ou municipal que trate sobre o tema. A Constituição tratou do tema rigidamente, buscando conferir, ao mesmo tempo, recursos financeiros que viabilizassem a autonomia dos entes federados e limitação de poderes que protegessem os contribuintes de arbitrariedades estatais.

“A discriminação de competências de 1988 não decorreu de uma análise lógico-racional na realidade econômica, consistindo o trabalho do constituinte, muito mais, numa mera repartição de impostos, a partir de aspectos históricos e políticos. Distribuiu os impostos entre as pessoas jurídicas de direito público, tendo diante de si uma realidade preexistente: os impostos que tradicionalmente foram sendo introduzidos no sistema tributário. Daí o elenco nominativo dos artigos 153, 155 e 156.”⁴⁵

A dificuldade maior, portanto, não está em aceitar o fundamento das repartições de competências tributárias exercida pelo constituinte, mas em compreender o alcance dos institutos previstos pela legislação. Essa é a grande importância das leis complementares, uma vez que ela delimita o âmbito de atuação dos entes federativos no exercício das suas respectivas competências tributárias. Nesse sentido, é importante destacar, como fazem Luis Eduardo Schoueri e Raquel Ramos Machado, que a Constituição nem sempre se vale de conceitos, mas muitas vezes se utiliza de aproximações tipológicas.⁴⁶

Nas situações em que o constituinte se utiliza de conceitos de direito privado, é realmente muito difícil admitir-se a extensão do significado destes, posto que os conceitos possuem uma estrutura e um significado muito mais determinado, o que torna dificultoso para o legislador expandir esse conceito para o exercício da competência tributária. A esse respeito, é relevantíssimo o texto do artigo 110 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

“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

⁴⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

⁴⁶ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”⁴⁷

Sobre o tema, Hugo de Brito Machado Segundo menciona o Ministro Luiz Gallotti que afirmou que “se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição”⁴⁸. Para o professor, a assertiva não leva em consideração a extensão do significado que as palavras podem adquirir ao variarem com o tempo e com o contexto em que são utilizadas, o que demonstra que a interpretação literal de dispositivos é tão necessária quanto insuficiente. Assim, conclui o docente da Universidade Federal do Ceará, dizer que os institutos constitucionalmente previstos devem ter o mesmo significado que os previstos pelo direito privado porque é assim que está disposto no artigo 110 da Constituição seria interpretar a Carta Magna conforme o Código Tributário Nacional, e não o contrário.⁴⁹

Nesse sentido, um exemplo da distinção acima esclarecida pelo professor Hugo Segundo pode ser observado ao avaliar-se o conceito de “propriedade” empregado pelo constituinte originário na definição de competências que institui o IPTU. A clareza se desfaz ao observar que o artigo 156 da Constituição não se referiu ao “direito de propriedade”, mas à “propriedade predial e territorial urbana”, logo, não se pode considerar errado o pensamento que considere que não se trata de tributação de um direito, mas de um bem imóvel. Como se percebe, é uma situação de intenso conflito doutrinário.

Esse debate nos leva ao estudo sobre as diferenças existentes entre os “tipos” e os “conceitos” constitucionais, que são de extrema relevância para o estudo do tema da constitucionalidade do item 1.09 da lei complementar 157/2016 que está sendo desenvolvido neste trabalho, razão pela qual o próximo tópico nos permitirá um maior aprofundamento no tema.

3.1 Tipos Constitucionais e Competência Tributária

O debate existente sobre o tema que será tratado neste tópico não é propriamente um de direito positivo. Na realidade, refere-se à própria maneira do ser-humano de pensar

⁴⁷ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em 15 de outubro de 2017.

⁴⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: anotações à constituição, ao código tributário nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003**. 5ªed. São Paulo: Atlas, 2015.

⁴⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: anotações à constituição, ao código tributário nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003**. 5ªed. São Paulo: Atlas, 2015.

e interpretar palavras – quaisquer que sejam – para atribuir-lhes significado e à vagueza que muitas delas podem adquirir em seus contornos.

Dar nome às atividades, aos objetos e aos sentimentos, entre outros, faz parte da condição natural humana de assimilar a realidade em que se está compreendida e de querer expressá-la para outros com quem se convive em determinado meio social. O homem, como o animal político de Aristóteles, possui o intenso desejo de se socializar ao viver entre outros de sua espécie e, para tanto, por meio da comunicação, atribui rótulos às coisas que o rodeia.

Como podemos facilmente depreender, os objetos, em geral, possuem a natureza que suas características os atribuem, independentemente da nomenclatura que se dê a eles. A dificuldade surge, entretanto, a partir do momento em que a realidade não mais se adequa às imposições linguísticas pré-determinadas, de modo que, em algum momento, pode se tornar bastante árdua a tarefa de se expressar com correção para dar significado a algo. Como leciona a professora Raquel Ramos Machado:

“O problema é que a realidade não respeita as divisões que o ser humano, de maneira algo arbitrária e simplificadora, estabelece para melhor compreendê-la. Não existem, com efeito, na totalidade de fatos brutos, segmentos nitidamente separados uns dos outros, de modo que se possa utilizar uma palavra para designar, com absoluta precisão e exclusividade, cada um deles.”⁵⁰

Isso significa que, em determinadas situações, as mesmas palavras que são utilizadas para estabelecer ideias fixas podem ser empregadas de duas maneiras diferentes, alterando-se os seus significados. Em uma reflexão rápida, podemos lembrar dos homônimos das aulas do Ensino Fundamental e Médio, a exemplo da palavra “Manga”, que pode adquirir contornos de significado que designam uma fruta ou uma parte de uma camisa. Mas é possível ir além disso e observar que várias palavras, se não todas elas, podem mudar de significado de acordo com o contexto e a época em que são utilizadas, como foi o caso do ex-planeta Plutão, que até há pouco tempo era considerado um planeta embora atualmente não mais o seja, ainda que suas características físicas aparentes não tenham se alterado. O que se mudou, no caso, foi a interpretação de nossa linguagem para atribuir um significado diferente ao mesmo fenômeno.

A indeterminação das palavras, notadamente no que se refere à vaguides e à ambiguidade, está também na descrição de institutos jurídicos, como já exemplificamos

⁵⁰ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. Editora Malheiros, 2014.

no item acima, a exemplo da ideia de “Propriedade” contida na instituição do IPTU pelos municípios, da “Supremacia do Interesse Público”, da “Função Social da Propriedade ou do Contrato”, entre diversos outros.

O próprio Direito Constitucional, de certa forma, já consolidou esse entendimento ao defender, doutrinariamente, a Mutação Constitucional, que nada mais   do que a constante atualiza o interpretativa de um mesmo dispositivo constitucional, ainda que nada em seu texto tenha sido alterado, para reatribuir-lhe significado compatível com a época e o contexto em que a sociedade está inserida.⁵¹ Foi assim, por exemplo, que o Supremo Tribunal Federal ao julgar o Recurso Extraordinário 330817 entendeu, por vota o unânime, que a imunidade tributária dos livros físicos se estendem também aos livros eletrônicos e, mais ainda, aos leitores eletrônicos que possuam apenas essa finalidade.⁵² O significado da palavra “livro”, que designava uma determinada realidade em 1988, adquiriu novos contornos com o advento da tecnologia e a mudança do contexto da época em que o constituinte estava inserido.

Nesse contexto de múltiplos significados sujeitos   subjetividade de interpreta o de cada um para uma mesma palavra, surge a distin o doutrinária entre as ideias de “tipos” e “conceitos”. Conforme a professora Raquel Ramos Machado, são “formas distintas de pensar a realidade e de interpretá-la”⁵³, de modo que uma mesma palavra pode significar um tipo ou um conceito a depender da subjetividade de quem a está interpretando, a qual pode variar com o contexto e a época do intérprete.

Assim, um “conceito” jurídico autorizaria a defini o precisa e bem delimitada de um significado, de maneira a individualizá-lo. Ele se afirma pelas bem determinadas limita es de sentido que uma palavra pode adquirir, não deixando abertos os espaços para se afirmar o contrário.   uma maneira de pensar que possui, portanto, pretensão de defini o.⁵⁴

Em um “tipo”, por sua vez, não se pretende a defini o. Os tipos estão no campo da descri o, por meio da qual procuram enunciar os elementos gerais necessários que caracterizariam o seu cerne, não apresentando elementos de diferencia o, requerendo,

⁵¹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 11^a ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2016.

⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE: 330817 RJ**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Publicado no DJe-040 de 05 de março de 2010. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7561311/recurso-extraordinario-re-330817-rj-stf>>. Acesso em 15 de out de 2017.

⁵³ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualiza o interpretativa**. Editora Malheiros, 2014.

⁵⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7^a ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

portanto, que seja possível reunir a maior quantidade possível de características.⁵⁵ Para Strache, é precisamente por não apresentar delimitações em sua descrição, que os tipos permitem uma evolução interpretativa. É nesse sentido a lição de Luis Eduardo Schoueri:

“A consequência do que se afirma é que toda vez que determinado objeto é reconhecido como pertencente a um tipo, o próprio tipo é modificado, vez que passa a admitir novas características que possibilitarão o fenômeno acima, dado que o novo objeto poderá servir como “modelo” típico. Larenz e Canaris, comentando este fenômeno, caracterizam o conjunto de elementos “típicos” como um “sistema em movimento”. Esta mobilidade, por sua vez, implica a possibilidade de se criarem sequências típicas (*Typenreihen*), já que em virtude da variabilidade de seus elementos os tipos vão se sucedendo, de modo que uma característica desaparece e outra entra, tornando fluida a passagem de um tipo para outro”⁵⁶

De acordo com Luis Eduardo Schoueri, foram Klaus Vogel e Hannfried Walter, em 1971, que sugeriram pela primeira vez a possibilidade de utilização de “tipos” pelo constituinte na discriminação de competências, no lugar de “conceitos”. O professor esclarece que, ao discutirem uma reforma fiscal, observaram que a comparação de impostos e seus critérios frequentemente não solucionavam controvérsias jurídicas, pelo motivo de seus conteúdos não serem exatos, variando de acordo com a jurisprudência.⁵⁷

A lição dos tributaristas alemães é no sentido de que não há grande distinção, em essência, entre auferir competências tributárias e promulgar outros tipos de norma, quando se enfrenta um conflito de normas. Explicam, ainda, que no tocante às normas de prescrição comportamental, quando duas entram em colisão, implicando uma contrariedade no ordenamento jurídico, o poder judiciário não pode se omitir de julgar o caso, mas deve buscar uma maneira de solucioná-lo. Entretanto, no campo do direito tributário, essa hipótese de incompatibilidade normas nunca aconteceria dessa forma, pois sempre seria possível atendê-las concomitantemente. Assim, como já explicamos no decorrer deste capítulo, foi unicamente a discricionariedade do constituinte, decorrente das circunstâncias históricas e políticas do momento em que viviam, que impediu a existência desse tipo de concorrência entre normas.

Para a professora Misabel Derzi, entretanto, não há que se falar em tipos na discriminação de competências tributárias no Brasil. Essa repartição seria manifestação do próprio princípio federalista, baseado na separação de poder entre os entes federativos, que não poderia admitir a flexibilidade característica dessa maneira de pensar, pois a

⁵⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

⁵⁶ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

⁵⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

Constituição Federal de 1988 é uma Carta rígida, notadamente em matéria tributária, na qual o constituinte teve grande preocupação de estabelecer limites, como em poucos lugares do mundo. No campo da competência tributária, essa rigidez se materializaria por meio da competência privativa, que seria responsável por evitar a bitributação.⁵⁸

É bem verdade que a Constituição brasileira é caracterizada como rígida por parte majoritária da doutrina, mas essa característica não autoriza por si só, com a devida vênia, o pensamento de que as competências tributárias caracterizam conceitos.

Como vimos, os conceitos são formas de interpretar a realidade que possuem contornos de definição, isto é, possuem limites muito bem demarcados. No caso da repartição de competências tributárias, tanto a Constituição utilizou-se de tipos que previu, em seu próprio corpo, que as leis complementares disporem sobre os conflitos de competência tributária existentes.⁵⁹ Dessa forma, o próprio constituinte originário reconheceu que os seus termos utilizados nos artigos 153, 155 e 156 podem configurar tipos constitucionais, de modo que designou no artigo 146, I, expressamente, o papel de a lei complementar dispor sobre eles. Portanto, interpretar que a repartição de competências tributárias não pode ser abstraída como um tipo constitucional significaria tornar irrelevante o dispositivo contido no artigo 146, I, da Constituição Federal, uma vez que os conceitos possuem limitações bem definidas.

Raquel Ramos Machado menciona a relevância do debate, principalmente à luz do artigo 110 do Código Tributário Nacional, já mencionado neste trabalho, que enuncia que os conceitos de Direito Privado mencionados pela Constituição não podem ser alterados pela lei de direito tributário. Recordemos seu texto:

“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.”⁶⁰

O dispositivo tem a finalidade de elucidar o que já é evidente, no sentido de que a lei não pode contrariar o que está disposto na Constituição, mas quanto a isso não há celeuma. A dificuldade está, como vimos, em como devemos entender o “alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado” indicados pelo artigo. Nesse sentido,

⁵⁸DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

⁵⁹SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

⁶⁰BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em 15 de outubro de 2017.

parte da doutrina parece entender que a aceção correta de determinados termos deve ser depreendida do sentido que eles tinham quando de sua utilização, recorrendo-se a uma interpretação histórica, ou de sua ciência de atuação, como é o caso da expressão “faturamento” relativamente às Ciências Contábeis, conforme ensina Raquel Ramos Machado.⁶¹ O referido entendimento destacou-se pelos votos vencedores dos RREE 166.772-9-RS e 116.121-SP do Plenário do Supremo Tribunal Federal, mas que atualmente está perdendo relevância. Nesse sentido a professora destaca:

“Importa observar que o art. 110 do CTN não afirma que as palavras usadas pela Constituição, sempre que tiverem correspondente no Direito Privado, devem ser entendidas à luz do Direito Privado. De rigor, apenas afirma que, *quando* a Constituição utilizar conceito próprio de Direito Privado, este não poderá ser pelo legislador modificado, como, de resto, nenhuma norma constitucional pode ser modificada pelo legislador infraconstitucional, tenha ela a significação que lhe dá o Direito Privado ou não. Esse “quando”, porém, não está indicado. É tarefa do intérprete identificá-lo.”⁶²

O professor Ricardo Lobo Torres, por sua vez, entende que o artigo 110 do Código Tributário Nacional possui lacunas e é insuficiente, porque suas origens remetem às preocupações que a doutrina e a jurisprudência tinham de afastar a interpretação teleológica dos conceitos utilizados para discriminar rendas. Afirma, ainda, que a interpretação constitucional possui distinções da interpretação da lei ordinária, e que isso não significaria que possua metodologia própria, mas apenas que as normas constitucionais não encontram seu sentido nos conceitos de lei ordinária, mas dependeria da compreensão de si própria.⁶³

Na realidade, como destaca Raquel Machado, não se pode manter um debate intransigente em que, ou se defende o sentido técnico dos termos constitucionais em sua estrita aceção ou se entende que a Constituição é uma carta aberta a valores, interpretando-se sempre da forma mais ampla possível. Na verdade, a interpretação de cada dispositivo para determinar-lhe o alcance de seus termos depende diretamente de uma “análise do raio de abrangência da palavra e do âmbito a ser reconhecido às demais normas de competência”.⁶⁴

⁶¹ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. Editora Malheiros, 2014.

⁶² MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. Editora Malheiros, 2014.

⁶³ TORRES, Ricardo Lobo. **Interpretação e integração da lei tributária**, in Hugo de Brito Machado (coord.), *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*.

⁶⁴ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. Editora Malheiros, 2014.

Assim, deve-se observar o sentido histórico das palavras atribuídas pelo constituinte originário quando de suas inscrições na Constituição, mas essa é apenas uma indicação do sentido interpretativo, não sendo necessária para exauri-lo. Assim, a rigidez decorre do ônus argumentativo imposto àquele que tenha a intenção de propor sentido diverso daquele, buscando-se um ténue equilíbrio.

Considerando-se tudo o que já foi dito, pode parecer que o artigo 110 do Código Tributário Nacional é censurável, embora não deva ser considerado dessa forma. Deve-se lembrar que o Direito, na sua acepção de sistema jurídico hierarquizado de normas de um ordenamento, é indivisível. É assim que se pode dizer que não existem palavras que possuam um sentido específico e determinado para o Direito Privado, mas outra acepção quando for aplicada em situação de Direito Público. Como Raquel Ramos Machado ensinou, o artigo 110 do CTN “procura enunciar, simplesmente, é que as palavras empregadas pela Constituição não podem ter seu significado arbitrariamente alterado pelo legislador infraconstitucional”⁶⁵, isso é decorrente, conforme extensamente demonstrado neste capítulo, da própria rigidez e hierarquia constitucional que caracterizam a supremacia da Constituição no ordenamento jurídico, responsável por manter uma relação jurídica e não de poder entre o contribuinte e o Estado.

A indicação de que algumas palavras comportariam conceitos de normas jurídicas de Direito Privado, na realidade, não está lá para excluir a tipologia do campo de atuação da repartição de competências tributárias, mas para lembrar que, até anteriormente à Constituição de 1988, quando o Código Tributário Nacional e, portanto, o dispositivo em questão, já existiam no ordenamento jurídico brasileiro, as normas tributárias costumavam se limitar a atribuir novos efeitos jurídicos a fatos já positivados em outras normas jurídicas que, em regra, eram de Direito Privado⁶⁶.

Assim, como visto, os “tipos” e os “conceitos” são formas distintas de se observar uma mesma realidade, a partir de cada época e contexto social. Dessa forma, não parece ser correto afirmar que a Constituição não consagra “tipos” constitucionais devido à sua rigidez hierárquica, mas que o próprio constituinte reconheceu que as palavras utilizadas para interpretar a realidade podem ter seus significados alterados com o decorrer do tempo, sendo impossível encaixar a realidade em breves termos, razão pela qual ele

⁶⁵ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. Editora Malheiros, 2014.

⁶⁶ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. Editora Malheiros, 2014.

mesmo previu no artigo 146, I, que os conflitos sobre competência tributária seriam definidos em Lei Complementar, buscando auferir maior segurança jurídica ao que já estava disposto.

Cabe ao intérprete e não apenas ao legislador, o exercício da criação do Direito a partir das controvérsias jurídicas que ocorrem no seio da sociedade, não se podendo admitir que a simples descrição de um fato e delimitação de seu conceito seja suficiente para todas as situações que o legislador, por óbvio, jamais poderia prever.

Mas, sendo assim, surge uma inquietante questão: se as palavras não possuem um significado único e devem ser, em alguma medida, abertas de significado para a atuação do intérprete, como pode se dizer, como se afirma torrencialmente em doutrina, que a Segurança é um atributo do Direito? Afinal, como é possível conferir segurança jurídica ao contribuinte, se não for possível delimitar o âmbito de atuação dos dispositivos normativos aos quais ele deve submeter seu comportamento? Esse é um tema intrincado e complexo, que tentará se enfrentar a seguir.

3.2 Tipos Constitucionais e Segurança Jurídica

No decorrer da graduação do curso de Direito da Universidade Federal do Ceará, por vezes, alguns amigos de outras áreas me perguntaram como é possível haver tantas decisões contraditórias acerca de um mesmo tema na jurisprudência. É realmente inquietante que o Direito, com pretensão científica, não possa garantir certeza nas maneiras de como a população deve observar as normas jurídicas.

O professor Humberto Ávila, entretanto, em sua robusta obra acerca da Teoria da Segurança Jurídica, explica muito bem que essa acepção de Segurança Jurídica impregnada no senso comum da população decorre da compreensão de que o Direito é um objeto, e que as respostas para os conflitos sociais devem dali serem retiradas e aplicadas por meio da subsunção. O que o professor esclarece com maestria é que essa é uma concepção equivocada da Segurança Jurídica, uma vez que decorre da concepção equivocada do que é o próprio Direito.

O Direito, ao contrário do que parece ser a percepção social, não se trata de um objeto de estudo, mas de uma prática. Do Direito não se retiram mandamentos crus do texto legislativo, mas se constroem normas a partir do processo de interpretação em cada caso concreto. É assim que, para o professor, é equivocado tratar a Segurança Jurídica como “previsibilidade”, de modo a poder-se adiantar um julgamento por aquilo que o

texto de um dispositivo enuncia. É mais correto, pois, falar-se em “calculabilidade” de determinações judiciais, posta a natureza das palavras, caracterizada pela sua vaguides e ambiguidade, que constituem, outrossim, instrumento e objeto do Direito ao mesmo tempo. Leciona o professor titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo, Humberto Ávila:

“A compreensão do Direito como um objeto previamente dado, e cuja existência é totalmente independente das atividades concernentes à sua aplicação, conduziu ao exame da segurança jurídica pelo viés quase exclusivo da exigência da determinação das hipóteses normativas, da qual é conseqüência a idolatria do assim denominado princípio da tipicidade fechada no Direito Tributário. Tal entendimento, no entanto, restringiu a discussão da segurança jurídica a fatores sem dúvida importantes, mas unicamente ligados à estrutura da linguagem, dos quais decorreram não apenas intermináveis discussões a respeito da sua determinação, como também, de modo refletido, incansáveis debates sobre a sua incapacidade de fornecê-la.”⁶⁷

Entretanto, como reconhece Raquel Ramos Machado, conferir tamanho poder ao intérprete na aplicação de ideias vagas, à luz dos tipos constitucionais, pode ser perigoso e trazer insegurança jurídica para o ordenamento. Assim é que a atuação do intérprete deve ser limitada, tanto quanto possível, por condutas de Hermenêutica, das técnicas da argumentação e por meio da exigência de fundamentos racionais para as decisões judiciais.⁶⁸

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente capítulo partiu de dois pressupostos principais para a construção da tese que se defenderá neste trabalho: a defesa da relação jurídica entre o contribuinte e o Estado, como forma de garantir limitações à atuação estatal na interferência do patrimônio privado, e a defesa da supremacia da Constituição no ordenamento jurídico brasileiro pós-1988, a qual decorre da sua rigidez.

A rigidez constitucional se traduz, dentre outras formas, na repartição de competências fixas entre os entes federativos, dentre as quais destacamos as competências para a instituição de tributos. Assim, embora a Constituição não crie tributos, apenas outorgando competência tributária para os entes federativos instituí-los por meio de lei formal e material, é nela que estão discriminadas as hipóteses possíveis de tributação por

⁶⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4ªed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.

⁶⁸ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. Editora Malheiros, 2014.

parte do Estado. Assim, a priori, não é permitido a criação de qualquer tributo que não esteja expressamente previsto pela Constituição e, mais do que isso, que não seja expressamente contido na esfera de competência de cada ente federativo.

A dificuldade maior, portanto, é linguística. Como é possível que o constituinte tenha adotado tipos constitucionais para designar hipóteses de exercício de competência tributária, quais seriam as possibilidades para a instituição, por exemplo, do Imposto sobre “Prestação de Serviços”? As atividades de streaming estariam contidas nessa hipótese? É o que veremos nos próximos capítulos.

CAPÍTULO 02 - O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

1 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR

O estudo da Teoria das Normas ganhou grande repercussão entre os tributaristas, notadamente após o advento da Constituição de 1988, uma vez que tornou possível uma maior compreensão dos dispositivos de direito tributário e de como se deve aplicá-los corretamente. Assim, ao mencionar a existência de diversas normas tributárias com naturezas distintas, o professor Marcelo Caron Baptista esclarece:

“Há normas que estabelecem: a) os princípios tributários, a competência tributária das pessoas políticas de Direito Público e os direitos e as garantias do contribuinte; b) os deveres tributários relativos ao pagamento de determinadas quantias em dinheiro ou entrega de determinados bens ao Estado; e, ainda, c) os deveres instrumentais tributários, que correspondem a obrigações tributárias diversas da entrega de dinheiro ou de bens ao Estado.”⁶⁹

Assim, uma hipótese de incidência tributária é aquela prevista pelo legislador, em situação abstrata e hipotética consubstanciada em lei, que poderá originar uma relação obrigacional de natureza tributária entre o Estado e o contribuinte, caso este preencha os requisitos que são determinados por ela. É assim que para Geraldo Ataliba a hipótese de incidência é um “espelho do fato” ou uma “imagem conceitual de um fato”.⁷⁰

Destacamos o conceito no que se refere à hipótese de incidência de uma norma tributária, mas isso não quer dizer que a relação seja distinta de acordo com o ramo do direito. Na realidade, trata-se de conceito de lógica-jurídica, aplicável a todas as situações

⁶⁹ BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS do texto à norma: doutrina e jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005.

⁷⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 4ªed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais Ltda, 1990.

de direito. Em um primeiro momento, há a previsão abstrata de uma situação que, se realizada no mundo fenomênico, poderá dar origem a uma sanção, por exemplo. Senão vejamos:

“A h.i. é conceito, no sentido de que é uma representação mental de um fato ou circunstância de fato. Mas a h.i. não é mero e simples conceito – na acepção filosófica do termo – já que, por definição, é uma manifestação legislativa, é contida num enunciado legal. Não é mero conceito, mas um “conceito legal”, isto é, constante de lei, contido numa proposição legislativa.”⁷¹

Momento distinto da previsão abstrata prevista hipoteticamente em texto de lei é a concretização do fato que corresponde a essa hipótese. É assim que a doutrina, com o avanço dos estudos dedicados ao tema, passou a distinguir dois momentos lógicos. Assim, o “fato gerador” de uma obrigação tributária é aquele que, ao ser atingido pela norma jurídica, faz surgir uma obrigação tributária entre o contribuinte e o Estado. Na origem, entretanto, conforme explica Luis Eduardo Schoueri ao citar Gaston Jèze, “o fato gerador do imposto era apontado como a condição para que a Administração possa exercer sua competência de fazer nascer o crédito fiscal”⁷², razão pela qual o fato gerador apenas teria origem com o lançamento tributário.

A distinção pode parecer sutil, mas como afirmou certa vez Norberto Bobbio “o rigoroso cuidado na terminologia não é exigência ditada pela gramática para a beleza do estilo, mas é uma exigência fundamental para construir qualquer ciência”.⁷³ Esse foi um dos grandes debates doutrinários de outrora responsável por trazer maior clareza à ciência do Direito.

O professor titular aposentado da Universidade de São Paulo, Paulo de Barros Carvalho, no entanto, adota outra nomenclatura para a definição do que seria o fato gerador, denominando-o de “fato jurídico tributário”, pelo motivo de que este irradia efeitos jurídicos decorrentes das normas nas relações de tributação.⁷⁴

Lembre-se, ainda, que o Direito não é um objeto do qual se retira as prescrições corretas para a realidade, mas, sim, uma prática constante de interpretação e aplicação. O Direito é construído e não dado e isso também se aplica para a incidência das normas jurídicas. Consoante Gabriel Ivo ensina:

⁷¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 4ªed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais Ltda, 1990.

⁷² SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

“Separar os dois momentos como se um, o da incidência, fosse algo mecânico ou mesmo divino que nunca erra ou falha, e o outro, o da aplicação, como algo humano, vil, sujeito ao erro, é inadequado. É pensar que nada precisa de interpretação. E, mais, a incidência automática e infalível reforça a ideia de neutralidade do aplicador. Assim, a incidência é realizada pelo homem. A norma não incide por força própria: é incidida.”⁷⁵

Um aspecto relevante na definição de fato gerador ou de fato jurídico tributário – a denominação não tem relevância, se a caracterização conceitual se fizer clara – é a noção de que no direito tributário não há que se falar em vontade do contribuinte. A obrigação tributária dessa forma é *ex-lege*, isto é, decorre estritamente de lei. É assim que para a ocorrência do dever de pagar um tributo, basta a incidência da hipótese ao fato tributável. Do mesmo modo, se um contribuinte pagar um tributo que não é devido e quiser reaver a quantia paga, não cabe ao Fisco alegar a voluntariedade do contribuinte no momento da quitação da obrigação. É o que ensina Hugo de Brito Machado, senão vejamos:

“A prestação tributária certamente é obrigatória, vale dizer, o contribuinte é obrigado a fazer o pagamento do tributo. Não é por isto, porém, que ela se qualifica como compulsória. Ela se qualifica como compulsória no sentido de que em sua gênese o elemento volitivo não participa. Porque a obrigação tributária não nasce de ato de vontade, a confissão feita pelo contribuinte não cria o vínculo jurídico tributário. Assim, se o tributo era indevido, mesmo tendo havido confissão, ele continuará sendo indevido.”⁷⁶

Isso posto, resta clara a distinção cronológica existente entre os conceitos de hipótese de incidência tributária, elucidado por Geraldo Ataliba, e de fato gerador da obrigação tributária ou, como ensina o professor Paulo de Barros Carvalho, fato jurídico tributário. O primeiro trata da previsão abstrata prevista em lei, o segundo pela concretização daquela previsão no mundo dos fenômenos. Ao ocorrer a subsunção do fato à norma, surge a obrigação tributária, a qual é estritamente decorrente de lei, não havendo que se falar em vontade do contribuinte em seu surgimento.

2 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A Regra-Matriz de Incidência Tributária é um instrumento de análise científica do tributo desenvolvido pelo professor Paulo de Barros Carvalho. Por meio dele o jurista, tal qual um cirurgião, pode dissecar todas as partes constituintes do tributo para melhor compreender o fenômeno da obrigação tributária.

⁷⁵ IVO, Gabriel. **Norma Jurídica: Produção e Controle**. São Paulo: Editora Noeses, 2006.

⁷⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Editora Malheiros, 2015.

Dessa forma, a regra-matriz é um resultado de um processo científico de abstração interpretativa, revelado por meio de uma análise dedutiva, isto é, um instrumento prático que auxilia a compreensão teórica do tema dos tributos em espécie.

Conforme ensina Paulo de Barros Carvalho, a hipótese de incidência é construída pela vontade do legislador, mas essa vontade também seleciona “propriedades” que são necessárias para caracterizar a hipótese, a partir das quais é possível selecionar um grupo de critérios capazes de identificar todas as vezes em que essa hipótese ocorrer na realidade dos fatos, quais sejam: o critério material, o critério espacial e o critério temporal.⁷⁷

Além dos critérios para a definição da hipótese tributária, o professor aposentado da Universidade de São Paulo também destaca a existência do conseqüente ou do prescritor da norma jurídica, que torna possível identificar critérios formadores da relação jurídica, ao delimitar: “o sujeito portador do direito subjetivo, a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir certa prestação e seu objeto.”⁷⁸

É assim que passaremos, a seguir, ao estudo desses critérios na caracterização da hipótese tributária prevista para a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência privativa dos municípios.

2.1 Critério Material do ISS

No critério material é possível perceber alguma forma de destaque ou referência a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, em um determinado contexto de tempo ou de espaço. Esse aspecto também é conhecido em doutrina como “elemento material do fato gerador”, “elemento objetivo do fato gerador” ou “aspecto material da hipótese de incidência”.⁷⁹

A especificação do que seria o critério material da hipótese, separado de seu contexto local e temporal, trouxe complicado celeuma para a doutrina tradicional, que ainda enfrenta grandes dificuldades em delimitar o que seria o critério material da hipótese tributária. O professor Paulo de Barros, ao lembrar-se da doutrina dos movimentos de Aristóteles, explica que os procedimentos humanos podem se encontrar

⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

em três categorias: voluntários, involuntários e reflexos, dentro das quais estariam integradas todas as possibilidades de conduta humana, cada uma correspondente a um grupo de verbos que definiria as identidades de cada conduta. Dessa forma seria possível a escolha, pela norma jurídica, de virtualmente qualquer hipótese de conduta humana para a sua incidência.⁸⁰

É nesse sentido que Marcelo Caron Baptista afirma que pode-se reconhecer o critério material da hipótese, ainda que seja muito difícil separá-la dos demais critérios, com o núcleo da hipótese de incidência tributária.⁸¹

De acordo com o professor Paulo de Barros, portanto, não seria possível o uso de verbos que não possuam sujeito ou que sejam impessoais, pois a norma incidiria sobre a conduta humana que necessariamente haveria de ter um sujeito para praticá-la, afinal é para impor limites a ações individuais na coletividade que o próprio Direito existe.

Assim, no que se refere ao critério material do imposto sobre prestação de serviços, o artigo 156 da Constituição Federal estabelece:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:

...

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”⁸²

Conforme leciona José Eduardo Soares de Melo, no entanto, a essência da materialidade dessa hipótese prevista pela Constituição não está contida no “serviço”, mas na “prestação de um serviço”, de forma que se destaca uma obrigação de fazer, em conformidade com o que é estipulado pelos institutos do direito privado.⁸³

Cumprе destacar, entretanto, que a palavra “serviço” pode possuir tanto acepção técnica quanto acepção vulgar, utilizada na linguagem do cotidiano. Para fins de incidência do imposto, a acepção utilizada deverá ser a técnica, própria da sistemática jurídica. Isso possui relevância na medida em que não obriga alguém que realize “serviço” em proveito próprio a pagar o referido imposto ao seu município, pois essa é a acepção

⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

⁸¹ BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS do texto à norma: doutrina e jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005.

⁸² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 28 de outubro de 2017.

⁸³ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 3ª ed. São Paulo: Editora Dialética, 2003.

coloquial da expressão. Isso porque essa é uma conduta que não possui valor que seja economicamente avaliável do ponto de vista do Direito Tributário, ou seja, não se enquadra na acepção técnica selecionada pelo legislador.⁸⁴

Desse modo, a primeira conclusão autoriza a noção de que o ISS apenas pode incidir mediante a realização de uma obrigação de fazer consubstanciada em prestação de serviço para terceiros. Aprofundaremos mais o tema da distinção entre as naturezas das obrigações de dar e de fazer no próximo capítulo.

Kiyoshi Harada aponta importante limitação que o constituinte previu para a criação do imposto sobre serviço de qualquer natureza, qual seja, a definição de uma lista de serviços em lei complementar. Segundo o professor, a “aparente confusão entre as expressões “serviços de qualquer natureza” e “qualquer serviço” gerou a discussão em torno da exemplificatividade e da taxatividade da lista de serviços”.⁸⁵

Assim, não é todo serviço que pode ser tributado, mas apenas os previstos pela lei complementar 116/2003 e, além disso, de acordo com o Supremo Tribunal Federal, a lista tem caráter taxativo, com exceção dos itens que possuam as expressões “congêneres” e afins.⁸⁶

É importante, enfim, ter ciência de que a lei complementar não institui o ISS, pois só quem possui competência para a sua instituição é o município competente, por intermédio de lei própria. Assim, cada município deve delimitar a hipótese de incidência do ISS, bem como definir quais são os elementos “congêneres” que estão sujeitos à tributação e não, simplesmente, reproduzir a lista anexa à lei complementar 116/2003, como se esta exaurisse o conteúdo necessário para auferir o critério material do ISS.⁸⁷

Portanto, em linhas gerais, para as finalidades deste trabalho, cumpre saber que o ISS incide sobre prestação de serviços a terceiros e é regulamentado pela lei complementar 116/2003, de caráter nacional, que não possui aplicabilidade imediata, uma vez que a competência para a instituição do imposto sobre serviços de qualquer natureza é de competência privativa dos municípios, que deverão editar lei própria específica para

⁸⁴ BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS do texto à norma: doutrina e jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005.

⁸⁵ HARADA, Kiyoshi. **ISS Doutrina e Prática**. 2ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2014.

⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma. **Recurso Extraordinário: RE 361829 RJ**. Relator: Ministro Carlos Velloso. Publicado no DJ de 24 de fevereiro de 2006. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14735066/recurso-extraordinario-re-361829-rj/inteiro-teor-103120867>>. Acesso em 03 de novembro de 2017.

⁸⁷ HARADA, Kiyoshi. **ISS Doutrina e Prática**. 2ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2014.

tanto, devendo delimitar o critério material da hipótese de incidência e os serviços “congêneres” tributáveis.

2.2 Critério Espacial do ISS

Alguns dispositivos legais do ordenamento jurídico brasileiro adotam a prescrição de um local determinante à ocorrência do fato. Tal fenômeno decorre exclusivamente do esmero com que o legislador se propõe a elaborar a norma jurídica, embora seja possível identificar o referido local implicitamente na maioria das circunstâncias. Isso é importante destacar: ainda que o legislador não tenha determinado expressamente o critério espacial de incidência de uma norma, será sempre possível identificá-la no bojo das indicações contidas no restante do ordenamento.⁸⁸

Paulo de Barros Carvalho classifica os elementos que indicam o critério espacial de incidência de normas jurídicas tributárias em três “formas compositivas”, senão vejamos:

“Acreditamos que os elementos indicadores da condição de espaço, nos supostos das normas tributárias, hão de guardar uma dessas três formas compositivas, diretriz que nos conduz a classificar o gênero tributo na conformidade do grau de elaboração do critério espacial da respectiva hipótese tributária:

- a) Hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- b) Hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;
- c) Hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.”⁸⁹

Dessa forma, quanto a localização do fato gerador da obrigação tributária referente ao imposto sobre serviços, é correto afirmar que o local da prestação do serviço é aquele em que o sujeito que presta o serviço cumpre com a sua obrigação, nos termos do contrato firmado. É assim que o próprio contrato que preveja essa relação jurídica poderá dispor

⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

sobre o lugar em que deverá ocorrer a prestação, para fins de cumprimento do contrato e, também, para solucionar controvérsias quanto a questões tributárias.⁹⁰

No mesmo sentido pensa Augusto Becker, para quem “o núcleo e os elementos adjetivos somente terão realizado a hipótese de incidência se tiverem acontecido no tempo e no lugar predeterminados, implícita, ou explicitamente, pela regra jurídica”.⁹¹

Todavia, o próprio Código Civil prevê uma ressalva à regra enunciada acima, qual seja: “Art. 329. Ocorrendo motivo grave para que se não efetue o pagamento no lugar determinado, poderá o devedor fazê-lo em outro, sem prejuízo para o credor”⁹². Assim, de acordo com Marcelo Caron Baptista, nos casos excepcionais em que o serviço for prestado em um lugar distinto do que fora previamente acordado, a incidência do imposto sobre serviços se dará neste.⁹³

Ademais, sobre o princípio da territorialidade que determina que o tributo somente poderia ser exigido no mesmo espaço geográfico em que se gerou a riqueza, o professor José Eduardo Soares de Melo levanta o questionamento acerca de possível “vício de inconstitucionalidade” do artigo 12, alínea a, do Decreto-lei nº 406/68⁹⁴, que determina o seguinte:

“Art. 12. Considera-se local da prestação de serviço:

a) o do estabelecimento do prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador.”⁹⁵

Questiona o professor se não havia invasão da competência privativa dos municípios devido a autonomia que lhes é conferida pela Constituição, nos termos do artigo 30, I e II. Assim é que o Supremo Tribunal Federal, ao enfrentar a questão, decidiu:

“A forma ou modalidade de atuação da empresa, por conveniência de sua organização, por si só, não poderá afastar a competência tributária do

⁹⁰ BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS do texto à norma: doutrina e jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005.

⁹¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 1963.

⁹² BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm> Acesso em 03 de novembro de 2017.

⁹³ BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS do texto à norma: doutrina e jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005.

⁹⁴ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 3ª ed. São Paulo: Editora Dialética, 2003.

⁹⁵ BRASIL. **Decreto-lei nº 406, de 31 de Dezembro de 1968**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De10406.htm> Acesso em 03 de novembro de 2017.

Município, desde que caracterizada a ocorrência do fato gerador. Interpretação razoável (Súmula 400). Recurso Extraordinário não reconhecido”⁹⁶

Apesar do resultado, com o rápido e inevitável avanço da tecnologia, definir o local da prestação de serviços prestados pela internet ainda é tarefa bastante difícil, pois inúmeros municípios podem se envolver nessas atividades. Nesse sentido, uma nova realidade é a prestação de serviços por intermédio de sites que, conforme Marco Aurelio Greco, “corresponde a um arquivo de computador onde se encontra uma sequência de instruções a serem seguidas pelo computador do visitante”.⁹⁷

Desse modo, o modo de participar daquilo que é ofertado em um site pode comportar várias possibilidades, tais como a simples difusão de serviços e bens, o recebimento de solicitações por possíveis clientes e a emissão de ordem de pagamento.⁹⁸

Nesse sentido, de acordo com o professor José Eduardo Soares de Melo, o site não pode ser considerado, por si só, como um estabelecimento voltado para uma prestação de serviços, uma vez que suas inúmeras atividades distintas podem sugerir que se assemelhe a um simples escritório administrativo, que seria diferente do local em que há a prestação de serviços de modo concreto.

Dessa forma, ao citar Emerson Drigo da Silva, o professor José Eduardo parece acatar a solução fornecida por este, no sentido de se vincular o site em que ocorra a prestação de serviços a um estabelecimento físico da empresa, que esteja localizado em um determinado município, por intermédio do número do CNPJ e do órgão responsável pelo registro do domínio do meio virtual em que se encontra o site.

2.3 Critério Temporal do ISS

O critério temporal da hipótese tributária consubstancia-se na determinação do exato instante em que surge a obrigação de pagar do contribuinte em face ao Estado. Não se permita esquecer que, em sua essência, a relação de tributar é responsável por tolher, nos limites previstos pela Constituição, caracterizadora de um Estado Democrático de Direito no Brasil, os direitos de liberdade e propriedade do cidadão. Assim, é de fundamental importância a identificação do exato momento em que surge o dever de

⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. **Recurso Extraordinário: RE 92883 RS**. Publicado no DJ de 09 de setembro de 1980, RTJ 96/912.

⁹⁷ GRECO, Marco Aurelio. **Internet e Direito**. 1ª ed. São Paulo: Editora Dialética, 2000.

⁹⁸ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 3ª ed. São Paulo: Editora Dialética, 2003.

prestação da obrigação jurídica tributária que envolve o sujeito ativo (ente federativo credor responsável) e o sujeito passivo (contribuinte). Desse modo, Paulo de Barros Carvalho compreende o critério temporal da hipótese tributária da seguinte maneira:

“Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária”⁹⁹

Como demonstrado anteriormente, é muito difícil definir o critério material da hipótese de incidência de uma norma sem, conjuntamente, delimitar o local e o tempo em que essa relação ocorre. Isso posto, é necessário que a lei traga, ainda que implicitamente, o instante temporal que dá origem à incidência do tributo. É nesse sentido que o professor Marcelo Caron Baptista leciona que o critério temporal “é o atributo normativo que permite apontar o instante em que ocorre o fato que desenlaça o operador deôntico interproposicional, ativando o conseqüente normativo e instaurando a relação jurídica tributária.”¹⁰⁰

Além dessa acepção de critério temporal, existe também uma segunda forma de observação, segundo a qual é necessário determinar em que tempo pode ocorrer o fato. Não se confunda as duas situações. Se é necessário que o critério temporal informe o exato instante em que se dá início a relação tributária, também é necessário que ele determine, se for o caso e dentro dos limites da Constituição, em qual período do ano ou mês, por exemplo, o fato pode ser considerado jurídico. Exemplo de tal situação são as regras relativas à Anterioridade, que impedem a exigência tributária de fato que ocorram anteriormente ao início da vigência do ato legal que a instituir ou aumentar.¹⁰¹

Relativamente ao Imposto sobre Serviços, leciona o professor José Eduardo Soares Melo que é necessária a observância do estrito cumprimento do critério material, qual seja, a prestação de serviços, não interessando para a definição do critério temporal do referido imposto os aspectos negociais ou documentais. Dessa forma, apenas após

⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

¹⁰⁰ BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS do texto à norma: doutrina e jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005.

¹⁰¹ BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS do texto à norma: doutrina e jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005.

efetivamente concluídas as prestações de serviços, no todo ou em parte, é que ocorre o “respectivo fato gerador tributário com a verificação do seu aspecto temporal”.¹⁰²

Isso posto, a formalização contratual da obrigação negocial apenas atesta o dever de prestar um serviço futuro, que tem apenas implicações recíprocas entre prestador e tomador de serviços, não refletindo, ainda, obrigação tributária. Nesse sentido já se posicionou o Supremo Tribunal Federal durante o julgamento do AI 84.008-DF.¹⁰³

Outra questão que pode suscitar controvérsia doutrinária quanto à delimitação do critério temporal a partir do qual incide a cobrança do ISS diz respeito ao pagamento antecipado de contratos de prestação de serviços. Evidentemente, não se pode verificar que ocorreu a efetiva prestação de serviços, consubstanciada por uma obrigação de fazer, apenas por intermédio da verificação da capacidade econômica do prestador. Nesse sentido, ensina o professor José Eduardo que “não se tributa a mera potencialidade”.

O mesmo vale para o caminho inverso. Caso o prestador de serviço não tenha recebido o pagamento pelas suas atividades contratuais, mas já as tenha realizado, não há que se falar em desoneração do pagamento do ISS. O que importa saber, ao fim do dia, é se a obrigação de fazer consubstanciada pela prestação de serviços foi concretizada, independentemente de pagamento adiantado, da falta dele ou de prévia disposição contratual.

O mesmo vale ainda que haja aferição de elementos documentais como notas fiscais ou recibos. Nesse sentido, leia-se:

“A exigibilidade do ISS pelo fisco municipal de Curitiba, a partir da extração da nota fiscal, além de ferir o princípio da capacidade contributiva fere o princípio constitucional da cobrança de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV, da Constituição Federal) no caso em que a remuneração devida pela prestação do sujeito passivo não seja paga pelo tomador do serviço”¹⁰⁴

Tudo isso posto, é fácil perceber que as prestações de serviços concretizadas em um único momento são de simples identificação do critério temporal. Uma vez finalizada a prestação do serviço, deverá incidir devido imposto. Entretanto, as prestações que se

¹⁰² MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 3ª ed. São Paulo: Editora Dialética, 2003.

¹⁰³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma. **Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Agravo de Instrumento: AI-ED-Agr 84008 DF**. Relator: Ministro Décio Miranda. Publicado no DJ de 12 de fevereiro de 1982. Disponível em: < <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/733942/agregnos-embdeclno-agravo-de-instrumento-ai-ed-agr-84008-df>>. Acesso em 03 de novembro de 2017.

¹⁰⁴ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **ISS – Momento em que se torna Devido**, Revista de Direito Tributário, vol. 61. São Paulo: Editora RT.

consubstanciam em sucessivas etapas são de difícil delimitação temporal. Sobre o tema, o professor Aires Barreto percebeu o que se segue:

“É inafastável a distinção entre serviços cuja prestação é facionável e serviços em que a cindibilidade não se faz possível, porque, quando os serviços não forem cindíveis, o fato tributário só poderá ser tido por ocorrido ao término da prestação. Diversamente, diante de serviços cindíveis, o fato pode ser tido como verificado na conclusão de cada etapa, ou em cada fração de tempo em que seja divisível a prestação”¹⁰⁵

Portanto, é necessário que se analise cada situação concreta pela forma como se realiza a prestação de serviço. Logo, se o serviço pode ser dividido em etapas, como pode ser o caso de um contrato firmado na área de construção civil, ao final de cada fase da atividade deve incidir o ISS. São exemplos: a apresentação do projeto, o movimento de terra, a conclusão dos alicerces, entre outros.¹⁰⁶

Enfim, é importante destacar que nada impede que o legislador infraconstitucional, ao determinar a incidência de um tributo, delimite um período de tempo em que isso possa ocorrer. Essa distinção é fundamental, pois não se pode confundir o instante em que o critério material da hipótese de incidência de um tributo ocorre e o período em que esse mesmo critério está autorizado a produzir efeitos jurídicos. Por não envolver “conflitos de competência” ou “limitações constitucionais ao poder de tributar”, esse é um tema que pode ser disciplinado pelo legislador infraconstitucional.¹⁰⁷

2.4 Critério Pessoal do ISS

2.4.1 Sujeito Ativo do ISS

Avaliamos até aqui os critérios que o legislador deve levar em conta ao elaborar uma norma tributária. Resta, a partir de agora, observarmos quem são os sujeitos que constituem a relação jurídica, destacadamente a tributária. Assim, o conseqüente ou prescritor da norma, como ensina Paulo de Barros Carvalho, concentra-se em identificar “os sujeitos do vínculo, isto é, as pessoas que se acham atreladas, uma à outra, com vistas ao objeto, que é a prestação.”¹⁰⁸

¹⁰⁵ BARRETO, Aires. **ISS – Momento de Ocorrência do Fato Tributário**. Repertório IOB de Jurisprudência – 2ª quinzena de fevereiro de 1995, nº4/95.

¹⁰⁶ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 3ª ed. São Paulo: Editora Dialética, 2003.

¹⁰⁷ BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS do texto à norma: doutrina e jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005.

¹⁰⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

Assim, o sujeito ativo de uma obrigação tributária é aquele titular do direito subjetivo para exigir a prestação do tributo, que no direito brasileiro pode ser tanto uma pessoa jurídica de direito público quanto uma pessoa jurídica de direito privado. Cumpre destacar a ressalva feita pelo eminente professor Paulo de Barros a respeito do artigo 119 do Código Tributário Nacional, que prescreve: “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Para o eminente tributarista, a disposição prescrita pelo artigo 119 do CTN é letra morta, uma vez que ela “suprime, descabidamente, gama enorme de possíveis sujeitos ativos, reduzindo o campo de eleição, única e tão somente, às pessoas jurídica de direito público”¹⁰⁹ e destaca a delegação da capacidade tributária ativa constitucionalmente autorizada como elemento para a superação do dispositivo legal.

Em suma, o exercício da instituição de um tributo, consoante a Carta Política de 1988, é de competência da pessoa política a qual ela outorga essa faculdade. Roque Antônio Carraza destaca que a competência tributária tem como características principais a “privatividades, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade do exercício”.¹¹⁰

Relativamente ao ISS, o artigo 156, III, da Constituição Federal de 1988 autoriza, via de regra, apenas os Municípios para instituir imposto sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”. Desse modo, o único ente federativo que pode instituir o ISS é o município, de modo que é nula a instituição desse imposto por algum município que não esteja no mesmo território em que foi realizada a prestação de serviços, por constituir matéria de ordem pública.¹¹¹

Entretanto, de acordo com o professor Marcelo Caron Baptista, a Constituição autorizou, ainda, a instituição do ISS pelo Distrito Federal e pela União, por intermédio do artigo 32, §1º, que enuncia: “Ao Distrito Federal são atribuídas as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios”, para adiante afirmar, em seu artigo 147: “Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o território for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais”. Cumpre destacar que essas são ressalvas feitas

¹⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

¹¹⁰ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012.

¹¹¹ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 3ª ed. São Paulo: Editora Dialética, 2003.

pelo próprio constituinte, razão pela qual não são eivadas de nulidade. Diferente seria, todavia, se essas exceções fossem veiculadas por norma infraconstitucional, uma vez que a competência tributária possui as características enunciadas acima.

2.4.2 Sujeito Passivo do ISS

Se o sujeito ativo pode ser definido, como visto acima, como o titular do direito subjetivo de exigir a prestação do tributo, o sujeito passivo, por sua vez, é aquele de quem se exige o cumprimento da referida obrigação. Assim define Paulo de Barros Carvalho:

“sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.”¹¹²

A esse respeito, o artigo 121 do Código Tributário Nacional determina o seguinte:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”¹¹³

Leciona o professor Paulo de Barros Carvalho que a nomenclatura acima adotada pelo Código Tributário Nacional advém dos estudos do professor Rubens Gomes de Sousa, e explica que tal doutrina levou em consideração a relação econômica que o sujeito passivo tinha com o fato jurídico tributário, o que se derivou mais tarde na sujeição passiva indireta que, por sua vez, poderia ser classificada em três categorias distintas, quais sejam: solidariedade, sucessão e responsabilidade. Entretanto, Paulo de Barros critica tal raciocínio ao apontar que, nessa época, os conceitos da ciência do Direito na seara tributária ainda se confundiam com os das Ciências Econômicas e aponta que “não há, em termos propriamente jurídicos, a divisão dos sujeitos em diretos e indiretos, que

¹¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

¹¹³ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em 29 de outubro.

repousa em considerações de ordem eminentemente factuais”.¹¹⁴ Em suma, o que o autor aponta é que, juridicamente, não há distinção de natureza jurídica que autorize a sujeição passiva indireta como figura doutrinária. Não se esqueça que a obra do professor Paulo de Barros, que marcou a doutrina tributarista brasileira de forma indelével, possui caráter eminentemente formalista, com foco na estrutura da norma jurídica, o que auxilia a compreender o raciocínio do autor.

Para os fins deste trabalho, o que importa é ressaltar os aspectos gerais da sujeição passiva relativa ao Imposto sobre Serviços. Desse modo, como já deve estar claro, no polo passivo da sujeição tributária está o contribuinte, que tem seu patrimônio comprometido por seu dever de prestar tributos ao Estado. Todavia, a Constituição Federal não delimita os conceitos de qual pessoa deve ser localizada no polo passivo da relação jurídica, dispondo apenas que caberá à lei complementar, nos termos do artigo 146, III, estabelecer normas gerais de legislação tributária. Assim, relativamente ao ISS, o sujeito passivo é a pessoa jurídica ou física que efetivamente presta serviços de qualquer natureza, com exceção dos referentes à transporte interestadual ou intermunicipal, além dos de comunicação, nos termos do artigo 155, II, da Constituição Federal.¹¹⁵

2.5 Critério Quantitativo do ISS

O critério quantitativo do consequente da norma tributária nada mais é do que o valor auferível da leitura dos dispositivos legais que consubstancia a exata quantia que deverá ser paga pelo contribuinte (sujeito passivo) ao respectivo ente federativo (sujeito ativo) em uma relação jurídica decorrente do dever de pagar tributos. Assim descreve Paulo de Barros Carvalho:

“O centro de convergência do direito subjetivo, de que é titular o sujeito ativo, e do dever jurídico cometido ao sujeito passivo, é um valor patrimonial, expresso em dinheiro, no caso das obrigações tributárias. Este, o sánete próprio da categoria obrigacional, em confronto com as demais relações jurídicas, cujo objeto não é dimensível em proporções econômicas.”¹¹⁶

¹¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

¹¹⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 3ª ed. São Paulo: Editora Dialética, 2003.

¹¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

Esse critério quantitativo sempre deve ser expresso pela alíquota do respectivo tributo, bem como pela sua base de cálculo. A esse respeito, cumpre destacar a existência dos tributos fixos, que seriam aqueles em que a própria lei traria discriminada em seu texto o valor que seria devido, sem a exigência de grandes esforços para interpretar uma base de cálculo ou alíquota. É o caso, por exemplo, do próprio ISS relativo à incidência que alcança os profissionais liberais. A doutrina tradicional aponta ser discricionariedade do legislador a adoção de uma base de cálculo com alíquota ou de um valor específico e predeterminado em lei para a caracterização do critério quantitativo do tributo. Com a devida vênia a quem pensa diferentemente, entendemos como o professor Paulo de Barros Carvalho, que argui a inconstitucionalidade da existência dos tributos fixos, uma vez que a “Constituição brasileira elegeu a hipótese normativa e a base de cálculo como o binômio diferenciador dos tributos”¹¹⁷ e, além disso, uma quantia fixa de cobrança para uma determinada categoria profissional feriria o princípio da capacidade contributiva, que é um dos corolários, inclusive, da própria fundamentação para o dever de pagar tributos.

Relativamente ao imposto sobre serviços, a base de cálculo do ISS é o próprio preço do serviço prestado, nos termos do artigo 9º do Decreto-lei nº 406/68, que foi mantido pelo art. 7º da Lei Complementar 116/2003. Nesse sentido, cumpre destacar que não há que se falar em incidência de imposto sobre serviços prestados gratuitamente, posto que isso feriria a possibilidade de auferir capacidade contributiva, assim como no caso dos tributos fixos, além do fato de que não haveria base de cálculo determinável. Nesse sentido, ensina Marçal Justen Filho:

“...o ISS não incide sobre serviços gratuitos, ou seja, aquele que não é qualificável juridicamente como execução de obrigação de fazer decorrente de contrato bilateral. O serviço prestado sem qualquer remuneração não é hábil a sujeitar o prestador à incidência do ISS.”¹¹⁸

Uma exceção, no entanto, foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do REsp nº 234.498/RJ, consoante a seguir se descreve:

“Ementa

Tributário. ISS. Incidência. Arbitramento. Serviço Gratuito.

¹¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

¹¹⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. **O Imposto sobre Serviços na Constituição**. São Paulo: Editora RT, 1985.

O ISS só não incide nos serviços prestado gratuitamente pelas empresas sem qualquer vinculação com a formação de um contrato bilateral.

Serviços de intermediação de propaganda, objetivo principal da empresa, devem ser tributados pelo ISS.

Alegação de gratuidade não reconhecida.

Arbitramento adotado pelo fisco. Regularidade.

Recurso improvido.”¹¹⁹

No que toca à alíquota, a Constituição Federal deixou essa matéria sob o comando da legislação infraconstitucional, com exceção das situações previstas por ela mesma. Assim, o legislador deve obediência aos princípios da capacidade contributiva, da proibição do confisco e da isonomia ao instituir as alíquotas das bases de cálculo de cada tributo.¹²⁰ Relativamente ao ISS, a Constituição determinou que caberá à lei complementar fixar as alíquotas máximas, nos termos dispostos pelo art. 156, §3º, I, do texto da Carta Magna.

3 O ISS NA CONSTITUIÇÃO E NA LEI

Inicialmente, a Constituição brasileira de 1988 instituiu o ISS por meio de seu artigo 156, IV, nos seguintes termos:

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

...

IV – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar”¹²¹

Entretanto, com a Emenda Constitucional nº 03, de 13 de março de 1993, foi alterada a redação do texto contido no dispositivo do artigo 155 da Constituição, bem como do artigo 156, o que deixou a tributação do ISS fundamentada no inciso III do artigo

¹¹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma. **Recurso Especial: REsp 234498 RJ**. Relator: Ministro José Delgado. Publicado no DJ de 19 de junho de 2000. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/346733/recurso-especial-resp-234498-rj-1999-0093123-8>>. Acesso em 03 de novembro de 2017.

¹²⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 3ª ed. São Paulo: Editora Dialética, 2003.

¹²¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/atividade/const/con1988/con1988_04.06.1998/art_156_.asp> Acesso em 03 de outubro de 2017.

156, o qual dita que é competência dos municípios a instituição de impostos sobre serviços de qualquer natureza que não estejam previstos pelo artigo.155, II, definidos em lei complementar. Mais tarde, ainda, a Emenda Constitucional nº 37, de 12 de junho de 2002, foi responsável por alterar o §3º, I, do artigo 156, para determinar que “Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: I – fixar as alíquotas máximas e mínimas”, além de “regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais que serão concedidos e revogados”.

De acordo com o professor Marcelo Caron Baptista, a primeira inferência que se extrai do atual texto constitucional que regulamenta a instituição do ISS é a de que está fora de seu campo de incidência aqueles serviços que são contemplados pelas hipóteses de taxas, além das de ICMS, que são de competência estadual.¹²²

Uma decorrência fundamental do texto constitucional é a de que não é qualquer serviço que pode ser tributado pelo ISS, mas apenas aqueles que forem relacionados em lei complementar, devido ao seu caráter nacional. Não se pode afirmar que a lei complementar usurpa a competência tributária municipal, uma vez que foi uma ressalva feita pelo próprio poder constituinte originário o qual, conforme visto no primeiro capítulo deste trabalho, não possui limites de ordem jurídica dentro do ordenamento.

O debate, no entanto, chegou ao Supremo Tribunal Federal, que foi responsável por determinar que a lista anexa à lei complementar nº116/2003 possui caráter taxativo, mas admite interpretação “ampla e analógica” nos dispositivos que constarem as determinações “similares”, “congêneres” e afins.¹²³ Conforme ensina o professor Kiyoshi Harada, no entanto, a lista anexa à lei complementar não é autoaplicável, uma vez que ela apenas regulamenta a instituição do tributo, mas não o institui. Quem tem competência tributária para instituí-lo, por lei própria, é o município; e deverá caber a ele a função de delimitar as expressões “congêneres” e afins para especificar quais serviços ela atinge.¹²⁴

Importante debate diz respeito à determinação da alíquota máxima do ISS, uma vez que parte da doutrina entende que a Lei Complementar nº 100, de 22 de dezembro de 1999, determinou que a alíquota máxima do ISS seria de 5%. Para Kiyoshi Harada, o que existe é uma “faculdade de a lei complementar fixar as alíquotas máximas do imposto,

¹²² BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS do texto à norma: doutrina e jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005.

¹²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma. **Recurso Extraordinário: RE 361829 RJ**. Relator: Ministro Carlos Velloso. Publicado no DJ de 24 de fevereiro de 2006. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14792229/recurso-extraordinario-re-361829-rj-stf>>. Acesso em 03 de novembro de 2017.

¹²⁴ HARADA, Kiyoshi. **ISS Doutrina e Prática**. 2ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2014.

para diferentes tipos de serviços, como estava no inciso I, do art. 8º da Lei Complementar nº116/2003, vetado pelo Executivo”¹²⁵. Enfim, cumpre destacar que, antigamente, as alíquotas mínimas do ISS eram regulamentadas pelo art. 88 do ADCT, até que, em 2016, foi promulgada a lei complementar 157, de 29 de dezembro de 2016, que determinou que a alíquota mínima para o ISS seria de 2%, acrescentado à lei complementar 116/2003 o texto do artigo 8º A, sob a fundamentação de evitar guerra fiscal entre os municípios.¹²⁶

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste capítulo procuramos analisar extensivamente as disposições constitucionais que tratam da instituição do imposto sobre serviços de qualquer natureza, bem como dos critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária, desenvolvida a partir da doutrina de Paulo de Barros Carvalho, que nos permite identificar todos os elementos cruciais para a caracterização e individualização da norma tributária. Assim, a norma é didaticamente dividida pelo autor em descritor e prescritor, nos quais estão contidos os critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo.

Após o estudo das características da competência tributária e dos tipos constitucionais, bem como dos critérios que compõem a Regra Matriz do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, passaremos a analisar o dispositivo 1.09 inserido na lista anexa à lei complementar 116/2003 por intermédio da lei complementar 157/2016, que instituiu o referido imposto sobre a “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)”¹²⁷. Para tanto, buscaremos analisar como se caracteriza a atividade de streaming de vídeos realizada por empresas como a Netflix, que parece se enquadrar no dispositivo acima citado, bem como o alcance da expressão “prestação de serviços” na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, levando em consideração a noção de tipos constitucionais explicitada no primeiro capítulo deste trabalho.

¹²⁵ HARADA, Kiyoshi. **ISS Doutrina e Prática**. 2ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2014.

¹²⁶ BRASIL. **Lei Complementar nº 157, de 29 de Dezembro de 2016**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm> Acesso em 03 de outubro de 2017.

¹²⁷ BRASIL. **Lei Complementar nº 157, de 29 de Dezembro de 2016**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm> Acesso em 03 de outubro de 2017.

CAPÍTULO 03 – A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE ATIVIDADES DE *STREAMING* DA NETFLIX

1 OS PROTOCOLOS DE TRANSMISSÃO DE VÍDEO ONLINE E A NETFLIX

Antes de analisarmos se é válida a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza em atividades de streaming, faz-se necessário o estudo sobre a própria natureza de tal atividade, uma vez que apenas assim será possível avaliar a modalidade de prestação obrigacional que dela decorre.

Atualmente, o streaming de vídeos e áudios conseguiu se tornar a parte dominante do tráfego de uso na internet. Grande parte desse crescimento se deve a uma mudança no modelo de protocolo de transmissão de conteúdos de mídia, conforme ensinam Jiang, Sekar e Zhang:

“Video traffic is becoming the dominant share of Internet traffic today. This growth in vídeo is accompanied, and in large part driven, by a key technology trend: the shift from customized connection-oriented vídeo transport protocols (e.g., RTMP) to HTTP-based adaptive streaming protocols”¹²⁸

Assim, conforme ensinam os professores da Carnegie Mellon University e da Stony Brook University, o modelo mais antigo de reprodução de vídeos via streaming, a exemplo do Apple Quicktime e do Adobe Flash RTMP, tinham como principal característica o envio da informação pelo servidor para o cliente, que tinha como papel apenas receber os dados e reproduzi-los.

No modelo de protocolo HTTP, por sua vez, é o programa do próprio cliente que controla quais fragmentos de informação serão repassados por parte do servidor, ou seja, de modo inverso ao modelo anterior. O modelo de protocolo HTTP de transmissão de vídeos foi responsável, no avanço da tecnologia, por reduzir os custos de transmissão dos conteúdos de mídia, razão pela qual é mais utilizado hodiernamente.¹²⁹ Atualmente, inúmeras grandes companhias de entretenimento se utilizam do modelo HTTP de

¹²⁸ “O tráfego de vídeo está se tornando a principal parcela do tráfego da Internet hoje. Este crescimento no vídeo é acompanhado e em grande parte impulsionado por uma tendência tecnológica chave: a mudança de protocolos de transporte de vídeo orientados para conexão customizados (por exemplo, RTMP) para protocolos de transmissão adaptativa baseados em HTTP” JIANG, Junchen; SEKAR, Vyas e ZHANG, Hui. **Improving Fairness, Efficiency, and Stability in HTTP-based Adaptive Video Streaming with FESTIVE.**

¹²⁹ JIANG, Junchen; SEKAR, Vyas e ZHANG, Hui. **Improving Fairness, Efficiency, and Stability in HTTP-based Adaptive Video Streaming with FESTIVE.**

transmissão de vídeos via streaming, a exemplo da Netflix, da Amazon, da HBO, do Youtube e de inúmeras outras.¹³⁰

Passaremos a analisar, a título exemplificativo, como funciona a arquitetura de transmissão de vídeos via streaming de uma das principais empresas da atualidade, a Netflix. Assim, a plataforma de streaming da Netflix é composta de quatro componentes principais, quais sejam, o centro de informação da Netflix, a *Amazon Cloud*, as Redes de Distribuição de Conteúdo (*Content Distribution Networks*) e os *players*. Senão vejamos:

“We start the section with the overview of Netflix vídeo streaming architecture. We dissect the architecture via traffic monitoring, DNS solutions, and WHOIS[6] look up.

[...]

Fig. 1 shows the basic architecture for Netflix vídeo streaming platform. It consists of four key components: Netflix data center, Amazon cloud, CDN's and players.”¹³¹

De acordo com a pesquisa acima, a Netflix utiliza o próprio endereço IP como *host* para o site www.netflix.com, sendo que este server é responsável primordialmente por duas atividades: o registro de novas contas de usuários e a captura das informações sobre as escolhas de forma de pagamento, além de redirecionar o usuário para o endereço movies.netflix.com ou signup.netflix.com, de acordo com o status do usuário, se online ou off-line, respectivamente. Dessa forma, uma consequência importante deste primeiro elemento é que esse servidor que registra as informações relativas aos usuários não interage com os clientes durante a reprodução dos filmes.¹³²

¹³⁰ SUMMERS, Jim; BRECHT, Tim; EAGER, Derek e GUTARIN, ALEX. **Characterizing the Workload of a Netflix Streaming Video Server**. IEEE International Symposium on Workload Characterization (IISWC), 2016.

¹³¹ “Começamos a seção com a visão geral da arquitetura de transmissão de vídeo Netflix. Nós dissecamos a arquitetura através de monitoramento de tráfego, soluções de DNS e WHOIS.

[...]

A Fig. 1 mostra a arquitetura básica para a plataforma de transmissão de vídeo Netflix. Consiste em quatro componentes principais: centro de dados Netflix, nuvem Amazon, CDN e jogadores” ADHIKARI, Vijay Kumar; GUO, Yang; HAO, Fang; VARVELLO, Matteo; HILT, Volker; STEINER. Moritz and ZHANG, Zhi-li. **Unreeling Netflix: Understanding and Improving Multi-CDN Movie Delivery**. EEE INFOCOM, 2012.

¹³² ADHIKARI, Vijay Kumar; GUO, Yang; HAO, Fang; VARVELLO, Matteo; HILT, Volker; STEINER. Moritz and ZHANG, Zhi-li. **Unreeling Netflix: Understanding and Improving Multi-CDN Movie Delivery**. EEE INFOCOM, 2012.

Assim, com exceção do servidor www.netflix.com acima mencionado, a maioria dos demais servidores da Netflix, a exemplo do agmoviecontrol.netflix.com e do movies.netflix.com, é acessada por intermédio da Amazon Cloud. Assim, funções essenciais à atividade exercida pela empresa são exercidas por meio da chamada “nuvem”:

“Netflix uses various Amazon cloud services, ranging from EC2 and S3, to SBD and VPC. Key functions, such as content ingestion, log recording/analysis, DRM, CDN routing, user sign-in, and mobile device support, are all done in Amazon cloud.”¹³³

As Redes de Distribuição de Conteúdo ou CDN’s (Content Distribution Networks) são inúmeras e utilizadas pela Netflix com a finalidade de entregar o conteúdo dos vídeos, como séries e filmes, para os usuários finais. Dessa forma, os vídeos são codificados para protegê-los, armazenados na Amazon cloud e copiados para as Redes de Distribuição. Em 2012, a Netflix possuía três CDN’s, chamados de: Akamai, Limelight e Level-3. Assim, quando da transmissão, as três redes de distribuição fornecem o mesmo vídeo, com a mesma qualidade e o mesmo código de proteção, consoante se depreende: “Netflix employs three CDNs: *Akamai*, *LimeLight*, and *Level-3*. For the same video with the same quality level, the same encoded content is delivered from all three CDNs”¹³⁴

Os *players*, por sua vez, são os softwares utilizados pela Netflix para reproduzir os vídeos. Assim, a Netflix utiliza o *Silverlight* para baixar, decodificar e reproduzir os filmes de seu catálogo nos browsers dos desktops de seus usuários. Esse software é o utilizado para a reprodução de filmes em computadores, mas existem outros tais como o Wii e o Roku, que são utilizados para a reprodução de vídeos em celulares e outros aparelhos eletrônicos.¹³⁵

¹³³ “A Netflix usa vários serviços de nuvem da Amazon, que vão desde EC2 e S3, até SBD e VPC. As principais funções, como a ingestão de conteúdo, gravação / análise de registro, DRM, roteamento de CDN, login do usuário e suporte a dispositivos móveis, são feitas na nuvem da Amazon” ADHIKARI, Vijay Kumar; GUO, Yang; HAO, Fang; VARVELLO, Matteo; HILT, Volker; STEINER, Moritz and ZHANG, Zhi-li. **Unreeling Netflix: Understanding and Improving Multi-CDN Movie Delivery**. EEE INFOCOM, 2012.

¹³⁴ “A Netflix emprega três CDNs: Akamai, LimeLight e Level-3. Para o mesmo vídeo com o mesmo nível de qualidade, o mesmo conteúdo codificado é entregue de todos os três CDNs” ADHIKARI, Vijay Kumar; GUO, Yang; HAO, Fang; VARVELLO, Matteo; HILT, Volker; STEINER, Moritz and ZHANG, Zhi-li. **Unreeling Netflix: Understanding and Improving Multi-CDN Movie Delivery**. EEE INFOCOM, 2012.

¹³⁵ ADHIKARI, Vijay Kumar; GUO, Yang; HAO, Fang; VARVELLO, Matteo; HILT, Volker; STEINER, Moritz and ZHANG, Zhi-li. **Unreeling Netflix: Understanding and Improving Multi-CDN Movie Delivery**. EEE INFOCOM, 2012.

Enfim, a Netflix utiliza um protocolo de Streaming chamado DASH (Dynamic Streaming over HTTP), por meio do qual cada vídeo é codificado em diversos níveis de qualidade e enviado em pequenos segmentos de vídeo, que não possuem mais do que alguns segundos de duração. Isso é o que permite ao usuário alternar diferentes qualidades de reprodução de vídeo, de acordo com a capacidade de sua conexão com a internet.

“In DASH, each video is encoded at several different quality levels, and is divided into small ‘chunks’ - video segments of no more than a few seconds in length. The client requests one video chunk at a time via HTTP. With each download, it measures the received bandwidth and runs a *rate determination algorithm* to determine the quality of the next chunk to request. DASH allows the player to freely switch between different quality levels at the chunk boundaries.”¹³⁶

O Hulu, por sua vez, é outra companhia que exerce atividade de streaming de vídeos, a qual é muito popular nos Estados Unidos e no Canadá, com cerca de 38 milhões de usuários que a assistem pelo menos uma vez ao ano e 3 milhões de assinantes.¹³⁷ Entre suas semelhanças com a Netflix, destaca-se o fato de que ambas não possuem grande infraestrutura própria. Entretanto, diferentemente da Netflix, o Hulu oferece pacotes de serviços pagos (HuluPlus) e gratuitos.

“Unlike Netflix, Hulu offers both subscription-based service (called HuluPlus) and free service. Free service is for desktop users, while HuluPlus supports additional platforms, e.g., set-top boxes, mobile devices, etc., and offers HD vídeo quality. Video advertisement is another major component of Hulu, where short advertisement clips are typically delivered to users prior to the main vídeo content”¹³⁸

¹³⁶ “No DASH, cada vídeo é codificado em vários níveis de qualidade diferentes, e é dividido em pequenos “chunks” - segmentos de vídeo com apenas alguns segundos de duração. O cliente solicita um pedaço de vídeo ao mesmo tempo via HTTP. Com cada download, mede a largura de banda recebida e executa um algoritmo de determinação de taxa para determinar a qualidade do próximo pedaço a ser solicitado. O DASH permite que o software de reprodução automática troque livremente entre diferentes níveis de qualidade nos limites do ponto.” ADHIKARI, Vijay Kumar; GUO, Yang; HAO, Fang; VARVELLO, Matteo; HILT, Volker; STEINER, Moritz and ZHANG, Zhi-li. **Unreeling Netflix: Understanding and Improving Multi-CDN Movie Delivery**. IEEE INFOCOM, 2012.

¹³⁷ ADHIKARI, Vijay K; GUO, Yang; HAO, Fang; HILT, Volker; ZHANG, Zhi-li, VARVELLO; Mateo e STEINER, Moritz. **Measurement Study of Netflix, Hulu, and a Tale of Three CDNs**. IEEE/ACM Transactions on Networking, Vol 23, nº 06, december 2015.

¹³⁸ “Ao contrário da Netflix, o Hulu oferece serviço baseado em assinatura (chamado HuluPlus) e serviço gratuito. O serviço gratuito é para usuários de desktop, enquanto o HuluPlus suporta plataformas adicionais, por exemplo, set-top boxes, dispositivos móveis, etc., e oferece qualidade de vídeo HD. O anúncio de vídeo é outro componente importante do Hulu, onde os cliques de propaganda curtos são normalmente entregues aos usuários antes do conteúdo principal do vídeo” ADHIKARI, Vijay K; GUO, Yang; HAO, Fang; HILT, Volker; ZHANG, Zhi-li, VARVELLO; Mateo e STEINER, Moritz. **Measurement Study of Netflix, Hulu, and a Tale of Three CDNs**. IEEE/ACM Transactions on Networking, Vol 23, nº 06, december 2015.

Assim como a Netflix, o Hulu utiliza três CDN's (*Content Distribution Networks*), embora se utilize de um protocolo de transmissão distinto: em vez de utilizar o HTTP, utiliza o *Real Time Messaging Protocol* (RTMP): “Hulu uses encrypted *Real Time Messaging Protocol* (RTMP) to deliver movies to desktop browsers. Hulu videos can be delivered over raw RTMP on port 1935 or RTMP tunneled over HTTP (RTMPT)”¹³⁹

Outro serviço que se utiliza da tecnologia streaming, mas para a reprodução de áudio, é o Spotify. Trata-se de empresa fundada em 2008, com acervo musical de mais de 8 milhões de títulos que podem ser escolhidos livremente pelo usuário. Diferentemente das duas empresas anteriormente citadas, o Spotify utiliza a combinação de protocolos de streaming *peer-to-peer* e de servidores.¹⁴⁰ Já o Youtube, por sua vez, reproduz principalmente vídeos de curta duração em diferentes qualidades, utilizando como *players*, principalmente, os softwares HTML-5 ou o Adobe Flash Player. Assim como a Netflix, utiliza-se do protocolo HTTP para a transmissão de vídeos streaming de forma progressiva, o que significa que o conteúdo já é disponibilizado, enquanto o cliente realiza o download temporário do arquivo.

“In order to watch a video, the user opens the YouTube web page where an HTML-5 or Adobe Flash player is embedded for video playback. The video player requests the video data from a YouTube streaming server in the Internet using the HTTP protocol. YouTube uses progressive video streaming which means that the video is already played out, while the client downloads the content into a buffer or a temporary file in the background. If the buffer is sufficiently filled, a smooth video playback can be guaranteed.”¹⁴¹

Dessa forma, observa-se que existem inúmeras formas de se reproduzirem conteúdos por meio de streaming, as quais podem variar de acordo com a mídia que se deseja veicular – se áudio ou vídeo -, com a arquitetura de que se dispõe e com o modelo

¹³⁹ “O Hulu usa o Protocolo de Mensagens em Tempo Real (RTMP) criptografado para entregar filmes aos navegadores de desktop. Os vídeos Hulu podem ser entregues através de RTMP bruto na porta 1935 ou RTMP por HTTP (RTMPT)” ADHIKARI, Vijay K; GUO, Yang; HAO, Fang; HILT, Volker; ZHANG, Zhi-li, VARVELLO; Mateo e STEINER, Moritz. **Measurement Study of Netflix, Hulu, and a Tale of Three CDNs**. IEEE/ACM Transactions on Networking, Vol 23, nº 06, december 2015.

¹⁴⁰ KREITZ, Gunnar; NIEMELÄ, Fredrik. **Spotify – Large Scale, Low Latency, P2P Music-On-Demand Streaming**. IEEE Communications Society P2P, 2010.

¹⁴¹ “Para assistir a um vídeo, o usuário abre a página da web do YouTube onde um player HTML-5 ou Adobe Flash está incorporado para reprodução de vídeo. O reprodutor de vídeo solicita os dados de vídeo de um servidor de streaming do YouTube na Internet usando o protocolo HTTP. O YouTube usa transmissão de vídeo progressiva, o que significa que o vídeo já está sendo reproduzido, enquanto o cliente baixa o conteúdo em um buffer ou um arquivo temporário em segundo plano. Se o buffer estiver suficientemente preenchido, é possível garantir uma reprodução de vídeo suave”

JARSCHL, Michael; WAMSER, Florian; HÖHN, Thomas; ZINNER, Thomas e TRAN-GIA; Phuoc. **SDN-Based Application-Aware Networking on the Example of Youtube Video Streaming**. Second European Workshop on Software Defined Networks, 2013.

de protocolo de transmissão utilizado, que pode ensejar distintas relações entre o servidor e o desktop cliente, senão vejamos: “Transmission of content between different nodes on a network can be performed in a variety of ways. The type of content being transferred and the underlying network conditions usually determine the methods used for communication.”¹⁴²

Portanto, é cientificamente impreciso buscar definir a atividade de streaming, como se todas elas fossem decorrentes da utilização dos mesmos meios para a consecução de um fim. Cada streaming possui características próprias e processos de transmissão distintos. O que, aparentemente, é comum entre as transmissões citadas é o fato de que o conteúdo transmitido é disponibilizado de forma temporária. Mas, para as finalidades deste trabalho, seria precário admitir esse entendimento como geral, razão pela qual decidimos nos deter na análise do streaming de vídeos realizados pela empresa Netflix, porquanto tenhamos demonstrado toda a arquitetura que envolve sua atividade.

2 DISTINÇÕES ENTRE AS OBRIGAÇÕES DE “DAR” E DE “FAZER”

Na doutrina do direito civil, o conceito de obrigação é oriundo das Institutas de Justiniano, que prescrevia: “*Obligatio est vinculum juris quae necessitate adstringimur, alicujus solvendae rei, secundum nostrae civitatis*”.¹⁴³ Ou, em tradução aproximada fornecida por Kiyoshi Harada, a obrigação é um vínculo de direito que compele alguém a efetuar uma prestação, conforme o direito do país.

A obrigação de dar, por sua vez, nas palavras de Silvio Venosa, constitui o “dever de transferir ao credor alguma coisa ou alguma quantia, como no caso da compra e venda.” Assim, para o professor, a obrigação de dar não consistia em mera satisfação na entrega da coisa, mas em um “compromisso de entrega”.¹⁴⁴

A obrigação de dar, por sua vez, é subdividida em obrigação de dar coisa certa e coisa incerta. Nas obrigações de dar coisa certa, o objeto deve ser perfeitamente determinado e individualizado, diferindo, portanto, de todos os outros pertencentes à mesma espécie. Quanto a isso, prescreve o artigo 313 do Código Civil: “O credor não é

¹⁴² “A transmissão de conteúdo entre diferentes nós em uma rede pode ser realizada de diversas maneiras. O tipo de conteúdo a ser transferido e as condições subjacentes da rede geralmente determinam os métodos utilizados para a comunicação.” BEGEN, Ali C.; AKGUL, Tankut and BAUGHER, Mark. **Watching Video over the Web – Part I: Streaming Protocols**. Spotlight, march/april, 2011.

¹⁴³ HARADA, Kiyoshi. **ISS Doutrina e Prática**. 2ªed. São Paulo: Editora Atlas, 2014.

¹⁴⁴ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil – Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos, Vol II**. 9ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

obrigado a receber prestação diversa da que lhe é devida, ainda que mais valiosa”¹⁴⁵. O mesmo vale para a obrigação de restituir.

As obrigações de dar coisa incerta, diferentemente, possuem por objeto a entrega de uma “quantidade de certo gênero e não uma coisa especificada”.¹⁴⁶ Por essa razão é a dicção do artigo 243 do Código Civil: “A coisa incerta será indicada, ao menos, pelo gênero e pela quantidade”. O que importa é compreender que, nesse tipo de obrigação, a indeterminação não é, necessariamente, caracterizadora da situação, uma vez que o objeto poderá ser suscetível de futura individualização. Dessa forma, deve se compreender a obrigação de dar coisa incerta como algo genérico, enquanto a obrigação de dar coisa certa seria algo específico.

Distinta de ambas, no entanto, embora possa com elas se confundir em determinadas situações, é a obrigação de fazer, caracterizadora do critério material de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Para Kiyoshi Harada, a obrigação de fazer pode ser realizada por meio de um trabalho físico ou intelectual, além de também comportar a prática de um ato jurídico. Por essa razão, essa modalidade obrigacional não admite execução específica, como acontece nas obrigações de dar. Exemplifica o professor Harada:

“De fato, se um artista plástico obrigou-se a pintar um determinado quadro e descumpriu a obrigação, não há como obter na justiça uma determinação capaz de alcançar o resultado avençado, pelo que só restará ao credor prejudicado o recurso à indenização por perdas e danos.”¹⁴⁷

Isso posto, conforme explicado no capítulo anterior, em lição ministrada por Paulo de Barros Carvalho, ao critério material de incidência tributária não podem ser associados verbos de natureza impessoal, posto que o comportamento humano é representado por verbos pessoais transitivos. De acordo com Marcelo Caron Baptista, essa premissa leva à conclusão de que, no caso do ISS, “somente a relação de pessoa que realiza serviço atende ao pressuposto científico adotado”.¹⁴⁸ Nesse sentido ensina Aires Barreto, para quem o ISS “não é um imposto incidente sobre a utilidade (...) só pode recair sobre a prestação e

¹⁴⁵ BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm> Acesso em 09 de novembro de 2017.

¹⁴⁶ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil – Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos, Vol II**. 9ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

¹⁴⁷ HARADA, Kiyoshi. **ISS Doutrina e Prática**. 2ªed. São Paulo: Editora Atlas, 2014.

¹⁴⁸ BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS do texto à norma: doutrina e jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005.

não sobre o efeito que ela pode acarretar...”.¹⁴⁹ Apenas para reafirmar o que foi dito no capítulo anterior, é de fundamental importância destacar que o ISS apenas incide sobre a efetiva prestação do serviço.

Para Marcelo Caron, ainda, o termo “serviços” empregado pelo artigo 156, III, da Constituição Federal, afasta completamente o entendimento de que se possa tratar a incidência do ISS por meio de uma obrigação de dar, uma vez que a palavra não designa, semanticamente, qualquer coisa ou objeto suscetível de entrega. A prestação de fazer, no entanto, pode ser, sobretudo contemporaneamente, concretizada empregando-se equipamentos tecnológicos. Mas, nesses casos, o comportamento que é tributado pelo ISS é aquele que se destaca pelo esforço pessoal de quem se obriga a prestar serviço, senão vejamos:

“A ação pessoal do prestador, no entanto, não rejeita o emprego de bens materiais ou imateriais, mercadorias ou produtos industrializados, bem como de equipamentos. Ao contrário, a maior parte dos serviços requer o emprego de tais bens, sob pena de restar inviabilizada a prestação. Mas o comportamento tributado pelo ISS é aquele em que o esforço pessoal do devedor se sobrepõe aos materiais e equipamentos eventualmente aplicados.”¹⁵⁰

Nesse sentido, quanto ao emprego de tecnologias na prestação de serviços, ao enfrentar o tema sobre o conceito de ‘produto industrializado’, Marçal Justen Filho adverte:

“A nota característica do serviço é a sua individualidade, onde cada serviço é um serviço, na acepção de haver em cada oportunidade, uma identidade inconfundível e irrepetível; enquanto que cada produto industrializado é uma espécie de um gênero que se destina a ser ilimitada quantitativamente.”¹⁵¹

Enfim, a obrigação de fazer, para fins de incidência tributária do ISS, caracteriza-se, principalmente, por uma conduta de prestar uma atividade pessoal, de caráter irrepetível, ainda que por meio do emprego de equipamentos. Nas obrigações de dar, que não são suscetíveis à incidência do ISS, há a entrega de um bem ou de um produto industrializado que qualifica um gênero virtualmente ilimitado em quantidades. A atividade de streaming de vídeo realizada pela Netflix, como visto, é realizada pela transmissão simultânea e temporária de *chunks* ou segmentos de alguns segundos de

¹⁴⁹ BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição: pressupostos positivos – arquétipo do ISS**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 37, jul./set. 1986.

¹⁵⁰ BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS do texto à norma: doutrina e jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005.

¹⁵¹ JUSTEN FILHO, Marçal. **O Imposto sobre Serviços na Constituição**. São Paulo: Editora RT, 1985.

duração de vídeo, que podem ser reproduzidos à exaustão, simultaneamente, em milhões de residências ao redor do mundo.¹⁵² Tal atividade dificilmente pode ser caracterizada pela irrepetibilidade ou pela identidade única de cada execução, que são inerentes à formação de uma obrigação de fazer. Mas não nos apressemos ainda. Veremos, a seguir, o estudo da incidência do ISS sobre serviços materiais e imateriais.

2.1 Prestação de Serviços de Bens Imateriais e o Software

A ideia de “serviço”, conforme demonstrado acima, só pode ser utilizada para fins de incidência do ISS quando for resultado de uma ação que admita comportamentos humanos, irrepetíveis e que possam ser, de alguma forma, identificados de maneira única. Dessa forma, os serviços podem ter natureza material ou imaterial.

Os serviços materiais serão aqueles em que o “esforço do prestador, voltado ao tomador, culminar na criação ou transformação de uma coisa (bem) que possua matéria”, ou, como preferimos, que bens que possuam natureza tangível. É o caso da construção civil, por exemplo, e da maioria das prestações de fazer observadas no cotidiano.

Ganha destaque, no entanto, a prestação de serviços imateriais ou intangíveis, principalmente a partir do advento de inúmeras atividades comerciais que se utilizam de *softwares* de reprodução automática para tanto, como é o caso do streaming de vídeos da Netflix.

De acordo com Caio Mário Pereira da Silva, são exemplo de bens imateriais aqueles que:

“se qualifica de propriedade literária, científica e artística ao direito do autor sobre sua obra; propriedade industrial ao direito de explorar uma patente de invenção ou uma marca de fábrica, propriedade de um fundo de comércio ao direito de explorar os elementos corpóreos e incorpóreos ligados ao estabelecimento mercantil”¹⁵³

Com o avanço da tecnologia surgiram novos bens intangíveis, a exemplo da *internet*, dos *websites*, entre outros. Os *softwares*, ou programas de computação, também podem ter natureza tangível ou intangível, a depender de como são comercializados. Nos Estados Unidos, é possível distinguir os *softwares* de produção de massa, que não levam

¹⁵² ADHIKARI, Vijay Kumar; GUO, Yang; HAO, Fang; VARVELLO, Matteo; HILT, Volker; STEINER, Moritz and ZHANG, Zhi-li. **Unreeling Netflix: Understanding and Improving Multi-CDN Movie Delivery**. EEE INFOCOM, 2012.

¹⁵³ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil, Vol 1**. 2ªed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1990.

em consideração a personalização para os fins exclusivos do cliente, a exemplo do Microsoft Office; dos *softwares* customizados, desenvolvidos especialmente para as especificações de um determinado cliente. Dessa forma, em Nova Jersey, os *softwares* customizados são isentos de taxaço em transações profissionais, embora outros Distritos, como Columbia e o Tenesse, não façam a distinção entre os dois modelos de *software*.¹⁵⁴

Outra distinção existente nos Estados Unidos é a que diz respeito ao modo como os *softwares* são comercializados. Assim, eles podem ser diferenciados com base na entrega por meios tangíveis, como um disco físico, ou intangíveis, eletronicamente. Dessa forma, explica Tuan Q. Ngo que, antigamente, era comum o sistema de vendas de software segundo o qual o vendedor possuía um disco com o arquivo gravado, transferia-o para o comprador via download, mas retinha o próprio disco para si. Esse sistema não era taxado por vários estados, uma vez que não se via lógica em taxar a venda de tal produto que não possuía natureza material de transferência:

“Some states have declined to tax the sale of canned computer software delivered **by** this method based on the underlying logic that, since the vendor does not transfer over possession of the tangible property, no tangible property has been transferred.²⁹ For example, the Missouri Administrative Hearing Commission recently ruled in *FileNet Corp. v. Director of Revenue*³⁰ that a transaction involving software transferred **by** the load and leave method to a Missouri purchaser is not subject to Missouri use tax because **1)** the use of the **USB** drive to transfer the software is not a tangible médium contemplated **by** the regulation; and **2)** the sale did not constitute a sale of tangible property. ³¹ The court concluded that only "canned programs delivered in a tangible medium that are transferred to and retained **by** the purchaser" are subject to tax.”¹⁵⁵

No Brasil, o tema foi inicialmente julgado pelo Superior Tribunal de Justiça, em 1993, por intermédio do Recurso Especial nº 39.797-9/SP.¹⁵⁶ O voto do relator, Ministro Garcia Vieira, em certa passagem, assim dispõe: “O programa de computador não se

¹⁵⁴ NGO, Tuan Q. **Cloud Computing and State Sales Tax**. 9 Hastings Bus. L. J., 2013.

¹⁵⁵ “Alguns estados se recusaram a tributar a venda de software informático enlatado fornecido por este método com base na lógica subjacente que, uma vez que o fornecedor não transfere a posse sobre a propriedade tangível, nenhuma propriedade tangível foi transferida. Por exemplo, o Missouri Administrative Hearing Commission recentemente decidiu em *FileNet Corp. v. Director of Revenue* que uma transação envolvendo transferência de software pelo método do download para um comprador de Missouri não está sujeita ao imposto de uso de Missouri porque 1) o uso da unidade USB para transferir o software não é um meio tangível contemplado pelo regulamento; e 2) a venda não constituiu uma venda de bens corpóreos. O tribunal concluiu que apenas "programas enlatados entregues em um meio tangível que são transferidos e retidos pelo comprador" estão sujeitos a impostos ". NGO, Tuan Q. **Cloud Computing and State Sales Tax**. 9 Hastings Bus. L. J., 2013.

¹⁵⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. **Recurso Especial REsp: 39.797-9 SP**. Relator: Ministro Garcia Vieira. Publicado no DJ em 21 de fevereiro de 1994. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199300290037&dt_publicacao=21-02-1994&cod_tipo_documento=>> Acesso em 09 de novembro de 2017.

confunde com o seu suporte físico (disquete, fita cassete ou chip). Não é uma coisa material corpórea e não pode ser considerado mercadoria para fins de incidência do ICMS”. Assim, consoante o douto Ministro, o imposto a ser cobrado seria o ISS, porquanto a exploração econômica dos softwares se daria por meio de contratos de licença ou cessão, caracterizando-se, desta forma, prestação de serviços.¹⁵⁷ Em 1994, ao ser julgado tema idêntico pela mesma Turma, o entendimento foi mantido no Recurso Especial nº 39.457-0/SP.¹⁵⁸

Com a devida vênia, entendemos o entendimento acima equivocado, porquanto a execução de um software não consubstancia a prestação de um serviço. Um software é um bem imaterial. O contrato de cessão, por sua vez, conforme ensina o professor Marcelo Caron, “não implica uma prestação fim de fazer, mas apenas de dar, típica da cessão de direitos”.¹⁵⁹

Em 1996, entretanto, o tema foi submetido à Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, que decidiu, por unanimidade, ao julgar o Recurso em Mandado de Segurança nº 5.934/RJ, que:

“os programas de computação, feitos por empresas em larga escala e de maneira uniforme, são mercadorias, de livre comercialização no mercado, passíveis de incidência de ICMS. Já os programas elaborados especialmente para certo usuário, exprimem verdadeira prestação de serviços, sujeita ao ISS.”¹⁶⁰

Essa tese foi adotada pela Primeira Turma do STJ, em 1997, quando houve o julgamento do Recurso Especial nº 123.022/RS.¹⁶¹ Já o Supremo Tribunal Federal, ao fim dos anos 90, julgou o assunto por duas vezes, todos relativos à incidência do ICMS e todos pela Primeira Turma. Assim dispõe a ementa do Recurso Extraordinário nº 176.626/SP:

“Programa de computador (‘software’): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo,

¹⁵⁷ BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS do texto à norma: doutrina e jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005.

¹⁵⁸ BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS do texto à norma: doutrina e jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005.

¹⁵⁹ BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS do texto à norma: doutrina e jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005.

¹⁶⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. **Mandado de Segurança MS: 5.934 RJ**. Relator: Ministro Hélio Mosimann. Publicado no DJ em 01 de abril de 1996. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/547206/recurso-ordinario-em-mandado-de-seguranca-rms-5934?ref=juris-tabs>> Acesso em 09 de novembro de 2017

¹⁶¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ªed. São Paulo: Saraiva, 2017.

sobre as operações de ‘licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador’ – matéria exclusiva da lida -, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em séries e comercializados no varejo – como a do chamado ‘software de prateleira’ (off the shelf) – os quais, materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.”¹⁶²

Outro julgamento relevante, mas também tendo como tema o ICMS, foi a Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945/MT, na qual se impugnava um dispositivo da lei estadual de Mato Grosso que dispunha sobre a incidência do supracitado imposto em “operações com programas de computador – *software* – ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados”. O julgamento marcou uma inclinação à aceitação de novos conceitos para a ideia de “mercadoria”, introduzida no voto do Ministro Nelson Jobim, na interpretação dos Ministros do STF.¹⁶³

No que tange à incidência do ISS, o entendimento firmado é no sentido de que, se o programa de computador (software) for personalizado para atender às finalidades específicas de um contratante, por meio de encomenda, existe a prestação de serviço. Consubstancia-se na relação que envolve a atividade intelectual de elaboração de um software para finalidade específica a obrigação de fazer, da qual resulta a incidência do Imposto Sobre Serviços. Nesse sentido dispõe o texto do artigo 4º da Lei nº 9.609/98:

“Art. 4º. Salvo estipulação em contrário, pertencerão exclusivamente ao empregador, contratante de serviços ou órgão público, os direitos relativo ao programa de computador, desenvolvido e elaborado durante a vigência de contrato ou de vínculo estatutário, expressamente destinado à pesquisa e desenvolvimento, ou em que a atividade do empregado, contratado de serviço ou servidor seja prevista, ou ainda, que decorra da própria natureza dos encargos concernentes a esses vínculos”¹⁶⁴

Depreende-se, portanto, do comando legal, que não haverá cessão de direitos quando houver encomenda sobre direitos de bens imateriais, a exemplo do software, pois eles integrarão o patrimônio jurídico do tomador desde o início. Dessa forma, não há

¹⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **Recurso Extraordinário RE: 176.626 SP**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Publicado no DJ em 11 de dezembro de 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>> Acesso em 09 de novembro de 2017.

¹⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade: 1.945 MT**. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Publicado no DJ em 14 de março de 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>> Acesso em 09 de novembro de 2017.

¹⁶⁴ BRASIL. **Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm> Acesso em 09 de novembro de 2017.

como afastar a incidência do Imposto sobre Serviço de uma relação contratual que se caracterize de tal modo. Com exceção apenas no caso de serviço prestado por empregado ao empregador, ou, de forma análoga, por agente público ao Estado, posto que é necessária relação contratual de prestação de serviço para a incidência do ISS, como requisito de seu critério material. Os casos em que há cessão de direitos, não são passíveis de incidência de ISS, contrariamente ao que está disposto no item 1.05 da lei complementar 116/2003, que traduz inconstitucionalidade flagrante.

O streaming de vídeos da Netflix tem seu conteúdo de filmes e séries transmitidos pelos CDN's (*Content Distribution Networks*) e executados automaticamente por meio do *software* Silverlight, utilizado para reprodução de vídeos de forma genérica para todos os usuários. Mais uma razão pela qual não é passível de incidência de ISS a transmissão de vídeos online, do modo como é realizado pela emissora.

3 A EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES QUANTO À DEFINIÇÃO DE “SERVIÇO”

3.1 Locação de Bens Móveis e Prestação de Serviços

Vimos, durante o capítulo um, a possibilidade de que o constituinte tenha se valido de tipos constitucionais, no lugar de conceitos. A admissão da existência de tipos, com as palavras admitindo variação de significado conforme se altere o contexto e a época em que são utilizadas, têm consequências práticas relevantes, notadamente, para os fins deste estudo, no que concerne à interpretação da definição de “serviços”.

Assim, o Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 116.121/SP, que teve como relator o Ministro Octavio Gallotti, teve de interpretar se, para fins de incidência do Imposto sobre Serviços, as locações de bens móveis configurariam “serviços”. No julgamento em questão, a principal argumentação era no sentido de que a locação de bens móveis se incluiria no gênero das obrigações de dar, ao passo em que o ISS exige uma prestação de fazer.¹⁶⁵

O relator defendeu a incidência do ISS sobre locação de bens móveis, ao recorrer a uma interpretação histórica sobre a natureza do dispositivo exposto no artigo 71, §1º, do Código Tributário Nacional:

¹⁶⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ªed. São Paulo: Saraiva, 2017.

“Não poderia, igualmente, ignorar que o nome “locação de serviços”resíduo tradicionalista do direito romano, utilizado pelo Código Civil Brasileiro, de par com a “locação de coisas”, não esconde a diferença essencial entre um e outro pactos. Mas devo igualmente considerar que não se encontra apoio, no texto constitucional (art. 24, II, da Carta de 1967), para atrelar estritamente, no âmbito do contrato denominado “locação de serviços”, a hipótese tributária incidente sobre “serviços”, tout court, expressão muito mais ampla que a compreendida naquela espécie contratual típica. Mostra-o, com exuberância, o memorial da douta Procuradoria Geral da República. Até mesmo porque da expressão “de qualquer natureza”, gravada na Constituição, há de se extrair algum efeito útil.”¹⁶⁶

O Ministro Marco Aurélio, por sua vez, ao proferir seu voto, mencionou o dispositivo 110 do Código Tributário Nacional. Em seu voto, afirmou que o artigo tem natureza de caráter pedagógico e que serve para alertar ao legislador comum em sua atividade principal, servindo o conceito de “serviços” do Direito Privado como um limite:

“Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na vida direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento. Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável, prevalecem as balizas constitucionais e legais, a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte; prevalece, alfim, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado, embora não quadráveis como primários.”¹⁶⁷

O Ministro Celso de Mello, ao interpretar o conteúdo do artigo 110 do CTN, também seguiu o entendimento de que havia inconstitucionalidade patente na configuração de locação de bens móveis como objeto de incidência do ISS, uma vez que é necessária uma obrigação de fazer para configurar-se tal hipótese:

“a qualificação da ‘locação de bens móveis’ como serviço, para efeito de tributação municipal mediante incidência do ISS, nada mais significa do que a inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis”¹⁶⁸

¹⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 116.121 SP**. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Publicado no DJ em 25 de maio de 2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>> Acesso em 09 de novembro de 2017.

¹⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 116.121 SP**. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Publicado no DJ em 25 de maio de 2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>> Acesso em 09 de novembro de 2017.

¹⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 116.121 SP**. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Publicado no DJ em 25 de maio de 2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>> Acesso em 09 de novembro de 2017.

O Ministro Moreira Alves, igualmente, entendeu que o conceito de “locação de coisa” é oriundo do Direito Privado e não pode ser modificado pela legislação tributária.¹⁶⁹ Dessa forma, a maioria dos ministros baseou-se no disposto pelo artigo 110 do CTN para a formação de seus votos, não ventilando a ideia admitida pelo Ministro Octávio Gallotti de que o constituinte não houvesse tomado para si os limites do conceito de “serviços” determinado pelo Direito Privado. Conforme lembra Luis Eduardo Schoueri, não houve, no julgado, menção à expressão “prestação de serviços”, mas apenas à expressão “serviços”, o que aparentemente não foi suficiente para convencer sobre a possibilidade de a expressão admitir maior alcance.

Em 2010, enfim, firmou-se o entendimento na Súmula Vinculante nº 31, aprovada em 4 de fevereiro, segundo a qual é “inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza –ISS sobre operações de locação de bens móveis”. O debate mais recente foi sobre o alcance da referida súmula, uma vez que ela foi editada à luz da lista anexa ao Decreto-lei nº 406/1968. Assim, questionou-se perante o STF se a inclusão do item 3 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº116/03 ensejaria a incidência do Imposto Sobre Serviços em locação de bens móveis.¹⁷⁰ No julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 602.295/RJ¹⁷¹, cujo relator foi o Ministro Luis Roberto Barroso, à luz do entendimento firmado de que o conceito de serviço é consagrado pelo direito privado e pelo veto presidencial ao item 3.01, que tratava sobre a locação de bens móveis, a Súmula Vinculante 31 foi mantida frente à Lista da Lei Complementar 116/03.

3.2 Prestação de Serviços e Leasing

Curioso também foi o caso da análise sobre a extensão do Imposto sobre Prestação de Serviços para as atividades de arrendamento mercantil ou *leasing* financeiro. Na ocasião, questionava-se se o ISS poderia incidir sobre arrendamento mercantil, uma vez que o contrato de *leasing* financeiro se consubstanciaria em uma locação sucedida por

¹⁶⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ªed. São Paulo: Saraiva, 2017.

¹⁷⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ªed. São Paulo: Saraiva, 2017.

¹⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário ARE: 602.295 RJ**. Relator: Ministro Luis Roberto Barroso. Publicado no DJ em 23 de abril de 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8273399>> Acesso em 09 de novembro de 2017.

uma opção de compra e venda.¹⁷² Assim, como na situação não haveria uma prestação de fazer, argumentavam analogamente à situação acima exposta sobre a locação de bens móveis.

O caso chegou ao Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 547.245/SC¹⁷³, cujo relator foi o Ministro Eros Grau, que não negou o entendimento firmado no julgamento anterior, acerca da locação de bens móveis, mas buscou argumentar que a operação de *leasing* financeiro seria uma prestação de serviço, pois consolidaria uma obrigação de fazer. Valeu-se, portanto, dos próprios institutos de Direito Privado, nos termos do artigo 110 do CTN, para afirmar que “financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir. Desse modo, o contrato de *leasing* teria a natureza de um contrato típico, no qual o objetivo principal é o financiamento e não a entrega do bem que está sendo locado. Segue trecho do voto do Ministro Eros Grau:

“Em síntese, há serviços, para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer. Raciocínio adverso a este conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o direito privado. Note-se, contudo, que a afirmação como tal faz tábula rasa da expressão “de qualquer natureza”, afirmada no texto da Constituição.”¹⁷⁴

Impressionantemente, os ministros em seus votos subsequentes deram menor atenção à necessidade de uma obrigação de fazer para a incidência do ISS, passando a admitir a mutação do conceito de “serviço” consagrado pelo Direito Privado, aproximando-se do voto proferido pelo ministro Octavio Gallotti no julgamento da locação de bens móveis. Desse modo, o Ministro Joaquim Barbosa assim votou:

“Não há um conceito constitucional absoluto, imutável, intuitivo através dos tempos para serviços, ditado pela ordem natural e que possa ser a priori violado por conceitos criados pela função especulativa a que aludiu Irving Copi. Nesse sentido, observo que a rápida evolução social tem levado à obsolescências de certos conceitos jurídicos arraigados, que não podem permanecer impermeáveis a novas avaliações (ainda que para confirmá-los). Ideias como a divisão das obrigações em “dar” e “fazer” desafiam a caracterização de operações nas quais a distinção dos meios de formulação do negócio jurídico cede espaço às funções econômica e social das operações e à postura dos sujeitos envolvidos (e.g., software as servisse, distribuição de

¹⁷² SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ªed. São Paulo: Saraiva, 2017.

¹⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 547.245 SC**. Relator: Ministro Eros Grau. Publicado no DJ em 05 de março de 2010. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14711404/recurso-extraordinario-re-547245-sc>> Acesso em 09 de novembro de 2017.

¹⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 547.245 SC**. Relator: Ministro Eros Grau. Publicado no DJ em 05 de março de 2010. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14711404/recurso-extraordinario-re-547245-sc>> Acesso em 09 de novembro de 2017.

conteúdo de entretenimento por novas tecnologias). Cabe aqui ponderar a influência do princípio da neutralidade da tributação.”¹⁷⁵

O entendimento do ministro Joaquim Barbosa evidencia a interpretação tipológica da discriminação de competências constitucionais, as quais poderiam vir a admitir a evolução das ideias definidas pela escrita estática do texto constitucional. O Ministro Joaquim Barbosa também evidenciou a distinção entre as ideias de “serviços de qualquer natureza” e “locação de serviços”, ao apontar que a primeira dificuldade que se tem na interpretação dos conceitos arraigados na tradição do Direito Civil é a vagueza das palavras ao buscarem definir o que é “prestação de serviços de qualquer natureza”, uma vez que o Código Civil de 2002 não define o que isso seria. Concluiu o douto magistrado, dessa maneira, que “não é possível identificar conceito incontroverso, imutável ou invencível para serviços de qualquer natureza”. Outra crítica, mais incisiva, diz respeito à interpretação constitucional ser realizada à luz da legislação ordinária, senão vejamos:

“A segunda dificuldade que vislumbro refere-se à necessidade de interpretação da Constituição conforme a legislação ordinária, ainda que existente por ocasião de sua promulgação. Ainda que a legislação ordinária contivesse um conceito universal e inequívoco para a prestação de serviços de qualquer natureza, o alcance do texto constitucional não é condicionado de forma imutável por ele. De outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo que haveria confusão entre os planos normativos.”¹⁷⁶

O professor Luis Eduardo Schoueri aponta, entretanto, que não se trata de saber se há infração hierárquica na interpretação das normas, mas se o próprio constituinte não teria adotado, previamente, uma concepção de “serviços” oriunda do entendimento cristalizado no âmbito do Direito Privado para conformar a competência tributária de instituição do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Os demais ministros seguiram os votos já apresentados e decidiram, ao final, que o leasing financeiro não se identifica com uma locação, razão pela qual caberá a incidência do ISS. O único voto contrário a esse entendimento foi o do Ministro Marco Aurélio, que confirmou o precedente firmado com a Súmula Vinculante 31.¹⁷⁷

¹⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 547.245 SC**. Relator: Ministro Eros Grau. Publicado no DJ em 05 de março de 2010. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14711404/recurso-extraordinario-re-547245-sc>> Acesso em 09 de novembro de 2017.

¹⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 547.245 SC**. Relator: Ministro Eros Grau. Publicado no DJ em 05 de março de 2010. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14711404/recurso-extraordinario-re-547245-sc>> Acesso em 09 de novembro de 2017.

¹⁷⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ªed. São Paulo: Saraiva, 2017.

3.3 Prestação de Serviços e Planos de Saúde

Mais recente ainda é o debate que chegou ao Supremo Tribunal Federal acerca da possibilidade de incidência do Imposto sobre Serviços em planos de saúde. Em 2016, o Recurso Extraordinário 651.703/PR foi interposto questionando a cobrança do imposto, ao alegar que atividade exercida por planos de saúde seriam equiparáveis as de contratação de um seguro. Por oito votos a um, o entendimento dominante foi o do relator do caso, Ministro Luiz Fux, que de maneira semelhante ao Ministro Joaquim Barbosa no caso do *leasing* financeiro julgou que o direito constitucional tributário não se submete aos conceitos de direito privado:

“É que, consoante essa Corte afirmou nos RREE 547.245 e 592.905, não há um primado do Direito Privado, pois, sem dúvida, é viável que o Direito Tributário – e primordialmente o Direito Constitucional Tributário – adote conceitos próprios. A possibilidade de o Direito Tributário elaborar conceitos específicos decorre, em última análise, do fato de ser Direito Positivo. Os conceitos conotados por seus enunciados podem identificar-se com aqueles consagrados em dispositivos já vigentes, mas essa identidade não é necessária. Nem mesmo a necessidade de se proceder à exegese rigorosamente jurídica do texto constitucional implica a inexorável incorporação, pela Constituição, de conceitos infraconstitucionais.”¹⁷⁸

Assim, também entendeu o douto Ministro que interpretar o conceito de serviço à luz do artigo 110 do Código Tributário Nacional seria subverter a supremacia hierárquica da Constituição ao legislador infraconstitucional. Entretanto, diferentemente do acórdão referente ao ISS nas atividades de *leasing* financeiro, o relator entrou no mérito sobre a distinção entre as obrigações de “dar” e de “fazer”, consagradas pelo direito civil.

“Com efeito, a classificação das obrigações em “obrigação de dar”, de “fazer” e “não fazer”, tem cunho eminentemente civilista. De fato, a disposição no Título “Das Modalidades das Obrigações”, no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa¹⁷⁹ ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada cum grano salis.”

¹⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 651.703 PR**. Relator: Ministro Luiz Fux. Publicado no DJ em 26 de abril de 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>> Acesso em 09 de novembro de 2017.

¹⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 651.703 PR**. Relator: Ministro Luiz Fux. Publicado no DJ em 26 de abril de 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>> Acesso em 09 de novembro de 2017.

Em síntese, decidiu o relator que não há classificação das obrigações em dar e fazer no que concerne à caracterização dos critérios materiais de incidência de tributos. De fato, formou-se o entendimento de que o direito tributário comporta conceitos constitucionais, ou melhor, tipos constitucionais, que não necessariamente se coadunam com os conceitos de direito privado. Fazendo referência expressa à existência de tipos nas repartições de competências tributárias, escreveu o Ministro Fux:

“É que uníssona a doutrina no sentido de que a Constituição, ao dividir competências tributárias, valeu-se eminentemente de tipos, e não de conceitos, estes pressupostos por uma definição clara e a indicação exhaustiva de todas as notas que o compõem, permitem a aplicação do método subsuntivo, ao passo que aqueles, não se definem, mas se descrevem, e pela sua própria abertura, estão voltados à concretização de valores (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 275).

[...]

Transportando-se para o campo tributário esse entendimento, conclui-se que os elencos dos artigos 153, 155 e 156 da Constituição consistem em tipos, pois, do contrário, seria despiciendo o emprego de lei complementar para dirimir conflitos de competência, consoante a previsão do art. 146, I, CRFB/88.

Os conflitos de competência surgem justamente da potencial fluidez dos tipos, o que, conjugado com o art. 146, III, a, CRFB, pelo qual foi conferido à lei complementar o papel de definir os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes – demonstra que o constituinte tinha consciência de que ele próprio não conceituara os elementos essenciais dos impostos previstos.”¹⁸⁰

Assim, concluiu que o conceito de “prestação de serviços” fornecido pelo direito civil, com base na distinção entre as classificações das obrigações, não teve a finalidade de alcançar a relação tributária, mas tão somente a cível, pois haveria também “categorização no sentido de que o conceito econômico de prestação de serviço não se confunde com o conceito de prestação de serviço do Direito Civil”.¹⁸¹

Mais evidente do que o voto do relator, no entanto, é o voto do Ministro Luis Roberto Barroso, para quem o constituinte quis simplesmente incluir todas as atividades econômicas no campo de incidência do ISS, de modo que todas as atividades empresariais que não estivessem no âmbito de incidência dos impostos estaduais e da União fossem tributadas:

“A amplitude semântica do termo “qualquer natureza” parece denotar a intenção do constituinte de incluir todas as atividades empresariais cujos

¹⁸⁰BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 651.703 PR**. Relator: Ministro Luiz Fux. Publicado no DJ em 26 de abril de 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>> Acesso em 09 de novembro de 2017.

¹⁸¹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 651.703 PR**. Relator: Ministro Luiz Fux. Publicado no DJ em 26 de abril de 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>> Acesso em 09 de novembro de 2017.

produtos tenham características semelhantes a serviços e que não estejam englobadas no conceito de serviço de comunicação e serviço de transporte interestadual ou intermunicipal (tributáveis pelo ICMS, nos termos do art. 155, II, CF/88) ou serviços financeiros e securitários (tributáveis pelo IOF, nos termos do art. 153, V, CF/88). Em outras palavras, excetuando as atividades em que o constituinte determinou a incidência de ICMS ou IOF, todas as demais que envolvam a prestação de uma utilidade com elementos de um serviço devem ser tributadas pelo ISS.”¹⁸²

Com a devida vênia, o voto do Ministro Barroso não soluciona a controvérsia em torno do termo “serviço”. Se “todas as demais [atividades] que envolvam a prestação de uma utilidade com elementos de um serviço devem ser tributadas pelo ISS”, cumpre delimitar quais seriam os “elementos de um serviço”, sob pena da inocuidade do que se dispõe.

Ainda assim, restou entendido pelo Supremo Tribunal Federal que o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza não comporta limitação dentro do texto do artigo 110 do CTN, não é limitado às obrigações de “fazer” (que só se constituiriam válidas para as relações cíveis) e admite ampla interpretação para incluir quaisquer atividades empresariais que estejam no âmbito da competência municipal e relacionadas na Lei Complementar 116/03.

4 INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE O STREAMING DE VÍDEO DA NETFLIX E INTERPRETAÇÃO ESTÁTICA

Os precedentes jurisprudenciais que tratam da incidência do ISS sobre o *leasing* financeiro e sobre os planos de saúde demonstram forte aceitação dentro dos tribunais superiores da teoria segundo a qual a Constituição comporta a existência de tipos constitucionais na discriminação de competências tributárias, de modo a ignorar o disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional devido à superioridade hierárquica das normas constitucionais.

Entretanto, conforme ensina Humberto Ávila, não é suficiente que se determine que o conceito de “prestação de serviços de qualquer natureza” admite ampla compreensão de significados. É necessário que se busque entender se o conceito de

¹⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 651.703 PR**. Relator: Ministro Luiz Fux. Publicado no DJ em 26 de abril de 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>> Acesso em 09 de novembro de 2017.

“serviço” adotado pelo constituinte não possuiria uma conotação pré-constituição de 1988. Ensina o professor gaúcho:

“A utilização de uma expressão específica por uma regra constitucional de competência faz com que o intérprete tenha de verificar se não havia um conceito técnico previsto no direito infraconstitucional pré-constitucional (não necessariamente no direito privado). Se havia um conceito e o legislador constituinte resolveu não modificá-lo pela instituição de um novo conceito, a referência à expressão significa uma opção sua pela incorporação desse conceito legal ao ordenamento constitucional. Foi exatamente o que ocorreu no caso da base de cálculo das contribuições sociais sobre o faturamento.”¹⁸³

Dessa forma, como aponta o professor Luis Eduardo Schoueri, em nenhum momento houve referência temporal ao conceito de “serviço” empregado na Constituição durante os julgamentos acima mencionados. Não houve avaliação sobre a possibilidade de a ideia de “serviço” ser veiculada pré-constitucionalmente. Em clara explanação, o professor Humberto Ávila ensina que:

“No caso das regras de competência, uma teoria jurídica da argumentação é importantíssima. Com efeito, a mera afirmação de que o conceito utilizado pela Constituição deve ser respeitado não resolve a questão crucial de saber qual conceito, entre todos aqueles possivelmente utilizáveis, foi efetivamente utilizado pela Constituição.

[..]

Os conceitos não estão prontos no dispositivo objeto de interpretação. Eles são, na verdade, coerentemente reconstruídos pelo intérprete com base em argumentos linguísticos, sistemáticos, genéticos, históricos e meramente práticos.”¹⁸⁴

Isso posto, admitindo-se que o constituinte tenha se utilizado de um conceito de direito privado na discriminação de competências tributárias, a exemplo do termo “serviço”, o dispositivo 110 do CTN é resolutivo ao determinar que esse conceito não pode ser ampliado negligentemente pelo legislador ordinário, posto que isso ampliaria a própria competência tributária, cuja repartição é corolário histórico da limitação de poder estatal.

Luis Eduardo Schoueri fornece exemplo de situação em que o legislador infraconstitucional buscou ampliar o conceito de “valor aduaneiro” com a finalidade de ampliar a arrecadação por meio da incidência da Contribuição PIS e COFINS sobre importações.

“Efetivamente, a Constituição Federal, por força de Emenda Constitucional 33/2001, estipulou qual seria a base de cálculo possível para as contribuições sociais:

¹⁸³ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4ªed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

¹⁸⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4ªed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

[...]

A leitura desse dispositivo é imediata: ao conferir a competência para a União instituir contribuição social sobre importação, o Constituinte já determinou qual seria a base de cálculo possível: o valor aduaneiro.¹⁸⁵

Conforme visto nos julgamentos sobre “serviços” acima, muitas vezes a expressão é compreendida por meio de uma aproximação de significados, sem uma identidade própria definida. No caso ora tratado, a expressão “valor aduaneiro” tinha clara conotação de valor de base de cálculo utilizada no imposto de importação, nos termos do art. 7º, I, do Acordo de Valoração Aduaneira, assinado no âmbito da Organização Mundial do Comércio pelo Brasil. Dessa forma, o legislador tinha clara intenção de ampliar o âmbito de competência tributária constitucionalmente delimitada, por meio da interpretação ampla do que seria “valor aduaneiro”, conforme identificado pelo STF nos termos dos autos do RE 559.937.

Isso posto, embora não seja sempre nítido o significado empregado pelas palavras do constituinte, o professor Luis Eduardo Schoueri fornece duas soluções: a interpretação estática e a interpretação dinâmica. Na interpretação dinâmica, o direito se abre ao caráter tipológico das palavras e admite uma progressiva “evolução” semântica. A crítica a esse modelo está, precisamente, na volatilidade das possíveis interpretações.

A interpretação estática, por sua vez, diz respeito à busca histórica dos valores positivados na Constituição à época em que ela foi elaborada. O intérprete deve investigar a origem da lei para identificar qual seria o seu significado quando da época da sua elaboração, identificando a existência de conceitos pré-constitucionais, a exemplo dos *founding fathers* do direito americano.¹⁸⁶ A crítica a esse método diz respeito à dificuldade de sua execução e ao enrijecimento jurídico em face do desenvolvimento social.

Com a devida vênia, entendemos como arbitrária a solução segundo a qual a “prestação de serviços” caracterize-se como qualquer atividade empresarial que não esteja compreendida no âmbito do poder de tributar dos Estados e da União e devidamente anexada à lista da Lei Complementar 116/03. Permitir a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre a “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet”¹⁸⁷, simplesmente porque

¹⁸⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ªed. São Paulo: Saraiva, 2017.

¹⁸⁶ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ªed. São Paulo: Saraiva, 2017.

¹⁸⁷ BRASIL. **Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm> Acesso em 10 de novembro de 2017.

está positivada no corpo de lei complementar, seria análogo à situação referente ao “valor aduaneiro” exposta anteriormente. Trata-se de clara violação à competência tributária dos municípios, principalmente porquanto o Supremo Tribunal Federal não parece ter se preocupado em definir os limites do alcance da expressão “serviços” nos julgamentos em que teve oportunidade para tanto.

Igualmente criticável é a ideia segundo a qual as classificações obrigacionais apenas teriam validade dentro do âmbito das atividades cíveis, não tendo qualquer influência quando da avaliação do critério material de incidência tributária pelo legislador. Ora, a repartição do Direito, enquanto ciência e enquanto ordenamento jurídico, em ramos possui finalidade meramente didática. É de ampla defesa na doutrina a noção do Direito como um sistema uno e indivisível, que não comporta antinomias nem lacunas.

A atividade exercida pelo *streaming* de vídeos da Netflix não possui caráter personalíssimo e nem é possível a identificação de um elemento que a diferencie da realizada por outra empresa de streaming. Duas empresas distintas podem transmitir o mesmo filme, com a mesma qualidade, ao mesmo tempo, para milhões de pessoas. Isso viola, claramente, qualquer noção doutrinária a respeito da qualificação das obrigações de “fazer”.

Ademais, essa atividade é executada por um *software*, chamado *Silverlight*, que não é contratado por encomenda pelo contratante da Netflix e, ao final da reprodução do vídeo, não há a retenção do conteúdo pelo assinante. A mídia transmitida automaticamente via *streaming*, por meio de sucessivos intervalos (*chunks*) com duração de alguns segundos, a partir de CDN's (*Content Distribution Networks*) continua sob a propriedade da empresa.

Portanto, a atividade de *streaming* de vídeos, do modo como é realizada pela Netflix, configura locação de bens móveis imateriais ou intangíveis, razão pela qual não está compreendida no âmbito de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, nos termos da Súmula Vinculante 31, que diz: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”. Ressalte-se que os julgamentos referentes ao *leasing* financeiro e aos planos de saúde não invalidaram a supracitada súmula. O que houve, no primeiro, foi a identificação de uma prestação de serviço na atividade de *leasing* e, no segundo, a completa desconsideração sobre como se definiria “serviço”, não questionando, portanto, a hipótese sobre locação de bens móveis.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho tratou sobre a evolução histórica do constitucionalismo e baseou sua teoria em dois pressupostos: a relação tributária como relação jurídica e a superioridade hierárquica da Constituição dentro do ordenamento jurídico brasileiro Carta Magna de 1988.

A Constituição exterioriza o sentimento de independência do povo ao demarcar limites rígidos de atuação do poder estatal, sobretudo na divisão de competências. Neste trabalho, tratamos sobre a competência de tributar privativa dos municípios relativa à instituição do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Assim, delimitar que os municípios devem instituir tributos sobre “prestação de serviços” não traz grandes dificuldades: elas estão, todavia, presentes na natureza da própria linguagem que utilizamos para reproduzir ideias.

A utilização de tipos pelo constituinte, sobretudo na discriminação de competências tributárias, é um dos grandes celeumas doutrinários atualmente, principalmente quando levamos em consideração o advento de novas tecnologias como os *softwares* e o *streaming* de vídeos.

A natureza do *streaming* de vídeos, entretanto, da forma como é realizada pela empresa Netflix, não configura prestação de serviços, mas locação de bens móveis de natureza imaterial ou intangível. Por essa razão, é inconstitucional a incidência do ISS sobre essas atividades, por configurar usurpação da competência tributária delimitada pelo constituinte originário.

REFERÊNCIAS

- ADHIKARI, Vijay Kumar; GUO, Yang; HAO, Fang; VARVELLO, Matteo; HILT, Volker; STEINER, Moritz and ZHANG, Zhi-li. **Unreeling Netflix: Understanding and Improving Multi-CDN Movie Delivery**. IEEE INFOCOM, 2012.
- ADHIKARI, Vijay K; GUO, Yang; HAO, Fang; HILT, Volker; ZHANG, Zhi-li, VARVELLO; Mateo e STEINER, Moritz. **Measurement Study of Netflix, Hulu, and a Tale of Three CDNs**. IEEE/ACM Transactions on Networking, Vol 23, nº 06, december 2015.
- AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. **Lei Complementar**, in Ives Gandra da Silva Martins (coord), Curso de Direito Tributário, 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 4ªed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais Ltda, 1990.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4ªed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4ªed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**, Vol 1. Rio de Janeiro: Forense, 1955.
- BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS do texto à norma: doutrina e jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005.
- BARRETO, Aires. **ISS – Momento de Ocorrência do Fato Tributário**. Repertório IOB de Jurisprudência – 2ª quinzena de fevereiro de 1995, nº 4/95.
- BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição: pressupostos positivos – arquétipo do ISS**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 37, jul./set. 1986.
- BARROSO, Luis Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. 5ªed. São Paulo: Saraiva, 2015
- BEGEN, Ali C.; AKGUL, Tankut and BAUGHER, Mark. **Watching Video over the Web – Part I: Streaming Protocols**. Spotlight, march/april, 2011.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.
- BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 7 de outubro de 2017.

BRASIL. **Lei Complementar nº 157, de 29 de Dezembro de 2016**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm> Acesso em 03 de outubro de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. **Mandado de Segurança MS: 5.934 RJ**. Relator: Ministro Hélio Mosimann. Publicado no DJ em 01 de abril de 1996. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/547206/recurso-ordinario-em-mandado-de-seguranca-rms-5934?ref=juris-tabs>> Acesso em 09 de novembro de 2017

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma. **Recurso Especial: REsp 234498 RJ**. Relator: Ministro José Delgado. Publicado no DJ de 19 de junho de 2000. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/346733/recurso-especial-resp-234498-rj-1999-0093123-8>>. Acesso em 03 de novembro de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma. **Recurso Especial REsp: 39.797-9 SP**. Relator: Ministro Garcia Vieira. Publicado no DJ em 21 de fevereiro de 1994. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br//processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199300290037&dt_publicacao=21-02-1994&cod_tipo_documento=>> Acesso em 09 de novembro de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 116.121 SP**. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Publicado no DJ em 25 de maio de 2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>> Acesso em 09 de novembro de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 547.245 SC**. Relator: Ministro Eros Grau. Publicado no DJ em 05 de março de 2010. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14711404/recurso-extraordinario-re-547245-sc>> Acesso em 09 de novembro de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 651.703 PR**. Relator: Ministro Luiz Fux. Publicado no DJ em 26 de abril de 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>> Acesso em 09 de novembro de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade: 1.945 MT**. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Publicado no DJ em 14 de março de 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>> Acesso em 09 de novembro de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário ARE: 602.295 RJ**. Relator: Ministro Luis Roberto Barroso. Publicado

no DJ em 23 de abril de 2015. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8273399>>

Acesso em 09 de novembro de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma. **Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Agravo de Instrumento: AI-ED-Agr 84008 DF**. Relator: Ministro Décio Miranda. Publicado no DJ de 12 de fevereiro de 1982. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/733942/agregnos-embdeclno-agravo-de-instrumento-ai-ed-agr-84008-df>>. Acesso em 03 de novembro de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento: AI 167777 SP**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Publicado no DJ de 09 de maio de 1977. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14700646/agregno-agravo-de-instrumento-ai-167777-sp>>. Acesso em 15 de out de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **Recurso Extraordinário RE: 176.626 SP**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Publicado no DJ em 11 de dezembro de 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>> Acesso em 09 de novembro de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. **Recurso Extraordinário: RE 92883 RS**. Publicado no DJ de 09 de setembro de 1980, RTJ 96/912.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE: 330817 RJ**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Publicado no DJe-040 de 05 de março de 2010. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7561311/recurso-extraordinario-re-330817-rj-stf>>. Acesso em 15 de out de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma. **Recurso Extraordinário: RE 361829 RJ**. Relator: Ministro Carlos Velloso. Publicado no DJ de 24 de fevereiro de 2006. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14735066/recurso-extraordinario-re-361829-rj/inteiro-teor-103120867>>. Acesso em 03 de novembro de 2017.

BRASIL. **Decreto-lei nº 406, de 31 de Dezembro de 1968**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm> Acesso em 03 de novembro de 2017.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em 5 de outubro de 2017.

BRASIL. **Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm> Acesso em 09 de novembro de 2017.

- BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm> Acesso em 03 de novembro de 2017.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 1963.
- CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ªed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 29ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.
- GRECO, Marco Aurelio. **Internet e Direito**. 1ª ed. São Paulo: Editora Dialética, 2000.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. **ISS – Momento em que se torna Devido**, Revista de Direito Tributário, vol. 61. São Paulo: Editora RT.
- HARADA, Kiyoshi. **ISS Doutrina e Prática**. 2ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2014.
- HOBSBAWN, Eric J. **A Era Das Revoluções: 1789-1848**. 25ªed. São Paulo: Editora Paz e Terra, 2012.
- IVO, Gabriel. **Norma Jurídica: Produção e Controle**. São Paulo: Editora Noeses, 2006.
- JARSCHER, Michael; WAMSER, Florian; HÖHN, Thomas; ZINNER, Thomas e TRAN-GIA; Phuoc. **SDN-Based Application-Aware Networking on the Example of Youtube Video Streaming**. Second European Workshop on Software Defined Networks, 2013.
- JIANG, Junchen; SEKAR, Vyas e ZHANG, Hui. **Improving Fairness, Efficiency, and Stability in HTTP-based Adaptive Video Streaming with FESTIVE**.
- JUSTEN FILHO, Marçal. **O Imposto sobre Serviços na Constituição**. São Paulo: Editora RT, 1985.
- KREITZ, Gunnar; NIEMELÄ, Fredrik. **Spotify – Large Scale, Low Latency, P2P Music-On-Demand Streaming**. IEEE Communications Society P2P, 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 2ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Estudo do Direito**, 3ª ed., São Paulo, Atlas, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

MACHADO, Raquel C. Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. Editora Malheiros, 2014.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 9ª ed. Editora Gen-Atlas, 2017.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: anotações à constituição, ao código tributário nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003**. 5ªed. São Paulo: Atlas, 2015.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 3ª ed. São Paulo: Editora Dialética, 2003.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 11ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2016.

NGO, Tuan Q. **Cloud Computing and State Sales Tax**. 9 Hastings Bus. L. J., 2013.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8ªed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil, Vol 1**. 2ªed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1990.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme e MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**, 6ªed. São Paulo: Editora Saraiva, 2017.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 33ªed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Curso de Introdução ao Direito Tributário**, 5ªaula, ‘A relação jurídica tributária’, Revista de Estudos Fiscais 12/497-498, do Centro de Estudos dos Agentes Fiscais do Imposto de Consumo em São Paulo, dezembro/1948.

SUMMERS, Jim; BRECHT, Tim; EAGER, Derek e GUTARIN, ALEX. **Characterizing the Workload of a Netflix Streaming Video Server**. IEEE International Symposium on Workload Characterization (IISWC), 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **Interpretação e integração da lei tributária**, in Hugo de Brito Machado (coord.), Interpretação e Aplicação da Lei Tributária.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil – Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos, Vol II.** 9ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.