



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



O ESTUDO DO CONFLITO DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA ENTRE ESTADOS (ICMS) E MUNICÍPIOS (ISSQN) EM FACE DO SURGIMENTO DE NOVOS NICHOS ECONÔMICOS:

Análise da recente tributação dos serviços de disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet (Lei Complementar nº 157/16), apresentando-se o entendimento jurisprudencial do STF.¹

Amanda Gabriela de Araújo Pereira²

Eduardo Nascimento de Vasconcelos³

Coordenador do artigo: Prof. Dr. Edival Braga.⁴

Artigo desenvolvido com finalidade de avaliação na disciplina de Direito Tributário, ministrada pelo Professor Dr. Edival Braga, e de apontamento de considerações acerca da disputa de competência tributária entre Estados e Municípios em face do surgimento de novas hipóteses de incidência tributária, sobretudo no que se refere à recente tributação de serviços de disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, a exemplo do Netflix e Spotify, implementada pela Lei Complementar nº 157/16.

Resumo: Os conflitos de competência tributária entre o ISS e o ICMS não são incomuns, sobretudo em face do surgimento de novos serviços tecnológicos, o que vem levantando fortes discussões, tendo em vista que, por muitas vezes, representam concorrência direta aos detentores da infraestrutura, especialmente no que diz respeito à necessidade de criação de regulamentações específicas, com a implantação de cobranças adicionais e tributações, para que haja uma adequação das condições de concorrência nesses mercados. Entretanto, verifica-se que, em tese, não há a possibilidade de haver conflitos de competência tributária, sobretudo porque a Constituição Federal impõe fronteiras ao exercício da competência tributária de cada ente político. O que existe, na verdade, é um problema no que tange ao exercício das atividades do ente político, quais sejam, em síntese: a) inconstitucionalidade da lei que institui o tributo; b) pretensão administrativa ilegal ou inconstitucional em cobrar o tributo; c) insurgência do sujeito passivo à inconstitucionalidade da lei criadora do tributo; d) insurgência de que o ato por ele praticado não é impositivo; e) ou, se impositivo, seja ele devido a outro ente político.

Palavras-chave: Disputa de competência tributária entre Estados (ICMS) e Municípios (ISSQN). Novas hipóteses de incidência. Tributação de serviços *Over The Top*. LC 157/16. Entendimento jurisprudencial. STF.

Sumário: 1. - INTRODUÇÃO. 2. – CONSIDERAÇÕES INICIAIS. 2.1. – Hipótese de incidência tributária. 2.2. - Competência Tributária. 2.3. – Conflito de competência. 2.4. – Conflito de incidência tributária. 2.5. - Função da Lei complementar no conflito de competência. 3. – IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. 3.1. - Aspecto material do ISS. 4. – IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS. 4.1. – Aspecto material do ICMS. 5. – O CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE ESTADOS (ICMS) E MUNICÍPIOS (ISS). 6. – NOVAS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA - A

¹ O artigo passou por uma revisão gramatical realizada pelo ChatGPT em 2025, revisão somente gramatical, de modo que foi mantida a originalidade do conteúdo do artigo

² Acadêmica da Universidade Federal de Roraima. amanda_araujoagap@hotmail.com

³ Acadêmico da Universidade Federal de Roraima. eduardo.saps@gmail.com

⁴ Professor de Direito Tributário da Universidade Federal de Roraima- UFRR



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS OVER THE TOP (OTT). 7. - LEI COMPLEMENTAR nº 157/16 – “A REFORMA DO ISS”. 8. - ANÁLISE JURISPRUDENCIAL SOBRE O TEMA. 9. - CONSIDERAÇÕES FINAIS. 10. – REFERÊNCIAS.

Abstract: The conflicts of tax jurisdiction between ISS and ICMS are not uncommon, especially in the face of the emergence of such technological services, which has been raising strong discussions, since they often represent direct competition to the owners of the infrastructure, especially with regard to Need to create specific regulations, with the implementation of additional charges, so that there is a match of the conditions of competition in those markets. However, it can be verified that, in theory, there is no possibility of conflicts of tax jurisdiction, especially when analyzed in the Federal Constitution, which imposes borders on the exercise of the tax jurisdiction of each political entity. What exists, in fact, is a problem with regard to the exercise of the activities of the political entity, for the reasons, which are: a) unconstitutionality of the law that establishes the tribute; B) illegal or unconstitutional administrative claim to collect the tax; C) insurgency of the taxable person to the unconstitutionality of the law creating the tax; D) insurgency that the act he practiced is not impossible; E) or, if immovable, it is due to another political entity.

Keywords: Dispute of tax jurisdiction between States (ICMS) and Municipalities (ISSQN). New hypotheses of incidence. Taxation Services Over The Top. Bill 107/2016. Related searches. STF.

1. - INTRODUÇÃO

Tem-se como comum no ramo do Direito Tributário o fato de o contribuinte, os operadores e os aplicadores do Direito se depararem com os chamados conflitos de tributação. Estes conflitos se dão principalmente no que se refere à tributação das novas hipóteses de incidência de tributos. Tal dúvida é mais comum ainda no que diz respeito à tributação por meio do **Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS** e o **Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviço de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação – ICMS**, alvo do presente estudo de caso.

Entretanto, o que se demonstrará, em verdade, é que não há, em tese, possibilidade de haver conflito de competência, uma vez que a CF/88 delimitou muito bem a esfera de atuação de cada ente federativo. O que ocorre, na verdade, é o chamado conflito de incidência, causado, dentre outros, pelo aspecto material destes dois impostos.

Vale dizer, na presente análise do conflito de competências tributárias, levou-se em consideração apenas o ICMS incidente sobre a circulação de mercadorias.

Ademais, o presente artigo se desenvolverá na seguinte forma: apresentação de breves considerações acerca do tema, com introdução do breve conceito de tributo, hipótese de incidência, competência tributária, a possibilidade de conflitos de competência tributária, o papel da lei complementar em matéria tributária, e, por fim, apresentar os aspectos dos tributos supramencionados, sobretudo com enfoque



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



na recente tributação dos serviços de disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, através da Lei Complementar nº 157/16.

2. – CONSIDERAÇÕES INICIAIS

2.1. – Hipótese de incidência tributária

A hipótese de incidência tributária é, em linhas gerais, a norma que regula comportamento. Desta maneira, esta norma determinará qual evento do mundo fenomênico irá fazer nascer a obrigação pecuniária, em dinheiro ou em moeda que nela possa ser expressa, e que, como consequência, será cobrada mediante ato administrativo vinculado.

Na lição de Paulo de Barros Carvalho⁵, a hipótese de incidência tributária "é constituída pela vontade do legislador, que recolhe os dados de fato da realidade que deseja disciplinar (realidade social), qualificando-os, normativamente, como fatos jurídicos".

Sobre o tema, ainda, Geraldo Ataliba⁶ assim nos ensina:

São, pois, aspectos da hipótese de incidência as qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento. Daí designarmos os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária por: a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto temporal e d) aspecto espacial.

Dos ensinamentos, depreende-se que a hipótese de incidência deve essencialmente determinar ou tornar determinável: a) em razão de que fato ou estado de fato praticado se deve pagar tributo; b) em que local; c) e a quem deve se pagar o tributo e quem deve pagá-lo.

Necessário se faz, para fins de didática, analisar a hipótese de incidência a partir dos seus aspectos:

- A) **O aspecto material:** é a própria consistência material do fato ou do estado de fato em que consiste a hipótese de incidência, é a descrição do próprio fato ou do estado de fato necessário à ocorrência do fato impositivo.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 20ª Edição. Editora Saraiva. São Paulo: 2008. p.283 - destaque no original.

⁶ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª Edição. 9ª tiragem. Malheiros Editores. São Paulo: 2008. p.78.



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



- B) **O aspecto pessoal:** determina quem será o sujeito passivo da obrigação, quem deve receber o tributo pago. E torna determinável o sujeito ativo da obrigação, ou seja, quem realizou o fato imponible.
- C) **O aspecto temporal:** determina em que momento reputa-se ocorrido o fato gerador da obrigação tributária. É o momento do nascimento da obrigação tributária.
- D) **O aspecto espacial:** determina as circunstâncias de local relevantes para que se considere ocorrido o fato imponible.

Realizadas as supraditas considerações, tem-se que frisar, apenas, que, para que se considere ocorrido o fato imponible, deve necessariamente o acontecimento do mundo fenomênico, completa e rigorosamente, corresponder à descrição legal do tributo.

2.2. - Competência Tributária

A CF/88 destinou a cada ente político competência para exigir impostos com base nos seguintes critérios: industrial (União Federal), comercial (Estados e Distrito Federal) e prestação de serviços (Municípios e Distrito Federal). Assim sendo, não havendo tributo sem lei anterior que o estabeleça, vê-se que de suma importância também será a atividade legiferante.

Competência tributária é, portanto, a faculdade dos entes políticos de criarem, mediante atividade legiferante, tributos. Sobre o tema, nos ensina o ilustre mestre Roque Antonio Carraza⁷:

Competência tributária é a aptidão para criar, in abstracto, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, in abstracto, por meio de lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária. Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no an e no quantum do tributo; a saber: a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota. Estes elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de lei.
(...)

Portanto, competência tributária é a possibilidade de criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.

Desta feita, observa-se que a CF/88 delimitou muito bem o campo de atuação em matéria de tributação dos entes federativos, de modo que, em tese, não haveria que se falar em conflito de competência tributária, conforme será abordado a seguir.

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24ª Edição. Malheiros Editores. São Paulo: 2008, p. 491.



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



2.3. – Conflito de competência

Embora a Constituição Federal delimite a atuação legislativa de cada ente político, vale trazer à baila o inciso I, do artigo 146:

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; (Grifo nosso)

Assim sendo, à primeira vista, os operadores do direito poderiam concluir que há, de fato, tendo em vista a própria literalidade da Constituição Federal, que há possibilidade de conflito de competência entre os entes federativos. Entretanto, necessário se faz refutar a errônea afirmativa de que a própria Constituição Federal estaria admitindo a possibilidade de existência de conflitos de competência.

É neste sentido que leciona Roque Antonio Carrazza⁸:

*(...) os conflitos de competência em matéria tributária não existem e nem podem existir. A rígida divisão de competências tributárias, levada a efeito pela Lei das Leis, afastou-os. Com efeito, se o fato "A" só pode ser tributado pela pessoa política "X", não há de haver conflitos entre ela e as pessoas políticas "W", "Y", "Z" etc. **Em verdade, o impropriamente denominado "conflito de competência" é provocado: I - por uma lei tributária inconstitucional; II - por uma pretensão administrativa ilegal (ou inconstitucional) da pessoa tributante; e III - por uma insurgência do apontado sujeito passivo, que vai ao Judiciário para tentar demonstrar que: a) a lei que criou, in abstracto, o tributo é inconstitucional; b) o fato por ele praticado não é impositivo; e c) o fato por ele praticado subsumiu-se à hipótese de incidência de tributo que, nos termos da Constituição, pertence a pessoa diversa daquela que dele o quer exigir.** (...)*

Como o "conflito" ao qual alude o art. 146 da CF é potencial, abstrato e hipotético, a lei complementar que vai dispor sobre ele deve limitar-se a reforçar o arquétipo genérico (a norma-padrão de incidência) dos tributos que, eventualmente, podem ensejar um dos três fenômenos há pouco referidos. A experiência revelou, por exemplo, que podem, na prática, surgir "conflitos" entre o ISS e o ICMS. A lei complementar, de que ora cogitamos, tentará evitá-los, "declarando", com maior riqueza de detalhes a Constituição Federal, na parte em que ela cuida destes impostos."(Grifo nosso)

Portanto, tendo em vista os ensinamentos supra, verifica-se que, em tese, não há a possibilidade de haver conflitos de competência tributária, sobretudo quando analisada a Constituição Federal, que impõe fronteiras ao exercício da competência tributária de cada ente político. Ao passo que há, na verdade, outro tipo de conflito, tendo em vista que, apesar da supracitada limitação constitucional, ainda surgem discussões acerca de tais tributos, conforme será abordado no tópico subsequente.

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24ª Edição. Malheiros Editores. São Paulo: 2008, p. 933/934.



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



2.4. – Conflito de incidência tributária

Consoante ao tópico anterior, observa-se que, em tese, não há possibilidade de haver conflito de competência tributária entre os entes federativos, mormente pelo fato de a Constituição Federal já ter delimitado a esfera de atuação de cada um deles.

O que existe, na verdade, é um problema no que tange ao exercício das atividades do ente político, pelos motivos supracitados, quais sejam: a) inconstitucionalidade da lei que institui o tributo; b) pretensão administrativa ilegal ou inconstitucional em cobrar o tributo; c) insurgência do sujeito passivo à inconstitucionalidade da lei criadora do tributo; d) insurgência de que o ato por ele praticado não é tributável; e) ou, se imponível, seja ele devido a outro ente político.

Quando surge uma nova hipótese de incidência, que não se encaixa nas previstas em lei como fato gerador de tributação, surge, concomitantemente, a disputa dos entes federativos para tributar o novo nicho econômico.

Tal conflito se dá, conforme será exposto mais adiante, pela disputa ideológica acerca do enquadramento do aspecto material do tributo. No presente estudo de caso, mais especificamente, há que se levar em consideração o aspecto material do ISS, qual seja, serviço, e do ICMS, qual seja, mercadoria.

2.5. - Função da Lei complementar no conflito de competência

A Constituição Federal exige que determinadas matérias sejam reguladas mediante Lei Complementar. No que tange ao tema do presente estudo de caso, tal exigência, em matéria tributária, pode ser verificada no art. 146, CF/88, in verbis:

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; (Grifo nosso)

[...]

Desta maneira, o que se pretende no presente tópico é justamente repisar a função maior da lei complementar em matéria tributária, consistente na disposição sobre conflitos de competência. De maneira diversa não poderia ser, ao passo que a própria Constituição Federal, conforme se depreende da literalidade do texto maior, estabelece que os aparentes conflitos de competência tributária deveriam ser dispostos por lei complementar.



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



3. – IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza está previsto constitucionalmente no artigo 156, inciso III, que enuncia:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
(...)
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

Primeiramente, em face da literalidade do dispositivo, pode-se identificar seu aspecto pessoal, sendo determinado que o sujeito ativo da relação tributária será sempre um Município; e o sujeito passivo determinável será aquele que prestar serviço, excluindo-se os serviços mencionados no artigo 155, inciso II, e que estejam definidos em lei complementar.

Com relação ao aspecto material, ab initio cabe dizer que será a prestação de serviço, não incluídos os já estabelecidos no artigo 155, inciso II da Carta Magna, que estejam definidos em lei complementar.

Os aspectos temporal e espacial do tributo em questão encontram-se definidos na Lei Complementar nº 116/2003, sendo o aspecto temporal o momento em que for considerado prestado o serviço; e o aspecto espacial o local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, à exceção de determinados serviços, enumerados nos incisos I a XXII do artigo 3º da referida lei, em que será considerado relevante para a tributação o local da prestação do serviço.

3.1. - Aspecto material do ISSQN

A doutrina tem tentado definir com maior exatidão o termo serviço, núcleo do aspecto material da hipótese de incidência tributária do imposto sobre serviços de qualquer natureza.

Neste sentido, tem-se a definição de serviço por Aires F. Barreto⁹:

"o desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo".

⁹ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei. 3ª Edição. Editora Dialética. São Paulo: 2009. p. 35.



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



Em linhas gerais, a prestação de serviço implica em um "praestare" e em um "facere". Assim sendo, do ponto de vista do Direito Civil, ponderando-se que se trata de um prestar, de um fazer, tem-se então uma obrigação de fazer.

Neste ponto, faz-se de grande importância para esclarecimento do tema através as lições de Marcelo Caron Baptista¹⁰:

A palavra "serviços", constante do artigo 156, III, do Texto, afasta, por incongruência semântica, a idéia de prestação de dar, eis que não envolve, na sua essência, qualquer coisa, seja material, seja imaterial. 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.

Colabora, também, nesse sentido, o confronto de "serviços" com a materialidade de outros tributos, especialmente o ICMS - no quanto se refere a operações relativas à circulação de mercadorias - e o IPI - exceto sobre importação de produtos. Ainda que o critério material destes últimos não se resuma a uma prestação de dar, porque sua essência está na realização de operações jurídicas, elas, invariavelmente, giram em torno de um bem material, de uma mercadoria ou de um produto industrializado, o que não ocorre com o ISS. Este tributo, portanto, é dirigido preponderantemente à atividade pessoal do sujeito passivo da relação jurídica patrimonial.

O tomador do serviço, quando o contrata, objetiva não a apropriação de um bem mas o resultado do esforço e da capacidade, física ou intelectual, da outra parte, ainda que esse resultado se expresse, no mundo fenomênico, por meio de um bem material. Prestação de serviço, por isso, é prestação jurídica de fazer."

Portanto, de acordo com Aires F. Barreto, o aspecto material do imposto sobre serviços de qualquer natureza é "a conduta humana (prestação de serviço) consistente em desenvolver um esforço visando a adimplir uma obrigação de fazer".

4. – IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO - ICMS

O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação encontra-se previsto constitucionalmente no artigo 155, inciso II.

¹⁰ BAPTISTA, Marcelo Caron. ISS: Do Texto à Norma. 1ª Edição. Editora Quartier Latin. São Paulo: 2005. p. 281.



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (Grifo nosso)

Assim sendo, analisando-se os aspectos que compõem a hipótese de incidência tributária tem-se inicialmente que o aspecto pessoal encontra-se determinado como sujeito ativo o Estado e o Distrito Federal; sendo o sujeito passivo determinável aquele que realizar operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Os aspectos temporal e espacial do ICMS encontram-se regulados, respectivamente, pelos artigos 11 e 12 da Lei Complementar nº 87/96, o que não torna oportuna sua exposição in verbis, tendo em vista o alvo do presente estudo de caso.

Contudo, em que pese estas exposições acerca dos aspectos que compõem a hipótese de incidência tributária, necessário se faz separar os cinco impostos diferentes dentro de si mesmos, como se o ICMS fosse um gênero, que se subdivide em diferentes espécies.

Ademais, no que tange ao alvo objeto de estudo do presente artigo, importará o ICMS incidente sobre operações relativas a mercadorias e o ICMS incidente sobre serviços de comunicação, que atualmente têm conflitado com a materialidade do imposto sobre serviços de qualquer natureza.

4.1. – Aspecto material do ICMS

Para melhor entender a materialidade do ICMS incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias, bem como levando-se em consideração o estudo de caso por este artigo avaliado, precisa-se adentrar no conceito de mercadoria.

Mercadoria é uma palavra formada por derivação prefixal, remetendo ao termo latino merx, donde se origina o termo mercari, sendo designação de objeto relativo à operação comercial, coisa que é objeto de venda, mercadoria.

Por outro lado, pondera o professor Roque Antonio Carrazza¹¹ que:

¹¹ CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 14ª Edição. Malheiros Editores. São Paulo: 2009. p. 39.



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



“é a destinação do objeto que lhe confere, ou não, o caráter de mercadoria. Para que um bem móvel seja havido por mercadoria, é mister que ele tenha por finalidade a venda ou revenda. Em suma, a qualidade distintiva entre bem móvel (gênero) e mercadoria (espécie) é extrínseca, consubstanciando-se no propósito da destinação comercial.”

Carvalho de Mendonça, mais uma vez citado por José Eduardo Soares de Melo¹², faz a seguinte ponderação:

“As coisas quando objeto de atividade mercantil, por outra quando objeto de troca de 'circulação econômica', tomam o nome de mercadorias. Commmercium quase commutatio mercium. A coisa, enquanto se acha na disponibilidade do industrial, que a produz, chama-se produto, manufato ou artefato; passa a ser mercadoria logo que é objeto de comércio do produtor ou do comerciante por grosso ou a retalho, que a adquire para revender a outro comerciante ou ao consumidor; deixa de ser mercadoria logo que sai da circulação comercial e se acha no poder ou propriedade do consumidor”.

Assim, tendo como pano de fundo os conceitos acima mencionados, tem-se por mercadoria o objeto juridicamente entendido como alvo de comércio.

5. – O CONFLITO DE COMPETÊNCIAS ENTRE ESTADOS (ICMS) E MUNICÍPIOS (ISS)

Os conflitos de competência tributária entre ISS e ICMS não são raros. Isso se deve ao fato de que ambos os tributos em comento poderem tributar serviços, e ao fato de que há prestações de serviços com fornecimento de material, são as chamadas operações mistas.

Sobre a temática, na lição de Aires F. Barreto¹³, contrapõem a materialidade de cada tributo e os distingue da seguinte forma:

Em matéria de serviços, portanto, o marco distintivo entre a hipótese de incidência do ISS e do ICMS está, basicamente, na materialidade da atividade econômica considerada: se, configurando serviço, corresponder com precisão, ao conceito de comunicação ou ao de transporte transmunicipal, estará sujeita ao ICMS; se não corresponder, materialmente, nem ao conceito de comunicação, nem ao de transporte transmunicipal, estará sujeita ao ISS (caso o serviço conste da lista).

No que tange às operações mistas, tendo em vista a função da lei complementar de dispor sobre conflitos de competência, ao analisar a Lei Complementar nº 116/2003 e a Lei Complementar nº 87/96, verifica-se a existência de previsão expressa para os casos de conflito de competência no caso de operações mistas.

¹² MELO, José Eduardo Soares. ICMS: Teoria e Prática. 11ª Edição. Editora Dialética. São Paulo: 2009. p. 11.

¹³ BARRETO, Aires F., ISS na Constituição e na Lei. 3ª Edição. Editora Dialética. São Paulo: 2009.



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



A Lei Complementar nº 116/2003 em seu §2º, do artigo 1º define o seguinte:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (...)

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

Por outro lado, a Lei Complementar 87/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

Art. 2º O imposto incide sobre: (...)

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

Entretanto, tais previsões legais não parecem ser totalmente eficazes para dirimir os conflitos de competência tributária. Isso porque, ao aplicar tais regras, o aplicador do direito pode ampliar ou limitar a competência tributária do ente político, violando o que está preceituado na Carta Magna.

Levando-se em consideração o objeto do presente estudo de caso, temos que a distinção entre mercadorias materiais está no fato de que a inexistência do material impossibilita a execução do serviço, porquanto este seja um meio necessário para que se atinja o fim, que é a execução do serviço. Já a mercadoria é mero instrumento de mercancia.

6. – NOVAS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA - A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS OVER THE TOP (OTT)

Com a acelerada evolução tecnológica, nos deparamos constantemente com o surgimento de novos serviços e facilidades oferecidos pelas empresas aos clientes, especialmente com o uso da plataforma da internet.

Nesse sentido, surgem os serviços *over the top* (serviços OTT) que são as atividades de transmissão de conteúdo audiovisual, mensagens e voz por meio de plataformas IP. O surgimento de tais serviços tecnológicos vem levantando fortes discussões, tendo em vista que, por muitas vezes, representam



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



concorrência direta aos detentores da infraestrutura, especialmente no que diz respeito à necessidade de criação de regulamentações específicas, com a implementação de cobranças adicionais.

Concomitantemente ao surgimento de tais serviços, diversas dúvidas também surgem com relação à tributação aplicável a essas atividades, especialmente sobre a incidência do ISS e do ICMS sobre as receitas auferidas com essas atividades, visto que a legislação não evolui com a mesma facilidade e velocidade de propagação de tais serviços.

Sobre o tema, a primeira dúvida que surge diz respeito à incidência ou não do ICMS sobre as receitas decorrentes da comercialização de tais serviços. Consoante ao supracitado, os serviços OTT estão na maior parte das vezes relacionados a atividades que tradicionalmente eram oferecidas por empresas de telecomunicações. Um expoente máximo de exemplificação dessa situação é o serviço relacionado à transmissão de conteúdo audiovisual (vídeos) pela internet, como o Netflix.

Todavia, tem-se que tais serviços apenas se valem de rede de telecomunicações preexistentes, de modo que a disponibilização de conteúdo por meio da internet não está sujeita à incidência do ICMS. Assim sendo, conclui-se que os serviços OTT não devem, em regra, sujeitar-se ao ICMS. Desta feita, resta analisar se cabe a incidência do ISS.

Nos termos do artigo 155 da CF/88, para análise acerca da incidência do ISS sobre um determinado serviço, é preciso analisar se tal serviço encontra previsão na Lista de Serviços. Todavia, ressalta-se que, em respeito aos princípios constitucionais da legalidade, da tipicidade e da segurança jurídica, nos quais se funda o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, é necessário que haja a exata correspondência entre o critério material previsto na norma em abstrato e o evento ocorrido no mundo fático para que haja incidência do imposto.

No que tange ao objeto de estudo, convém ressaltar os frequentes conflitos de competência entre os estados e os municípios na busca de seus campos de incidência, notadamente sobre novas atividades disponibilizadas para a sociedade, em especial por decorrência de avanços tecnológicos na era digital.

Anos atrás, os estados chegaram a aplicar o ICMS sobre a “venda” de filmes ou músicas pela internet, tais como os arquivos digitais disponibilizados por plataformas como o iTunes da Apple, apenas para exemplificar. O Judiciário admitiu essa cobrança, equiparando esses arquivos digitais a verdadeiras mercadorias, flexibilizando o tradicional conceito de que toda mercadoria necessariamente deve representar um bem móvel.

A título exemplificativo, na hipótese do Netflix e do Spotify, ainda que o assinante possa “baixar” seus filmes ou músicas nos seus *tablets* ou *smartphones* para assisti-los ou ouvi-los desconectados (*off-line*),



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



se deixar de pagar o valor mensal da assinatura o usuário não terá mais acesso ao aplicativo e, portanto, ficará impedido de assistir ou ouvir seus vídeos ou áudios.

Dito de outra forma, na linha do que o Judiciário decidiu, nesses casos não há a “compra” dos filmes ou músicas pelo assinante do Netflix ou Spotify, afastando-se a possibilidade de cobrar o ICMS.

Na verdade, estamos diante de uma prestação de serviço que prima por disponibilizar tais conteúdos de vídeo e áudio, sem a sua cessão definitiva, sempre oferecendo novidades para que o assinante possa reunir suas músicas em playlists, ou então desenvolvendo práticos instrumentos de busca para o usuário localizar suas preferências.

Não se confunde, entretanto, com a prestação de um serviço de comunicação, passível da incidência do ICMS. O imposto estadual já seria cobrado de quem viabiliza o tráfego de dados na internet. Sem esse serviço de comunicação, não é possível ao assinante do Netflix ou do Spotify assistir ou ouvir seus filmes e músicas, ou mesmo baixar tais vídeos ou áudios para usufruí-los em momento oportuno, já desconectado de suas operadoras de internet.

Assim sendo, ainda que o Netflix, por exemplo, concorra com as TVs por assinatura, que são equiparadas a prestadoras de serviços de comunicação e pagam ICMS, sua forma de atuação é bem diversa, pois não transmite mensagem entre dois pontos. Essa plataforma de filmes e séries se reveste do conceito de “serviço de valor adicionado”, sujeito exclusivamente ao ISS.

Dessa forma, para se verificar se no caso concreto haverá ou não a incidência do ISS sobre os serviços OTT, necessário se faz analisar se os serviços prestados encontram previsão expressa e exata na Lista de Serviços.

Foi nesse sentido que a legislação avançou no final do ano de 2016, com a publicação da Lei Complementar nº 157/2016, a chamada “Reforma do ISSQN”, que ampliou o rol taxativo e, por conseguinte, o aspecto material do referido tributo, bem como trouxe novas regras para combater a também chamada “Guerra Fiscal” entre os municípios. Nesse sentido, necessário se faz uma análise da referida lei complementar, o que se passará a fazer no tópico seguinte.

7. - LEI COMPLEMENTAR nº 157/2016 – “A REFORMA DO ISS”

Consoante ao item anterior, no dia 30 de dezembro de 2016, foi publicada a LC 157/2016, a Reforma do ISS, como vem sendo chamada pelos especialistas, ampliando a lista de serviços que são tributados pelo ISS, de competência dos municípios e do Distrito Federal.



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



O texto, que altera a Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003 (LC 116/03), acrescentou, dentre os serviços listados, 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 n. 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).

A nova legislação também prevê que a alíquota mínima para cobrança do ISS sobre esses novos serviços será de 2% em todos os municípios. Além disso, o projeto veda expressamente que o imposto seja objeto de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida.

Não obstante as vedações trazidas pela nova lei, o texto prevê sanções severas na hipótese de seu descumprimento. Além da nulidade da norma municipal que busca a redução da carga tributária do ISS, o novo projeto também prevê: a) a perda da função pública; e b) a suspensão dos direitos políticos de 5 a 8 anos e multa civil de até 3 vezes o valor do benefício financeiro ou tributário concedido.

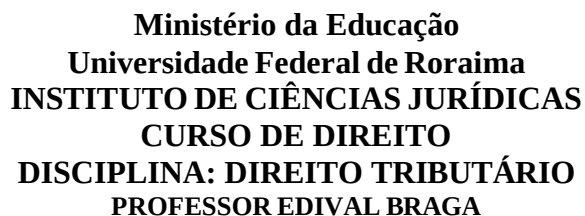
Vale dizer que tais penalidades visam a evitar que os municípios também travem uma verdadeira batalha tributária para atrair prestadores de serviços com reduções significativas do ISS. Alguns municípios chegam a deixar de cobrar o imposto ou então exigem uma alíquota irrisória de 0,25%.

Cumprе salientar, ainda, que a nova lei prevê a incidência de ISS sobre outros serviços que estavam à margem da tributação, como hipóteses de não incidência tributária. Destacam-se a aplicação de tatuagem e *piercings*, reflorestamento, guincho, transporte intermunicipal de cadáveres, cessão de uso de espaço em cemitérios e inserção de textos e desenhos de propaganda em qualquer meio.

Por fim, necessário se faz repisar os objetivos das alterações à Lei do ISS, quais sejam: a) prevenir e reprimir a “guerra fiscal”; b) atualizar e ampliar a Lista de Serviços tributáveis; c) uniformizar a base de cálculo.

8. - ANÁLISE JURISPRUDENCIAL SOBRE O TEMA

Conforme exposto anteriormente, as empresas que prestam serviços de OTT, por sua vez, se valem da rede de telecomunicação pré-existente já disponibilizada aos usuários por terceiros.





Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



que a prestação de serviços seja apenas uma das etapas do processo produtivo, sem predominância ou equivalência que justifique atrair a incidência do ISS em detrimento da incidência dos demais impostos passíveis de incidir na espécie. É preciso, efetivamente, buscar na própria Constituição mais elementos para a identificação da extensão da competência tributária de cada ente político, identificando o que pode ou não ser considerado como uma operação mista para fins de aplicação do art. 1º, § 2º, da LC 116/03, sem ofensa, contudo, ao art. 156, III, da Constituição.

6. Assume relevância uma análise mais detida da norma constitucional que atribui competência aos Municípios para instituir imposto sobre a prestação de serviços, insculpida no art. 156, III, da CF. Conforme a lição de Aires Barreto, em sua obra ISS na Constituição e na Lei (Dialética, 3ª ed., 2009, p. 64), o serviço, para os fins do art. 156, III, da Constituição, "é o esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial". E mais, na p. 109: "... alvo de tributação pelo ISS é ao serviço-fim, isto é, o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto. Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias promovidas, realizadas 'para' o próprio prestador e não 'para terceiros', ainda que este os aproveitem (já que, aproveitando-se do resultado final, beneficiam-se das condições que o tornaram possível)".

Sendo objeto do contrato a prestação de serviços como atividade-fim e estando o serviço arrolado na lista anexa à LC 116, incidirá ISS sobre o total da operação, ainda que a prestação de serviços envolva o emprego ou fornecimento de mercadorias necessárias à prestação dos serviços. Essas as operações mistas capazes de atrair incidência do ISS sobre o valor total da operação, afastando a do ICMS. Quando o objeto do contrato não for um fazer, mas um dar, não caberá a incidência do ISS, ainda que, como costuma acontecer, haja trabalho humano envolvido na atividade industrial e na comercial destinada a colocar o bem pretendido à disposição do comprador e ainda que o bem tenha sido encomendado ao vendedor. Não sendo objeto do contrato a prestação de serviços, não se estará em face sequer de uma operação mista, de modo que não haverá espaço para a incidência do ISS.

Não obstante o STJ adotar a taxatividade das listas anexas às Leis Complementares, o que se observa é que mais acertado é o posicionamento do STF, tendo em vista os conceitos constitucionais da materialidade de cada tributo, que foram amplamente expostos no presente estudo de caso, afinal, apesar da função da lei complementar de dispor sobre conflitos de competência, ainda que se pondere o fato de se tratar de lei nacional, esta não pode infringir os preceitos constitucionalmente elencados pelo legislador constituinte.

9. - CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os conflitos de competência tributária, no que tange a sua incidência, são ocasionados, senão, pela ausência de definição legal específica acerca do conceito do núcleo da materialidade de cada tributo. Neste sentido, torna-se a maior função da lei complementar dispor normas gerais em matéria tributária, o que



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



poderia ser evitado se, em tal espécie legislativa, melhor se delineasse a hipótese de incidência tributária de cada espécie legislativa.

Ademais, a lei complementar, sendo de caráter nacional e subsumindo a ela os demais entes políticos, até mesmo a própria União, cabe aos legisladores de cada ente político a observância não só da Constituição Federal como também da lei complementar.

Apesar de as normas complementares, a despeito do ISS e do ICMS, quais sejam a Lei Complementar nº 116/2003 e a Lei Complementar nº 87/96, não definirem satisfatoriamente o aspecto material da hipótese de incidência tributária de suas respectivas espécies tributárias, elas têm servido de norte para dirimir os conflitos de competência tributária, especialmente no âmbito do Superior Tribunal de Justiça.

Com relação ao ISS, deve ficar reafirmado que o núcleo do aspecto material deste tributo é a prestação de serviço. E que o fato impositivo por ele tributado será sempre uma obrigação de fazer, que consiste em um esforço humano, sem subordinação, com fito remuneratório, sob a égide do regime de direito privado, produtiva de utilidade a outrem, que não se encontre sob a competência de outra esfera do governo, ainda que com o emprego de bem corpóreo, desde que este seja qualificado como bem indispensável à realização do esforço, não se sobressaindo sua destinação à venda, mas sim o seu emprego na realização do serviço.

No que se refere à materialidade do ICMS-mercadoria, devem restar entendidos os conceitos de operação, circulação e mercadoria, que, em suma, é o ato de mercancia, no desenvolvimento de atividade econômica, em princípio com o objetivo de obter lucro, com a transferência de propriedade a outrem, que se aperfeiçoa somente com a tradição, cuja finalidade principal do objeto negociado é a venda, seja para a revenda deste, mantendo-se o bem na cadeia circulatória comercial, seja para o consumidor final, quando o bem sai da cadeia circulatória.

Assim sendo, tendo em vista o exposto, no caso dos conflitos de competência tributária entre ISS e ICMS, com o intuito de dirimir tais conflitos, há de se observar o núcleo do aspecto material da hipótese de incidência tributária de cada tributo, buscando a definição constitucional de cada um deles.

10. - REFERÊNCIAS

- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24ª Edição. Malheiros Editores. São Paulo: 2008, p. 491.



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24ª Edição. Malheiros Editores. São Paulo: 2008.
- FILHO, Marçal Justen. O imposto sobre serviços na Constituição. São Paulo: PUC, 1983, p. 115. Dissertação de Mestrado. Programa de Pós-graduação, Faculdade Paulista de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1983.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Regra Matriz do ICM, tese apresentada para a obtenção do Título de Livre-Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, p. 170, in MELO, José Eduardo Soares. ICMS: Teoria e Prática. 11ª Edição. Editora Dialética. São Paulo: 2009. p. 12.
- (37) BALEEIRO, Aliomar. ICM sobre Importação de Bens de Capital. X Curso de Especialização de Direito Tributário. Resenha Tributária. São Paulo: 1983, p. 14 in MELO, José Eduardo Soares. ICMS: Teoria e Prática. 11ª Edição. Editora Dialética. São Paulo: 2009. p. 12.
- O imposto sobre serviços de streaming como Netflix e Spotify é inconstitucional? Acessível em <<https://tecnoblog.net/185323/imposto-netflix-spotify-inconstitucional/>> Acesso em: 15 de jan 2017.
- Tributação do Netflix é inconstitucional. Acessível em <<http://www.diaadiatributario.com.br/cobranca-de-iss-para-netflix-e-spotify-e-inconstitucional-diz-advogada.html>> Acesso em: 15 de jan. de 2017.
- Conflitos heterogêneos entre ISS e ICMS. Elaborado em: 06/2013. Acessível em <<http://m.gizmodo.uol.com.br/leis-no-brasil-para-servicos/>> Acesso em: 15 de jan. de 2017.