

GESTÃO EMPRESARIAL E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

RAFAELA DOS SANTOS JALES (organizadora)



Gestão Empresarial e Planejamento Tributário



Universidade Estadual da Paraíba

Prof. Antonio Guedes Rangel Junior | *Reitor*

Prof. Flávio Romero Guimarães | *Vice-Reitor*



Editora da Universidade Estadual da Paraíba

Luciano Nascimento Silva | *Diretor*

Antonio Roberto Faustino da Costa | *Editor Assistente*

Cidoval Moraes de Sousa | *Editor Assistente*

Conselho Editorial

Luciano do Nascimento Silva (UEPB)

Antônio Roberto Faustino (UEPB)

Cidoval Moraes de Sousa (UEPB)

José Luciano Albino Barbosa (UEPB)

Antônio Guedes Rangel Junior (UEPB)

Flávio Romero Guimarães (UEPB)

Conselho Científico

Raffaele de Giorgi (UNISALENTO/IT)

Jorge Eduardo Douglas Price (UNCOMAHUE/ARG)

Celso Fernandes Campilongo (USP/ PUC-SP)

Juliana Magalhães Neuwander (UFRJ)

Vincenzo Carbone (UNINT/IT)

Vincenzo Militello (UNIPA / IT)

Jonas Eduardo Gonzalez Lemos (IFRN)

Eduardo Ramalho Rabenhorst (UFPB)

Gonçalo Nicolau Cerqueira Sogas de Mello Bandeira (IPCA/PT)

Gustavo Barbosa Mesquita Batista (UFPB)

Rodrigo Costa Ferreira (UEPB)

Glauber Salomão Leite (UEPB)

Germano Ramalho (UEPB)

Dimitre Braga Soares de Carvalho (UFRN)



Editora filiada a ABEU

EDITORA DA UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA

Rua Baraúnas, 351 - Bairro Universitário - Campina Grande-PB - CEP 58429-500

Fone/Fax: (83) 3315-3381 - <http://eduepb.uepb.edu.br> - email: eduepb@uepb.edu.br

Rafaela dos Santos Jales
(Organizadora)

Gestão Empresarial e Planejamento Tributário



Campina Grande - PB
2019

Copyright © EDUEPB

A reprodução não autorizada desta publicação, por qualquer meio, seja total ou parcial, constitui violação da Lei nº 9.610/98.

A EDUEPB segue o Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa de 1990, em vigor no Brasil, desde 2009.

Editora da Universidade Estadual da Paraíba
Luciano Nascimento Silva | **Diretor**
Antonio Roberto Faustino da Costa | **Editor Assistente**
Cidoval Moraes de Sousa | **Editor Assistente**

Design Gráfico e Diagramação

Erick Ferreira Cabral
Jefferson Ricardo Lima Araujo Nunes
Leonardo Ramos Araujo

Comercialização e Distribuição

José Igor Macedo Silva

Divulgação

Danielle Correia Gomes

Revisão Linguística

Antônio de Brito Freire
Elizete Amaral de Medeiros

Depósito legal na Biblioteca Nacional, conforme decreto nº 1.825, de 20 de dezembro de 1907.

G393 Gestão empresarial e planejamento tributário[Livro eletrônico]. / Rafaela dos Santos Jales (Organizadora). – Campina Grande: EDUEPB, 2019.
1.118 Kb.- 194 p.

ISBN 978-85-7879-552-8

1. Direito Tributário. 2. Novas tecnologias – Aspectos tributários. 3. Planejamento tributário. 4. Streaming. 4. Criminalidade econômica e financeira. 5. Tributo – Aspecto social. 6. Elisão fiscal. 7. E-commerce. I. Jales, Rafaela dos Santos (Organizador). II. Congresso Paraibano de Direito Tributário.

1. ed. CDD 341.39

Ficha catalográfica elaborada por Heliane Maria Idalino Silva – CRB-157368

AGRADECIMENTOS

A DEUS POR TER ME DADO FORÇA E CORAGEM PARA SUPERAR AS dificuldades.

Aos meus pais, pelo amor, incentivo e apoio incondicional.

Ao Ministro da Justiça Dr. Torquato Jardim, pela oportunidade única de aprendizado.

A Professora Danielle Patrícia, pelo suporte no pouco tempo que lhe coube.

Ao Professor Luciano Nascimento, pelo apoio.

Aos amigos, vocês que cederam as palavras, e conhecimento, agradeço citando cada um: Harrison Targino, Márcio Pimentel, Gustavo Moreira, Filipe Mendes, Inngo Miná e Geilson Salomão. A cada um dos palestrantes e a todos os professores que participaram da avaliação dos artigos submetidos no evento.

Aos estudantes que participaram da comissão organizadora, sem vocês nada disso seria possível.

Aos congressistas, em especial aos que submeteram os seus artigos para apresentação neste evento. O nosso objetivo de incentivar o estudo e a pesquisa foi atingido com sucesso e graças a confiança de vocês.

A todos que direta ou indiretamente colaboraram para a elaboração desta obra.

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO, 9

PREFÁCIO, 11

**CAP. 1 A INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE O STREAMING:
CONSIDERAÇÕES ACERCA DO CONCEITO
CONSTITUCIONAL DE SERVIÇO., 13**

Vinícius Vasconcelos Bronzeado

Alexandre Henrique Salema Ferreira

**CAP. 2 A POSSIBILIDADE E A NECESSIDADE DA
TRIBUTAÇÃO SOBRE NOVAS TECNOLOGIAS, 33**

Enny Karolinny C. M. Eloy

Luzia Manuela de Araújo

**CAP. 3 A TRIBUTAÇÃO SOBRE AS PLATAFORMAS
DE STREAMING: A INSEGURANÇA JURÍDICA NO
ÂMBITO DAS COMPETÊNCIAS, 46**

Anna Karla da Silva Brisola

Bruna Lis Tavares Moura

Márcio Alexandre Diniz Cabral

**CAP. 4 DISPOSIÇÕES ACERCA DO CONFLITO DE
COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS E DO ICMS
SOBRE AS OPERAÇÕES COM SOFTWARE VIA
STREAMING, 63**

Aline Barbosa dos Santos

Karoline Silva Sousa

Ms. Francisco Leite Duarte

**CAP. 5 PUBLICIDADE E PROPAGANDA ONLINE:
A NOVA HIPÓTESE DA REGRA-MATRIZ DE
INCIDÊNCIA DO ISS, 80**

Nicollas de Oliveira Aranha Souto

**CAP. 6 TRIBUTAÇÃO SOBRE OS SOFTWARES
DE STREAMING: UMA ANÁLISE À LUZ DA
COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, 97**

Maria Paula Medeiros Gonçalves

Márcio Alexandre Diniz Cabral

**CAP. 7 A TRIBUTAÇÃO SOBRE ROBÔS E A
FINALIDADE EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS, 118**

Rijkaard Dantas de Santana

Thaís Siqueira da Cruz

**CAP. 8 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E NORMA
GERAL ANTIELISÃO: O MERIDIANO ENTRE FISCO
E CONTRIBUINTE, 137**

Thaís Siqueira da Cruz

**CAP. 9 A TRANSAÇÃO COMO FORMA DE EXTINÇÃO
DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A RENÚNCIA DE
RECEITA, 154**

Caroline Silva Bezerra

Nady Jakelle Queiroz Dias

Willemberg Harley Alves De Lima

**CAP. 10 A RESPONSABILIDADE PENAL DA PESSOA
JURÍDICA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM
TRIBUTÁRIA: AS CONSEQUÊNCIAS DA INÉRCIA
LEGISLATIVA NO COMBATE À CRIMINALIDADE
ECONÔMICA E FINANCEIRA, 169**

Maria Luiza Soares dos Santos

Luciano do Nascimento Silva

**I CONGRESSO PARAIBANO DE DIREITO
TRIBUTÁRIO, 190**

CORDEL - CÓDIGO TRIBUTÁRIO PASSIONAL, 191

APRESENTAÇÃO

O DIREITO TRIBUTÁRIO TRAZ UM VASTO E INTERESSANTE CAMPO de estudo, posto que trata de uma relação jurídica complexa, a relação Fisco - Contribuinte. De um lado desta relação obrigacional se encontra o Estado, com o seu interesse e necessidade arrecadatórios e, do outro, o particular, sabendo que deve se submeter às exigências do Fisco, mas procurando, sempre que possível, proteger o seu patrimônio da tributação eventualmente arbitrária e excessiva.

Discutir as questões tributárias é algo, pois, sempre relevante e necessário e, neste intuito, foi que se realizou o I Congresso Parai-bano de Estudos Tributários, evento ocorrido nos dias 31 de agosto e 01 de setembro de 2018 e que contou com a participação de mais de 500 congressistas que se reuniram no auditório do Tribunal do Júri do Fórum Afonso Campos, na cidade de Campina Grande/PB, para ouvir e debater sobre temas atuais e polêmicos envolvendo esta área do Direito.

A relação jurídica tributária foi abordada sob o ponto de vista prático e as palestras giraram em torno de temas como:

- Planejamento Tributário;
- A tributação sobre novas tecnologias;
- Ilícitos e sanções de natureza Tributário e crimes contra a Ordem Tributária; - Novas formas de cobrança do crédito tributário.

O congresso trouxe ainda a oportunidade de publicação e apresentação de artigos envolvendo temáticas antes referidas.

Como fruto do trabalho de pesquisa desenvolvido pelos participantes do evento nasceu este e-book que conta com dez artigos.

A comissão científica do congresso parabeniza a todos que se debruçaram sobre o estudo do Direito Tributário e trouxeram a sua colaboração acadêmica para os temas propostos.

Danielle Patrícia Guimarães Mendes; Filipe Mendes Cavalcanti Leite; Jubevan Caldas de Sousa e Rafaela dos Santos Jales.

PREFÁCIO

OS TRIBUTOS TÊM UM PAPEL RELEVANTE PARA O ESTADO QUE, EM última análise, necessita desta fonte de receita para suprir as chamadas necessidades públicas. Contudo, há uma complexidade maior envolvendo a relação Fisco - Contribuinte, posto que, se por um lado se observa um interesse público; por outro, a tributação implica diretamente na afetação, pelo Estado, do patrimônio do particular. Ademais, para que tal relação se sustente de forma minimamente eficiente, especialmente do ponto de vista do Estado, há uma série de outras tantas obrigações impostas pela respectiva legislação tributária, que, se não cumpridas, geram, em sua maioria, consideráveis sanções pecuniárias; daí a complexidade antes referida.

Na prática, tem-se que Fisco e contribuinte se encontram em lados opostos numa relação jurídica que essencialmente tem cunho obrigacional, sendo o Fisco o credor e o contribuinte o devedor. Assim, a maneira como o patrimônio do particular poderá ser atingido em virtude de tal relação e o modo como o poder de tributar do Estado é exercido são preocupações constantes e necessárias para os estudiosos da área.

A realização de economia fiscal é sempre um ponto relevante para o Direito Tributário, especialmente como forma de se saber se essa economia será realizada dentro das perspectivas legais expostas, ou não. Desta feita, o tema Planejamento Tributário é sempre muito caro aos que se dedicam ao entendimento da citada relação jurídica.

As mudanças constantes nas relações sociais e na forma de realização de negócios, sobretudo a partir da revolução digital, são fatores

que podem influenciar no modo como o Planejamento Tributário pode ser compreendido. Entender essas novas perspectivas e o papel do Fisco e do contribuinte em tal cenário foi uma das preocupações daqueles que participaram do I Congresso Paraibano de Direito Tributário, realizado nos dias 31 de agosto e 01 de setembro de 2018, na cidade de Campina Grande-PB.

O evento abriu a oportunidade para que alguns participantes apresentassem artigos a respeito de temas como:

- Planejamento Tributário;
- Tributação sobre novas tecnologias;
- Ilícitos e sanções de natureza tributária e crimes contra a Ordem Tributária e · Novas formas de cobrança do crédito tributário.

Como resultado, foram colhidos alguns trabalhos que, após a avaliação de bancas formadas por profissionais das áreas acadêmicas do Direito e das Ciências Contábeis, puderam ser expostos neste e-book.

O estudo constante da dita relação e suas mudanças serve ao aperfeiçoamento do Direito Tributário e pode ajudar a entender o que precede tal relação e, por conseguinte, o que deveria procedê-la. Nunca é demais lembrar que a arrecadação tributária não deve ser considerada um fim em si mesma, mas apenas um meio de realização da atuação correta do Estado no intuito de prover o bem comum.

Danielle Patrícia Guimarães Mendes

(Graduada em Direito pela UEPB, Mestranda em Direito Tributário pela Pontifícia Universidad Católica Argentina (UCA). Especialista em Direito Tributário pela UNAMA/LFG. Especialista em Direito Empresarial pela UFPB. Professora universitária. Advogada. Membro do Instituto Paraibano de Estudos Tributários – IPBET. Presidente da Comissão de Estudos Tributários e Direito de Empresa da OAB-PB, Campina Grande (2016-2018). Professora da Pós Graduação de Direito Tributário e Processo Tributário ESA-UNIFACISA. Diretora da Escola Superior da Advocacia da Paraíba, Núcleo Campina Grande -ESA-PB/CG, 2017-2018.)

CAP. 1 A INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE O STREAMING: CONSIDERAÇÕES ACERCA DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇO.

Vinícius Vasconcelos Bronzeado¹
Alexandre Henrique Salema Ferreira²

RESUMO

A incidência do ISS sobre um fato econômico está condicionada à previsão deste fato na lista de serviços tributáveis pelo ISS, anexa à Lei Complementar 116/2003. A Lei Complementar 157/2016 incluiu naquele rol as operações de *streaming*, concebidas como “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet”. Pretende-se investigar a natureza jurídica deste tipo de operação a fim de verificar sua compatibilidade com o conceito constitucional de serviço, uma vez que seria inconstitucional a inclusão, na lista de fatos geradores do ISS, de um fato econômico que não correspondesse a um serviço na acepção jurídica do termo.

Palavras-chave: Direito Tributário. Imposto Sobre Serviços. *Streaming*.

1 Graduando em Direito pela Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

2 Professor do Departamento de Direito Público da UEPB, doutor em Direito.

ABSTRACT

La previsión de un hecho económico en el listado de servicios que pueden ser tributados por el ISS, agregado a la Ley Complementar 116/2003, condiciona la incidencia del ISS sobre este hecho económico. La Ley Complementar 157/2016 incluyó en aquel conjunto las operaciones de streaming, concebidas como “disponibilización, sin cesión definitiva, de contenidos de áudio, vídeo, imagen y texto por internet”. En este trabajo se pretende investigar la naturaleza jurídica de este tipo de operación con el objetivo de verificar su adecuación al concepto constitucional de servicio, ya que sería inconstitucional la inclusión, en el listado de hechos generadores del ISS, de un hecho económico que não correspondiera a un servicio en término jurídico.

Palavras-chave:

Derecho tributario. Impuesto Sobre Servicios. *Streaming*.

1 INTRODUÇÃO

EM MEIO A UM MUNDO GLOBALIZADO, QUE GIRA EM TORNO DA INFORMAÇÃO, a evolução das tecnologias criadas pelo homem permite a produção e a rápida circulação, entre os mais diversos países, de softwares e apetrechos modernos que se prestam a diferentes fins. É certo que essa transformação imprime uma nova configuração à realidade humana e às relações de consumo.

À medida que estes bens e serviços passam a circular no mercado global, despertam o interesse arrecadatório dos entes públicos mundo afora, uma vez que são signos representativos da riqueza dos indivíduos. Os legisladores se veem, portanto, chamados a compatibilizar as leis dos entes a que estão vinculados à nova realidade econômica decorrente das inovações tecnológicas, a fim de que as hipóteses de incidência dos tributos, destinados a financiar as atividades estatais, passem a abranger os negócios impulsionados pelas “novas tecnologias”.

No Brasil, uma das mais significativas modificações neste sentido aconteceu em 2016, por meio da Lei Complementar 157/2016, que alterou a Lei Complementar 116/2003, acrescentando à lista de serviços sobre os quais é permitida a cobrança de ISS hipóteses de

incidência que compreendem fatos econômicos relacionados a “serviços virtuais” (MUNIZ, 2015).

Uma dessas hipóteses, incluída pelo item 1.09, diz respeito aos contratos de *streaming on demand*. Esta tecnologia, viabilizada pelo aperfeiçoamento dos serviços de banda larga e de conexão sem fio, consiste na transmissão instantânea e contínua, através da rede eletrônica, de um determinado conteúdo para o dispositivo do usuário, de modo que ele possa acessá-lo sem realizar o *download* do arquivo digital, ou seja, sem que uma cópia do arquivo seja armazenada em seu dispositivo (JORGE, 2017).

Esses arquivos, no mais das vezes, carregam conteúdos audiovisuais, como aqueles transmitidos via *streaming on demand* pela empresa americana Netflix, que chegou ao Brasil em 2011 e, no decorrer dessa década, alçou enorme popularidade em todo o mundo. Seu catálogo compreende filmes, séries e documentários que podem ser transmitidos ao dispositivo do usuário assim que ele interagir com a plataforma e optar por assisti-los.

O impasse surge quando da perquirição da natureza jurídica dos contratos de *streaming*. A questão diz respeito ao fato de eles se enquadrarem, ou não, no conceito constitucional de serviço, uma vez que, de acordo com o conceito dado pelo Direito Privado, os contratos de prestação de serviço têm por objeto a realização de um trabalho humano, seja ela material ou imaterial, em favor de outrem (DUQUE; SILVA, 2010).

Essa prestação é, portanto, uma obrigação de fazer.

Por outro lado, o *streaming*, definido pela própria legislação atinente ao Imposto

Sobre Serviços como a “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet”, parece ter a natureza jurídica de uma obrigação de dar, assemelhando-se mais a uma espécie de locação de bens móveis – operação sobre a qual não pode incidir ISS, segundo a Súmula Vinculante 31 do Supremo Tribunal Federal (BRASIL, 2010) – do que a uma prestação de serviço.

De acordo com essa tese, a inclusão dos contratos de *streaming* na lista de serviços passíveis de tributação por meio do ISS seria

incompatível com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o qual reconhece a necessidade de distinção entre obrigação de dar e obrigação de fazer para fins de incidência do ISS, assim como a impossibilidade de o poder de tributar vir a modificar o conceito constitucional de serviço que provém do direito privado (BRASIL, 2015).

[...] Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis. Precedentes (STF). (BRASIL, 2006)

Admitida a hipótese de serem as operações de *streaming* uma espécie de obrigação de dar, haveria de ser reconhecida a inconstitucionalidade da lei que torna tributável o *streaming*. Isso porque a Constituição Federal outorga competências para que os entes federados instituíam os impostos que ela prevê, estabelecendo desde já suas respectivas hipóteses de incidência e delegando à Lei Complementar (no art. 146, III, *a*) a função de estabelecer normas gerais em matéria tributária, que tratem sobre a definição dos tributos e das suas espécies, bem como, em relação aos impostos, dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (MARTINS, 2018).

Se uma lei complementar, então, institui rol taxativo de fatos que, uma vez ocorridos, estariam aptos a fazer nascer uma obrigação tributária – ou seja, um rol de fatos geradores –, e nele inclui um fato que não se subsume à hipótese de incidência prevista na Carta Magna para o imposto em questão (prestar serviços de qualquer natureza), estará essa lei complementar eivada de inconstitucionalidade.

Iremos analisar, portanto, no decorrer desse artigo, os pressupostos da tese citada. Inicialmente, buscaremos compreender o que é a hipótese de incidência de um tributo e o seu aspecto material, após o que descreveremos a hipótese de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Em um segundo momento, procuraremos apreender o conceito

constitucional de (prestação de) serviço, que corresponde à hipótese de incidência do ISS. Logo após, analisaremos o funcionamento da tecnologia de *streaming* a fim de enquadrar a atividade prestada pela empresa como uma obrigação de dar ou como uma obrigação de fazer.

Por fim, buscaremos demonstrar que as operações de *streaming*, assim como a locação de conteúdos cinematográficos em fita, DVD ou *Blu-ray*, têm por natureza jurídica a locação de bens móveis, para que possamos, a seguir, trazer a jurisprudência do STF acerca da incidência do ISS sobre esse tipo de contrato.

As fontes de investigação utilizadas neste trabalho compreendem a doutrina, a legislação e a jurisprudência acerca do tema adotado. Será empreendida uma pesquisa descritiva, tomando-se como abordagem metodológica o método científico dedutivo.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 ASPECTO MATERIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISS

A hipótese de incidência de um tributo consiste na descrição legislativa de um fato, um estado ou um conjunto de circunstâncias que, uma vez ocorridos na realidade material, farão nascer automaticamente uma obrigação tributária.

Cumprido, desde já, distinguir as expressões hipótese de incidência e fato gerador, muitas vezes tomadas como sinônimas. Fato gerador designa uma ocorrência do mundo concreto que, por corresponder à hipótese de incidência de um tributo, gera a obrigação tributária correspondente. A respeito dessa distinção, Fabri e Moraes (2013) afirmam que “do ponto de vista didático, é adequado o tratamento distinto entre as expressões fato gerador e hipótese de incidência, sendo a primeira a concretização do fato, e a segunda a descrição abstrata.”

O aspecto material de uma hipótese de incidência é expresso pela conjugação de um verbo e um complemento que designam um comportamento de uma pessoa, física ou jurídica (CARVALHO, 2011, p. 324–327), que, uma vez ocorrido sob determinadas condições de

tempo e espaço, ensejará uma obrigação tributária. Como exemplo, tem-se “auferir renda”, “vender mercadorias”, “industrializar produtos”, entre outros.

O aspecto material da hipótese de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza consiste em prestar serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, da CF/88, ou seja, não compreendidos os serviços de transporte intermunicipal e de comunicação. São excluídos também da incidência do referido imposto os serviços prestados sob o regime celetista, estatutário ou por trabalhador avulso; e ainda a prestação de serviços alcançada por regras de imunidade tributária (BENTO NETO, 2016).

No entanto, ao contrário do que uma primeira aproximação permitiria entender, não é qualquer serviço, ressalvados os acima citados, que, uma vez prestados, farão incidir o ISS. O serviço precisa estar expressamente listado na lista constante da Lei Complementar 116/2003, legislação aplicável ao ISS. Essa lei determina, em seu primeiro artigo, que o imposto em questão tem por fato gerador a prestação dos serviços arrolados na lista que vem anexa a ela.

É certo que a definição do conceito de serviço para fins de incidência do ISS deve ser feita por lei complementar, por força do art. 146, III, “a”, da CF/88, que dispõe:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

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

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 (BRASIL, 1988)

Não obstante, como bem salienta Coêlho (2005, p. 619), “definir é conceituar, e não ‘listar’, ‘discriminar’”, que é o que faz o legislador por meio da Lei Complementar 116/2003. Essa técnica foi adotada a partir de 1968, com o Decreto-Lei no 406/68, a fim de dirimir conflitos de competência entre o ISS e o então ICM, imposto que

corresponde ao atual ICMS.

De qualquer forma, os serviços tributáveis pelo ISS são apenas aqueles reunidos na lista anexa à Lei Complementar 116/2003. Segundo Coêlho (2005, p. 620), “a jurisprudência considera excluídos da competência municipal *todos os serviços não listados*”. Inegável é que a limitação dos serviços tributáveis pelos municípios àqueles discriminados na lista da LC 116/2003 pode ensejar duas situações: a não incidência do ISS sobre operações não listadas, mas que correspondem ao conceito constitucional de serviço; e a cobrança da exação sobre operações contidas na lista, mas que não se enquadram no conceito em tela.

Por isso, se faz importante verificar se as operações de streaming, incluídas na referida lista pela Lei Complementar 157/2016, se subsumem ao conceito de “serviço”. Se impõe ainda mais a relevância desse questionamento se nos detemos sobre a redação do parágrafo 4o do artigo 1o da LC 116/2003:

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.

[...]

§ 4o A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado

Ou seja, no caso específico, não obstante os “serviços de streaming” recebam essa denominação e sejam coloquialmente compreendidos como serviços, a incidência do ISS depende de a operação corresponder a um serviço na sua acepção jurídica. A esse respeito, BENTO NETO (2016, P. 53) afirma que:

Tal conclusão reflete uma via de mão dupla; isto é: assim como é possível a incidência do ISS em prestações que, apesar de possuírem outra nomenclatura,

representam um serviço de acordo com a noção jurídica do termo, também é verdadeira a conclusão de que independentemente de uma operação ser denominada um serviço, é vedada a incidência da exação caso ela, juridicamente, não represente um.

Teceremos a seguir algumas considerações sobre o conceito constitucional de serviço para, posteriormente, verificar se a ele correspondem as operações de streaming, comumente denominadas de “serviços de *streaming*” e constantes do rol de serviços tributáveis pelo ISS.

2.2 CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇO

Ao contrário do Brasil, a União Europeia adota uma técnica para a conceituação do que seja “serviço” consistente na positivação da definição desse termo. Procede-se por meio de um método residual, segundo o qual “entende-se por prestação de serviço qualquer operação que não constitua uma entrega de bens”, como dispõe o art. 24 da Diretiva 112/2006 do Conselho da União Europeia. Trata-se, portanto, de uma definição que corresponde ao conceito econômico de serviço. “[...] A palavra ‘serviço’ no sentido *econômico amplo* designa toda a atividade que se insere no setor terciário da economia, abrangendo todo e qualquer negócio jurídico que se refira a *bens econômicos imateriais*” (ESTRADA, 2012).

O ordenamento brasileiro, por outro lado, não adota a concepção econômica do termo, mas utiliza uma definição jurídica decorrente do direito privado. De fato, a Constituição Federal de 1988, ao estabelecer a competência dos Municípios para instituição do ISS, nada diz sobre o conceito de serviço. A mesma coisa faz a legislação tributária infraconstitucional.

O sistema tributário se socorre, então, da definição de serviço proveniente do Direito Privado, como explica Harada (apud BENTO NETO, 2016, p. 17):

Se a Constituição Federal utilizou a expressão serviços de qualquer natureza para fixar a competência

impositiva municipal, sem dizer o que é, obviamente o conceito dado pelo direito privado é vinculante ao direito tributário, não podendo o legislador tributário alterar esse conceito.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, estabelece o dever de observância, pelo legislador tributário, daqueles conceitos do Direito Privado utilizados pela Constituição Federal para definir e limitar a competência tributária, como é o conceito jurídico de serviço, esboçado pelo Código Civil e reconhecido pela doutrina, bem como pela jurisprudência pátria:

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 [...] para definir ou limitar competências tributárias. (BRASIL, 1966).

Nesse mesmo sentido são os precedentes do Supremo Tribunal Federal: “Segundo entendimento desta Corte, o poder de tributar municipal não pode alterar o conceito de serviço consagrado pelo Direito Privado, consoante prevê o art. 110 do CTN/1966. [...]” (BRASIL, 2015). Cabe, então, identificar a concepção atribuída ao termo “serviço” pelo Código Civil.

A doutrina civilista em geral reconhece como objeto do contrato de serviço uma prestação consubstanciada num *fazer*, numa *atividade*, que demanda, portanto, um esforço humano. É o que se depreende do artigo 594 do diploma civilista que trata os termos “serviço” e “trabalho” como sinônimos: “Art. 594. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição” (BRASIL, 2002)

Tartuce (2014, p. 356) leciona:

O contrato de prestação de serviços (*locatio operarum*) pode ser conceituado como sendo o negócio

jurídico pelo qual alguém – o prestador – compromete-se a realizar uma determinada atividade com conteúdo lícito, no interesse de outrem – o tomador –, mediante certa e determinada remuneração.

Sacha Calmon expressa que “a prestação de serviços configura uma utilidade material ou imaterial pela aplicação do trabalho humano, como execução de obrigação de fazer e não de dar coisa” (CO-ÊLHO, 2004, p. 607 apud BENTO NETO, 2016, p. 18). Pontes de Miranda (1958 apud NETO, 2016, p. 63), por sua vez, sintetiza que “serviço é qualquer prestação de fazer”.

A partir da inteligência dos entendimentos acima citados e das considerações feitas até este ponto do presente trabalho, pode-se afirmar que não é possível a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre operações que consubstanciem uma obrigação de dar. A esse respeito, Paulo de Barros Carvalho (2007 apud NETO, 2016, p. 18) sustenta que, para fins de incidência do imposto em tela, a prestação de serviço pressupõe uma atuação decorrente de uma obrigação de fazer, não sendo exigível o tributo quando se tratar de uma prestação consistente na entrega, permanente ou temporária, de alguma coisa que já existe.

Resta, portanto, tecer algumas considerações sobre o funcionamento da tecnologia de streaming no intuito de enquadrá-la como uma obrigação de fazer ou como uma obrigação de dar.

2.3 AS OPERAÇÕES DE STREAMING: OBRIGAÇÃO DE FAZER OU DE DAR?

Cabe apontar, preliminarmente, que as operações de *streaming on demand*, tomando-se por exemplo as realizadas pela Netflix, consistem em colocar à disposição do usuário que contrata com a empresa o acesso a uma gama de conteúdos audiovisuais, reunidos no seu catálogo. Mas de que forma se dá essa disponibilização? Como aponta BENTO NETO (2016, p. 54), a disponibilização dos conteúdos ocorre por meio da hospedagem dos arquivos em um servidor próprio da empresa, de modo que ela não disponibiliza seus produtos diretamente ao consumidor, mas em seu servidor.

BENTO NETO (2016, p. 54) afirma, ainda, que o esforço humano consubstanciado nessa disponibilização não se dá em favor de terceiros, ou seja, dos usuários. Isso porque a disponibilização, por meio da hospedagem das mídias no servidor, se dá antes mesmo de a empresa contratar com os usuários. “O que se contrata com o usuário corresponde, em verdade, a uma obrigação de dar acesso a este acervo de mídias para fins de consumo, mediante pagamento mensal como contraprestação” (BENTO NETO, 2016, p. 54), de maneira que “o usuário não paga pela disponibilização do conteúdo, mas, sim, pelo acesso a ele” (BENTO NETO, 2016, p. 64).

O referido autor descreve, ainda, como se dá, na prática, o processo que culmina na cessão ao usuário do direito de acesso ao acervo da empresa de *streaming*. Em um primeiro momento, as mídias que comportam os filmes, séries e documentários (no caso da Netflix) são arquivadas e postas à disposição em um servidor da empresa. Somente após isso é que a empresa contrata com os usuários, mediante uma contraprestação monetária mensal, obrigando-se a dar acesso aos arquivos armazenados no seu servidor. Para tanto, os usuários precisam criar uma conta no *website* da empresa, a qual servirá como uma chave virtual que liberará aos usuários o acesso ao catálogo de conteúdos disponibilizados (BENTO NETO, 2016, p. 54).

Diante desse contexto, pode-se afirmar que a prestação realizada pela empresa de *streaming* em benefício dos usuários consiste na mera entrega de algo que já existe, de modo que, de acordo com a lição de Paulo de Barros Carvalho previamente citada, o ISS não poderá incidir sobre esse tipo de operação.

2.4. A NATUREZA JURÍDICA DAS OPERAÇÕES DE STREAMING

Verifiquemos, a princípio, se a prestação a que se obrigam as empresas de *streaming* em favor dos usuários se amolda ao conceito de obrigação de dar, auferido dos arts. 233 – 242 do Código Civil (BRASIL, 2002).

De acordo com os apontamentos de Jorge (2017, p. 49), “a obrigação de dar é caracterizada pela tradição de um bem ao credor, ainda que essa entrega não resulte na transferência da propriedade,

implicando apenas na transferência da posse”. No mesmo sentido são as clássicas lições de Orlando Gomes (2008, p. 47):

As prestações de coisas [obrigações de dar] consistem na entrega de um bem, seja para lhe transferir a propriedade, seja para lhe ceder a posse, seja para restituí-la. [...] O contrato de locação gera, para o locador, a obrigação de ceder o uso da coisa, mediante a transmissão de sua posse.

Aires Barreto, citado por NETO (2016, p. 57), afirma que: “Locar – ou alugar – uma coisa é ceder, mediante remuneração, o direito de uso dessa coisa. É, portanto, cessão de direito, onerosa e temporária”.

Fica claro, então, que quando a Netflix permite aos clientes o acesso às mídias alocadas em seus servidores, está cedendo-lhes o direito de uso dessas mídias, sem que haja transferência da sua propriedade. Em verdade, a empresa cede “o uso da coisa”

mediante a transmissão da posse, o que corresponde a uma hipótese de *cessão de direito de uso análoga à locação*, seguindo-se os moldes do art. 565 do Código Civil.

É de se ver que para Gonçalves (2017, p. 338) a “locação de coisas é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a conceder à outra o uso e gozo de uma coisa não fungível, temporariamente e mediante remuneração”, de modo que os institutos da locação e da cessão de direito de uso acabam sendo tratados como análogos.

O certo é que, a despeito da classificação terminológica adotada para definir a disponibilização de conteúdo audiovisual via *streaming*, sendo ela considerada como cessão de direito de uso, como sustentamos, ou apenas como locação de bens móveis, é indubitável que essa disponibilização consubstancia uma obrigação de dar, que é o que interessa para os objetivos desse trabalho (NETO, 2016).

Resta ainda mais incontestável a tese de que as operações de *streaming on demand* correspondem a uma modalidade de obrigação de dar, mais especificamente a uma hipótese de cessão de direito de uso análoga à locação, quando se apreende a semelhança dessas operações com a antiga locação de filmes em VHS, DVD ou *Blu-ray*. Em

ambos os casos, o que está sendo locado é o filme, um bem infungível, e não a mídia física em que este está arquivado.

Dessa forma, pode-se afirmar que a locação de filmes, seja em uma locadora física, seja via *streaming*, ocorre da mesma forma, conquanto consiste na transmissão da posse de um bem infungível: o conteúdo cinematográfico. A diferença se limita apenas à tecnologia empregada para a disponibilização dos conteúdos (JORGE, 2017, p. 57).

2.5 O STF E A (NÃO) INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE A LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS

Ocorre que, apesar de a locação de “conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet” ser considerada tributável por meio do ISS, nos termos da LC 116/2003, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que este imposto não incide sobre a locação de filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos de *videogames* e assemelhados. A decisão se deu no âmbito do RE no 626.706/SP (BRASIL, 2010a), em que foi aplicada a súmula 31 do excelso tribunal, segundo a qual é inconstitucional a incidência de ISS sobre a locação de bens móveis.

A edição dessa súmula teve como precedente representativo o julgamento do RE 116.121/SP (BRASIL, 2000), em que se discutia a incidência do ISS sobre a locação de guindastes. A tese vencedora sustentava que o ISS tem por fato gerador a prestação de

serviço em que esteja envolvido diretamente o emprego de esforço humano, ou seja, uma prestação de fazer. Logo, não seria tributável por este imposto a locação de guindastes, uma vez que não há qualquer esforço humano por parte do locatário, que apenas coloca o guindaste à disposição do locador. Observe-se que a mesma coisa ocorre às empresas de *streaming*, que cedem temporariamente aos seus clientes o uso dos conteúdos virtuais, sem que neste ato esteja envolvido o emprego de esforço humano, um *fazer*.

Dessa forma, afirmou-se ser inconstitucional a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis face à ausência de esforço humano, empregado no ato de locação, apto a caracteriza-lo como prestação de fazer e, portanto, como serviço na acepção jurídica do termo.

Ainda assim, há aqueles que sustentam ter sido superada a

necessidade de distinção entre as obrigações de dar e de fazer para fins de incidência do ISS, em razão do posicionamento adotado pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário 651703, de 2016. Aos que defendem essa posição, em nosso ver, não assiste razão. Senão, vejamos.

Na ocasião daquele julgamento, se discutia a incidência do ISS sobre as atividades desenvolvidas por operadoras de planos de saúde. De forma concisa, pode-se dizer que a tese vencedora naquela ocasião sustentava que:

O artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza não os adstringiu às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o que contrasta com a maior amplitude semântica do termo adotado pela constituição, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN. (BRASIL, 2016)

Sendo assim, a expressão “serviços de qualquer natureza” teria uma amplitude maior do que o STF entendeu ter em outras ocasiões, como no julgamento dos Recursos Especiais no 116.121/SP e no 626.706/SP, em que se discutiu, respectivamente, a incidência do ISS sobre a locação de guindastes e sobre a locação de filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos de *videogames* e assemelhados.

Nós nos filiamos, todavia, à corrente que entende que a nova definição de prestação de serviços trazida pelo STF no julgamento acerca da incidência do ISS sobre as operadoras de planos de saúde não representa uma mudança de paradigma por parte da Suprema Corte, não tendo sido superada a Súmula Vinculante 31, segundo a qual é inconstitucional a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis.

Conforme assevera Barbosa (2017, p. 34), foi construído historicamente, no Brasil, um consenso entre jurisprudência e doutrina no sentido de que a prestação de serviço, prevista na Constituição como

hipótese de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, seria, em essência, um fazer, fosse ele material ou imaterial. Consistiria, pois, na realização de uma atividade, em favor de outrem, em que estivesse envolvido o esforço humano.

Entendemos que esse consenso não foi sobrepujado e que, por isso, como assegura Barbosa (2017, p. 34):

Permanece plenamente eficaz o disposto na Súmula Vinculante n. 31 e, conforme continua sendo disposto pela doutrina majoritária, o núcleo material do ISS consiste em obrigação de fazer. Assim, mostra-se equivocada a colocação de que tal entendimento encontrar-se-ia superado.

Coadunamos, também, com a crítica feita por Jorge (2017, p. 55), no sentido de que:

A elasticidade conferida pela Suprema Corte à noção de prestação de serviços em uma dimensão puramente econômica é temerária em virtude ao seu potencial de circundar toda e qualquer atividade exercida, evidenciando o cenário de insegurança jurídica em que o contribuinte é submetido.

Diante do exposto, corroboramos com a tese de que as operações de *streaming*, recentemente inseridas na lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC 116/2003, não se subsumem ao conceito constitucional de serviço utilizado pela CF/88 ao outorgar, por meio do art. 156, III, competência aos Municípios para instituição do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. É, pois, inconstitucional a incidência deste imposto sobre as ditas operações de *streaming*. Isso se deve ao fato de que, nos contratos de *streaming*, a prestação à qual se obriga a empresa corresponde a uma obrigação de dar, aos usuários, acesso ao acervo digital previamente disponibilizado por ela na internet. A empresa transmite, portanto, a posse dos conteúdos digitais aos clientes, o que em nada se relaciona com uma prestação

de serviço, entendida como uma obrigação de fazer à qual esteja relacionado diretamente o emprego de esforço humano.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante da ascensão de novas tecnologias que modificam a realidade social e permitem o desenvolvimento de novas atividades econômicas, se faz relevante o estudo da compatibilização do interesse arrecadatório do Estado com os direitos fundamentais do contribuinte.

É natural que negócios que constituam signos representativos da riqueza dos particulares sejam tributados pelo Estado. No entanto, é imprescindível que a incidência e cobrança desses tributos se desenvolva dentro dos limites legais impostos pelo ordenamento jurídico. Por esse motivo, pretendeu-se aferir, no decorrer deste trabalho, a constitucionalidade da inclusão das atividades de *streaming* no rol de serviços tributáveis pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. É certo que a incidência deste imposto ocorre sobre as atividades relacionadas na lista anexa à LC 116/2003, desde que a atividade corresponda à hipótese de incidência do ISS, delimitada no art. 156, inciso III, da Constituição Federal, qual seja, a prestação de serviços de qualquer natureza.

Para alcançar este objetivo, buscou-se identificar se as operações de *streaming* correspondem ao conceito constitucional de serviço, proveniente do Direito Privado e consagrado numa série de decisões do Supremo Tribunal Federal. Esta questão representa o problema para o qual procuramos uma resposta neste trabalho. Para tanto, foi examinada a natureza jurídica dos negócios de *streaming* com o objetivo de classificá-los como uma obrigação de dar ou uma obrigação de fazer, uma vez que o STF entende que o conceito constitucional de prestação de serviço, para fins de incidência do ISS, corresponde a uma prestação de fazer, na qual esteja envolvido diretamente o emprego de esforço humano.

Concluiu-se que as operações investigadas nesse trabalho correspondem a uma obrigação de dar. Sua natureza jurídica específica é a de cessão de direitos de uso de conteúdos virtuais, que, para fins tributários, em muito se assemelha à locação de bens móveis, aplicando-se, portanto, a mesma lógica que recai sobre a locação de

filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para videogames e assemelhados, acerca dos quais o STF já decidiu, no âmbito do RE no 626.706/SP, ser inconstitucional a cobrança do ISS.

No caso do *streaming*, a empresa simplesmente cede o acesso dos conteúdos virtuais ao usuário. Assim como ocorre à locação de guindastes, o proprietário da coisa simplesmente cede o seu uso ao locador, sem que nesta prestação esteja envolvido qualquer esforço humano, consoante entendimento estabelecido pelo STF na ocasião do julgamento do RE 116.121/SP.

Diante do exposto, concluiu-se pela inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre as operações de *streaming*. Não se propõe, no entanto, a ausência de tributação sobre estas atividades econômicas. Apenas constatou-se que o sistema tributário nacional, no momento, não tem capacidade de abarcar e de dar o devido tratamento às atividades econômicas impulsionadas pelo surgimento de novas tecnologias, pelo que se propõe, isso sim, a atualização do arcabouço legal tributário com o objetivo de regular essas tecnologias e de fazer incidir a arrecadação do Estado sobre aquelas atividades econômicas, uma vez que denotam a capacidade contributiva dos particulares.

REFERÊNCIAS

BARBOSA, Gabriela Gonçalves. **LC 157/2016 e a constitucionalidade da tributação da disponibilização de som e imagem online à luz do art. 156, III, da CRFB/88**. 2017. 51 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2017. Disponível em: <<http://bdm.unb.br/handle/10483/18884>>. Acesso em: 13 jul. 2018.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 05 jul. 2018.

Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário no 116.121**. Relator: Min. Octávio Gallotti. Brasília, DF, de 11 de outubro de 2000. Brasília, Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>> Acesso em: 10 jul. 2018.

Lei no 10.406, de 10 de dezembro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 10 jul. 2018.

Supremo Tribunal Federal. **RE 446003 AgR**, Relator Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, Brasília, DF, julgamento em 30.5.2006, DJ de 4.8.2006. Disponível em: < <https://goo.gl/wHkMkm>>. Acesso em 18 jun. 2018.

Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 31**. Brasília, DF, aprovação em 4.2.2010, DJe de 12.2.2010. Disponível em: < <https://goo.gl/UmQNC7>>. Acesso em: 18 jun. 2018.

Supremo Tribunal Federal. **RE 626.706**. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, DF, de 08 de setembro de 2010. Brasília, Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=614598>> Acesso em: 10 jul. 2018.

Supremo Tribunal Federal. **RE 602295 AgR**, Relator Ministro Roberto Barroso, Primeira Turma, Brasília, DF, julgamento em 7.4.2015, DJe de 23.4.2015. Disponível em: < <https://goo.gl/iz4LTo>>. Acesso em: 18 jun. 2018.

Supremo Tribunal Federal. **RE 651703**. Relator: Luiz Fux. Brasília, DF, julgado em 29/09/2016, DJe 26/04/2017. Disponível em: <<https://goo.gl/g7iE71.de>> Acesso em: 17/07/2018.

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

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**

brasileiro. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DUQUE, Bruna Lyra; SILVA, Carlos Alexandre Pascoal B. e. **Notas explicativas sobre o contrato de prestação de serviço**: uma abordagem à luz do Código Civil de 2002. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIII, n. 75, abr 2010. Disponível em: < <https://goo.gl/mzLpqd>>. Acesso em 30 jun 2018.

ESTRADA, Roberto Duque. **Os limites constitucionais da tributação dos serviços**. 2012. Disponível em: < <https://goo.gl/kn8GPJ>> . Acesso em: 17 set. 2018.

FABRI, Andréa Queiroz; MORAES, Isabella Araújo Barbosa. **Hipótese de incidência tributária e fato gerador**. *Democracia, Direito e Cidadania*, Uberaba, v. 4, n. 2, 2013. Disponível em: < <https://goo.gl/jPws8j>>. Acesso em: 22 jun. 2018.

GOMES, Orlando. **Obrigações**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. 318 p. GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Contratos e Atos Unilaterais**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. 894 p. v. 3.

JORGE, Nayanni Enelly Vieira. **Tributação da Netflix no Brasil**: incidência do ISS sobre streaming e a (in)constitucionalidade da LC 157/16. Brasília: FD/UnB. 2017. Disponível em: < <http://bdm.unb.br/handle/10483/18684>>. Acesso em: 20 jul. 2018.

MARTINS, Livia Farias. **A lei complementar 157/2016 e a tributação das plataformas de streaming**: uma análise sobre competência tributária. In: XIII ENCONTRO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA DA UNI7. 2017, Fortaleza. Disponível em: < <https://goo.gl/fH63k4>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

MUNIZ, Bruno Barchi. **Tributação sobre Netflix pode ser inconstitucional**. 2015. Disponível em: < <https://goo.gl/kDBCiC>> . Acesso em: 04 jul. 2018.

BENTO NETO, Nazil. **A incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre o Streaming:** (In)Constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar n. 366/2013. 2016. 79 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito)- Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2016. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/166548>>. Acesso em: 25 jun. 2018.

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil:** teoria geral dos contratos e contratos em espécie. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. 523 p. v. 3.

UNIÃO EUROPEIA. **Diretiva n. 112**, de 28 de nov. de 2006. Jornal Oficial da União Europeia, 11 dez. 2006. Disponível em: < <https://goo.gl/xEoF8Z> >. Acesso em: 27 jun. 2018.

Cap. 2 A POSSIBILIDADE E A NECESSIDADE DA TRIBUTAÇÃO SOBRE NOVAS TECNOLOGIÁS

*Enny Karolinny C. M. Eloy¹
Luzia Manuela de Araújo²*

RESUMO:

A internet ultrapassou as fronteiras, pode-se adquirir bens à distância de um clique. A intensificação do e-commerce torna relevante a discussão sobre como deve ocorrer a tributação de tais bens. A Ebit prevê que o e-commerce deve apresentar um faturamento anual de R\$ 53,5 bilhões em 2018. O presente artigo tem como objetivo verificar a possibilidade de tributação sobre as novas formas de tecnologias que surgiram ao longo do tempo, especificando os impactos tributários decorrentes do processo de tributação ou não tributação sobre elas. O estudo caracterizou-se por ser uma pesquisa bibliográfica, de caráter exploratório, realizada por meio de livros, leis, códigos e artigos científicos. Diante da possibilidade de tributação sobre as discutidas tecnologias o que resta saber é como tributá-las de forma

- 1 Bacharel em Direito pela UNESC Faculdades - Faculdade de Campina Grande. Pós-graduanda em Direito Tributário e Processo Tributário pela UNIFACISA. e-mail: ennykeloy@hotmail.com
- 2 Bacharel em Direito pela UNESC Faculdades - Faculdade de Campina Grande. Advogada. Pós-graduanda em Direito Tributário e Processo Tributário pela UNIFACISA e em Direito Penal e Processo Penal pela FAVENI. e-mail: luziamanuela8794@gmail.com

eficaz e satisfatória, dado que não se encaixam nas descrições das hipótese de incidência do ICMS ou ISS, fazendo surgir uma ideia de reforma tributária.

Palavras-Chave: Novas tecnologias. Internet. E-commerce. Tributação.

ABSTRACT:

The internet has crossed borders, you can buy goods at a one-click distance. The intensification of e-commerce makes relevant the discussion about how the taxation of such goods should occur. Ebit predicts that e-commerce should have annual revenues of R \$ 53.5 billion in 2018. The purpose of this article is to verify the possibility of taxation on the new forms of technologies that have emerged over time, specifying the impacts taxation or non- taxation on them. The study was characterized by being a bibliographical research, of exploratory character, carried out through books, laws, codes and scientific articles. Faced with the possibility of taxation on the discussed technologies, what remains to be known is how to tax them effectively and satisfactorily, since they do not fit into the descriptions of the ICMS or ISS incidence hypothesis, giving rise to an idea of tax reform.

Keywords: New technologies. Internet. E-commerce. Taxation.

1 INTRODUÇÃO

A tributação sobre as novas tecnologias tem sido bastante discutida no cenário brasileiro atual, tendo em vista a ausência de previsão legal sobre o tema observado, o grande crescimento do comércio eletrônico e o aumento do faturamento anual que resulta destes avanços tecnológicos.

Sabendo que o Estado, assim entendido como ente que institui tributos e arrecada receitas, tem necessidade e possibilidade de tributar, surge a oportunidade e obrigação de discutir sobre a intervenção nestas novas formas de tecnologias através da tributação, debatendo sobre a melhor forma de fazê-la.

Diante do exposto surge a seguinte problemática: quais as possibilidades de tributação sobre novas tecnologias e quais impactos estas causam no universo da tributação?

O objetivo da presente pesquisa é verificar a possibilidade de tributação sobre as novas formas de tecnologias que surgiram ao longo do tempo, verificando os impactos tributários decorrentes do processo de tributação ou não tributação sobre elas.

Tal proposta de estudo caracteriza-se como uma pesquisa bibliográfica, utilizando livros, leis, códigos e artigos científicos. Terá ainda o objetivo exploratório, pelo qual se dará uma melhor explicação do tema pesquisado.

A pesquisa bibliográfica pode ser definida por Marconi e Lakatos (2003, p.183) como um método que utiliza obras já tornadas públicas e tem por finalidade aproximar o pesquisador, através do contato direto com que foi dito sobre o tema pesquisado.

O presente trabalho é de relevante importância para que se possa avaliar o processo de tributação sobre novas formas de tecnologias, analisando as possibilidades de maior efetivação da aplicação das Leis tributárias sobre estas novas formas.

Ressalte-se ainda que é de suma importância entender a necessidade do Estado como ente tributante de tornar tributável novas tecnologias, visando gerar receita, observando-se a melhor forma de adequação no Estado brasileiro, bem como as consequências da “renúncia de receita” sobre estas tecnologias caso não sejam instituídos tributos sobre elas e o impacto financeiro caso sejam devidamente regulamentadas.

2 ESCÓLIO DA TRIBUTAÇÃO

Analisar o processo de tributação é observar a forma como as Leis de matéria tributária são devidamente aplicadas, tomando como base os princípios norteadores do Direito Tributário que abrangem suas regras, possibilidades e limitações, buscando sempre uma efetiva atuação do Estado neste processo.

Importante se faz ressaltar que o Estado brasileiro, atua como Fisco/Credor em uma relação jurídica obrigacional resultante da atividade de tributação, na qual o Contribuinte/Devedor é o sujeito

passivo.

Um dos objetos da referida relação é a própria obrigação decorrente da tributação, logo, tributar é o ato pelo qual a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios impõem, criam e estabelecem tributos. Tal ato só é possível em decorrência do poder de tributar conferido pela Constituição através da competência tributária e definida por Ricardo Alexandre (2016, p. 199), como “o poder constitucionalmente atribuído de editar leis que instituem tributos”.

Hugo de Brito Machado (2014), consoante o texto contido no artigo 60 do Código Tributário Nacional, afirma que o ente público dotado de poder para instituir tributos goza também de competência para legislar a respeito dos tributos e não somente sobre a efetiva instituição destes. Desta forma, para Hugo de Brito tributar é também o poder de legislar sobre os tributos, mesmo não se tratando de criação destes, pensamento que vai além da definição de Ricardo Alexandre sobre a instituição de tributos.

Como dito anteriormente, o processo da tributação é norteado por princípios, dentre eles o Princípio da Praticabilidade, que segundo Misabel Derzi (*apud* PAULSEN, 2014, p.75) “não está expressamente em nenhum artigo da Constituição, mas está em todos... tem uma profunda relação com a efetividade das normas constitucionais”, ele é o princípio que efetiva a atuação do Fisco, pois é necessário que as leis criadas tornem-se aplicáveis, atingindo o objetivo de criação e a efetiva apuração de crédito tributário. (PAULSEN, 2014)

Por fim, e não menos importante, é necessário destacar que para que haja tributação é necessário que exista um tributo instituído, logo, se faz indispensável citar as espécies tributárias, quais sejam, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório, contribuição social e imposto, o qual será estudado mais adiante em relação às novas tecnologias.

3 A EVOLUÇÃO DAS TECNOLOGIAS TRIBUTÁVEIS

O comércio eletrônico brasileiro tem crescido consideravelmente. De acordo com dados da Ebit³, o faturamento nacional advindo do

3 Presente no mercado brasileiro desde 2000, a Ebit (www.ebit.com.br) acompanha a evolução do varejo digital no país desde o seu início, sendo a maior

e-commerce⁴ foi de R\$ 41,3 bilhões em 2015 e de R\$ 47,7 bilhões em 2017. As previsões da Ebit para 2018 estimam que o e-commerce deverá apresentar um crescimento nominal acelerado de 12%, com faturamento anual de R\$ 53,5 bilhões. (WEBSHOPPERS, 2017; 2018)

A internet deixou de ser um ambiente para meras trocas de informações para se tornar uma significativa plataforma comercial. O comércio dos bens digitais se intensificou através da aquisição de softwares, músicas, filmes, jogos e fotografias.

Para Piscitelli (2017, p. 681):

Os jogos podem se enquadrar como software, em um sentido mais amplo, mas o mesmo não se aplica às músicas, aos filmes e às fotografias; são arquivos digitais transferidos via download para a máquina do usuário, que irá fruir daqueles bens tal qual o faria caso se tratasse de bens físicos, tendo como única diferença o suporte.

Através dessa linha de raciocínio devemos dividir os bens digitais em dois grupos: os softwares para computadores e os jogos, que dependem de aplicativos para serem executados; e, as músicas, filmes e fotografias adquiridos via download - não se tratam de aplicativos, mas necessitam de um programa para serem *baixados*.

A internet ultrapassou as fronteiras, podemos adquirir bens físicos ou digitais à distância de um clique. A intensificação do e-commerce torna relevante a discussão sobre como deve ocorrer a tributação de tais bens. Para os dois grupos de bens digitais, a tributação só ocorreria caso os bens tenham sido adquiridos de forma onerosa, ou não existiria uma base de cálculo que estivesse sujeita à tributação.

Para Rafael Korff Wagner, vice-presidente do Instituto de Estudos Tributários (IET), a Lei Complementar 157/2016 (legislação que permitiu a incidência de ISS sobre *streaming*) errou ao tratar o conteúdo disponibilizado pela empresa como serviço: “Efetivamente não é um serviço, pois não há caracterização de prestação de

referência em inteligência competitiva para o e-commerce.

4 Comércio eletrônico.

serviços”. (Consultor Jurídico, 2017)

Mas o que vem a ser *Streaming*?

O site Significados define *Streaming*⁵ como “uma tecnologia que envia informações multimídia, através da transferência de dados, utilizando redes de computadores, especialmente a Internet, e foi criada para tornar as conexões mais rápidas”. São exemplos dessa tecnologia Youtube, Deezer, Spotify e Netflix. Sobre essas transmissões incidirá ou não o ISS.

Wagner defende que para a caracterização do serviço deve haver uma obrigação de fazer, e no *streaming* há uma obrigação de dar: as empresas cedem um direito autoral adquirido por elas, por tempo determinado - enquanto a parte contratante pagar mensalmente. Ele relembra o debate que fez com que o Supremo Tribunal Federal proibisse a cobrança do tributo sobre a locação de bens móveis, como filmes em VHS e em DVD, cartuchos e discos com jogos de videogame, o que fez surgir a Súmula Vinculante 31: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

Wagner acrescenta que apesar dessas empresas possuírem filiais no Brasil (teoricamente, a cobrança seria legítima), o material disponibilizado encontra-se no exterior.

Já Rafael Maciel (2017, p. 2), especialista em Direito Digital, explica que a incidência de ISS sobre serviços prestados a partir do exterior possuía previsão antes da complementação da legislação sobre o tema:

É o que consta do parágrafo 10 do artigo 10 da LC 116/2003. O dispositivo prevê a incidência até mesmo quando a prestação do serviço tenha se iniciado no exterior e sido concluída no Brasil. Depende de uma análise técnica do local dos servidores, porém se constatado que o acesso é exclusivamente em solo nacional, a Netflix terá que recolher o tributo no local do estabelecimento principal. (Consultor Jurídico, 2017, p. 2)

5 Live streaming: transmissões ao vivo.

Wagner suscita a indagação se ocorreria a dupla tributação, dado que o consumidor paga impostos, inclusive o ISS, sobre os pacotes de internet necessários para acessar ao *streaming*? Todavia, o pagamento para ter conexão à internet proporciona a realização das mais variadas atividades, e em alguns casos, de forma gratuita. Diferente de quando se contrata um provedor de aplicações que utiliza a internet para desfrutar determinado serviço.

E como fica a questão da cobrança de ICMS sobre os *downloads* de *softwares*? A Confederação Nacional de Serviços (CNS) questionou o tema no STF sob a alegação de que “os programas de computador são ‘intangíveis e incorpóreos’, não tendo natureza jurídica de mercadoria, mas sim de direito autoral e propriedade intelectual, do qual seu criador é o titular”. A CNS afirma que o adquirente possui apenas o direito de uso concedido através de uma cessão concedida pelo real proprietário. Ela ingressou com essa ação depois que o governo de São Paulo instituiu a cobrança do ICMS sobre os *downloads* de *softwares*. (Consultor Jurídico, 2017)

Com o crescimento da utilização de *streaming*, estados e municípios buscam regulamentar a incidência de tributos sobre essa forma de uso da internet objetivando aumentar a arrecadação tributária e suprir seus déficits orçamentários.

Em 2017 foram editadas diversas normas disciplinando a incidência de ICMS e ISS sobre as operações de *streaming*. Assim, o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) editou o Convênio ICMS 106/2017 que disciplina a cobrança do ICMS sobre comercialização de transferência de dados via internet. O convênio previu em sua cláusula 2a a isenção das transferências eletrônicas e instituiu como contribuinte do ICMS a pessoa jurídica detentora do site/plataforma eletrônica através do qual disponibiliza os dados para transferência eletrônica:

“[...] o contribuinte deverá obter inscrição estadual em todas as unidades federadas em que fizer operações de saída dos dados, para emissão das respectivas notas fiscais, [...] o convênio previu em sua cláusula 5a a possibilidade de os estados atribuírem

a responsabilidade pelo recolhimento do imposto a terceiros, tais como revendas de mercadorias digitais, intermediadores financeiros, adquirentes via *e-commerce* etc”. (Consultor Jurídico, 2018)

Já a Lei Complementar 157/2017, que alterou a Lei Complementar 116/2003, incluiu na lista anexa de serviços tributáveis o item 1.09, determinando a incidência do ISS sobre a “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos”. Contudo, a cobrança do ISS sobre o *streaming* não seria imediata, e cada município deve realizar alterações em suas leis ordinárias, de modo a garantir que o imposto incida sobre essas operações, sempre respeitando o princípio constitucional da anterioridade (artigo 150, III, b e c, da CF/88). (Consultor Jurídico, 2018)

Acontece que um convênio não é instrumento competente para tratar de hipóteses de incidência do ICMS, nem de definir aspectos da sujeição passiva. Então de quem seria a competência para tributar *streaming*, do município através do ISS ou do Estado através do ICMS? O conflito de competência entre os Estados e os Municípios tende a se alargar, uma vez que é indubitável a capacidade econômica da economia digital. (PISCITELLI, 2017)

Esses pontos poderiam provocar o Judiciário acerca da inconstitucionalidade desse convênio, dado que nos moldes do artigo 146 da Constituição, apenas Lei Complementar pode dispor sobre conflitos de competência tributária, limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer as normas gerais da legislação tributária.

4 REFORMA TRIBUTÁRIA?

A previsão contida no item 1.09 da lista de serviços anexa à LC 116/03, citada acima, ao pretender tributar o *streaming* vai de encontro ao que preconiza a Constituição Federal, em seu artigo 156, II e III⁶, dado que ela impede a tributação de cessão de direitos, e o

6 CF - Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...]

II - transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia,

objeto do contrato de *streaming* é a cessão temporária do direito de acesso a certos conteúdos.

Szelbracikowski (2017), mestre em Direito Constitucional e especialista em Direito Tributário, afirma que no caso do *streaming*, a utilidade comumente negociada entre as empresas e os consumidores é o conteúdo comunicado, acessado em tempo real desde que haja acesso a internet (serviço de comunicação que já é tributado pelo ICMS). Assim, o *streaming* não pode ser tributado pelo ICMS, uma vez que não há serviço de comunicação.

Também não poderia incidir ISS sobre “armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres” (item 1.03 da lista de serviços, atualizado pela LC 157/16), posto que ocorre apenas a disponibilização de espaço virtual. Szelbracikowski (2017) acredita que essas situações caracterizam *obrigações de dar* espaço virtual, e “não parece haver serviço na acepção do que o termo representa para o direito privado (obrigação de fazer), mas algo similar à locação que não atrai a incidência do imposto municipal, segundo o STF”.

Assim, para Szelbracikowski (2017) a tributação dessas atividades não pode ser feita pelo ICMS nem pelo ISS e sim por meio da competência residual da União:

A ampliação da lista de serviços anexa à LC 116/03 para alcançar manifestações de disponibilidade patrimonial que não se confundem com prestação de serviço também revela que a atual repartição constitucional de competências tributárias possibilita a ausência de sujeição de determinadas utilidades ao ISS e ICMS, simultaneamente. Para alcançar esses fatos restaria a competência residual atribuída à União pelo artigo 154 da Constituição, mas dificilmente os prefeitos e governadores permitiriam que

bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Brasil, 2018, grifo nosso)

uma proposição desse jaez fosse aprovada no Congresso Nacional. (Consultor Jurídico, 2017)

Szelbracikowski é a favor de que o Congresso Nacional dê seguimento à reforma tributária, para que os tributos que incidem sobre o consumo sejam unificados através de um IVA Nacional (Imposto sobre o Valor Acrescentado), não-cumulativo, incidente sobre todo o processo de agregação econômica de valor e cuja receita fosse partilhada entre todos os entes da federação. Ele alega que esse imposto “contribuiria para alcançar, por intermédio da tributação, todos os fatos econômicos relevantes para a sociedade contemporânea, aumentando a eficiência da arrecadação”.

Neste viés, é possível concluir que embora o crescimento do faturamento decorrente de novas tecnologias seja significativo, o que faz atrair a atenção do Estado/Fisco, não é possível tributar com base no ICMS ou ISS por não se encaixar nas hipóteses de incidência de tais impostos, portanto é necessário que haja uma nova regulamentação acerca do tema.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desenvolvimento do presente trabalho possibilitou analisar breves considerações sobre o direito tributário e do que se trata o processo de tributação, levando em consideração o poder-dever de tributar que o Estado/Fisco detém, seja União, Estados Federados, Distrito Federal ou Municípios.

As novas formas de tecnologia, compreendida como comércio eletrônico e *Streaming* (Youtube, Deezer, Spotify, Netflix etc), crescem de forma considerável ano após ano, inclusive em faturamento, de forma que faz surgir para o Estado (ente que arrecada receitas) uma nova possibilidade de tributação, o que seria relevante aos cofres públicos.

Diante da possibilidade de tributação sobre as discutidas tecnologias o que resta saber é como tributá-las de forma eficaz e satisfatória, tendo em vista que não podem e não se encaixam nas descrições de hipótese de incidência do ICMS ou ISS, fazendo surgir também uma ideia de necessidade de reforma tributária a fim de que haja

uma melhor definição sobre o tema.

A pesquisa através de obras de doutrinadores visou ao melhor entendimento de princípios que norteiam o Direito Tributário, como é o caso do Princípio da Praticabilidade, bem como a analisar a classificação de cada espécie tributária com foco nos impostos, a saber, ICMS e ISS.

Através da exploração de leis brasileiras, foi possível identificar a ausência de possibilidade de tributação das novas tecnologias pelos impostos anteriormente citados, de forma que é necessária uma melhor previsão em lei sobre a submissão destes avanços tecnológicos a um adequado processo de tributação.

Diante da importância do tema estudado, é necessário que haja uma conscientização sobre a utilização do processo de tributação de forma que exista uma devida previsão para efetiva arrecadação de receitas através de tecnologias tributáveis, desde que obedeça aos princípios tributários e as limitações.

Nesse sentido, foi analisado que, o presente tema é de grande relevância social e tributária, razão pela qual se faz necessário um maior aprofundamento no tema, de forma a analisar os reais impactos que estas tecnologias causam no mundo real.

Acredita-se que a tributação sobre as novas tecnologias é capaz de gerar receitas significantes para o Estado, contudo não é viável que tal processo seja feito de forma grosseira, devendo sempre observar a necessidade e a possibilidade de tributar.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 10. ed. São Paulo: Método, 2016. Livro eletrônico.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 08 ago. 2018.

GRILLO, Brenno. **Lei que tributa streaming iguala cessão de uso**

a serviço, alertam advogados. Consultor Jurídico, 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jan-14/imposto-streaming-igualdade-cessao-uso-servico-dizem-advogados>>. Acesso em: 06 ago. 2018.

JUNIOR, Luiz Furtado; MIDORI, Ana; COSTA, Amanda. **Tributação de streaming gera “novo” conflito de competência.** Consultor Jurídico, 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-abr-03/opiniao-tributacao-streaming-gera-conflito-com-potencias>>. Acesso em: 06 ago. 2018.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do Trabalho Científico:** procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. 6. ed. 7. reimpr. São Paulo: Atlas, 2006.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003. Livro eletrônico.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 35. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo.** 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PISCITELLI, Tathiane. **Os Desafios da Tributação do Comércio Eletrônico.** 2017. Disponível em: <http://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/rjlb/2017/1/2017_01_0673_0703.pdf>. Acesso em: 06 ago. 2018.

PISCITELLI, Tathiane. **Tributação de streaming pelo ISS e o potencial conflito com o ICMS.** Valor Econômico. 2017. Disponível em: <<http://bonettiassociados.com.br/component/k2/item/11111-tributa%C3%A7%C3%A3o-de-streaming-pelo-iss-e-o-potencial-conflito-com-o-icms>>. Acesso em: 08 ago. 2018.

SIGNIFICADO de Streaming. Disponível em: <<https://www.significados.com.br/streaming/>>. Acesso em: 08 ago. 2018

SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. **Novas tecnologias e a necessidade de reforma tributária.** Consultor Jurídico, 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jan-20/daniel-correa-novas-tecnologias-exigem-reforma-tributaria>>. Acesso em: 08 ago. 2018.

WEBSHOPPERS. O mais completo relatório sobre o mercado de e-commerce. 36. ed. 2017. Disponível em: <<http://www.ebit.com.br/webshoppers>>. Acesso em: 06 ago. 2018.

WEBSHOPPERS. O mais completo relatório sobre o mercado de e-commerce. 37. ed. 2018. Disponível em: <<http://www.ebit.com.br/webshoppers>>. Acesso em: 06 ago. 2018.

Cap. 3 A TRIBUTAÇÃO SOBRE AS PLATAFORMAS DE STREAMING: A INSEGURANÇA JURÍDICA NO ÂMBITO DAS COMPETÊNCIAS

Anna Karla da Silva Brisola¹

Bruna Lis Tavares Moura²

Márcio Alexandre Diniz Cabral³

RESUMO

A globalização e o avanço tecnológico foi um dos percussores da economia digital. Ao mesmo tempo em que possibilitou uma série de benefícios e novas formas de comércio, representa hoje um dos desafios do Direito Tributário. Uma dessas tecnologias que vem ganhando mais espaço no mercado mundial são as plataformas de *streaming*. Desta forma, os Municípios e os Estados objetivando aumentar suas receitas têm criado diversos mecanismos para tributá-las, entre eles, a Lei Complementar n° 157/2016 e Convênio n° 106/2017 do CONFAZ. Contudo, tais atos normativos, têm sido alvo de ilegitimidades e inconstitucionalidades quando confrontados com a Constituição

1 Discente do Curso de Direito pelo Centro Universitário de João Pessoa (UNIPÊ). E-mail: anna.k.brisola@gmail.com

2 Discente do Curso de Direito pelo Centro Universitário de João Pessoa (UNIPÊ). E-mail: brunalis11@hotmail.com

3 Doutor, com Tese Doutoral aprovada com distinção, em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidad del Museo Social Argentino - UMSA . Professor no Centro Universitário de João Pessoa (UNIPÊ)

Federal de 1988 e a jurisprudência brasileira. Surgindo a necessidade de serem analisadas essas legislações, confrontando-as com os institutos de Direito Privado, do Direito Tributário e da Constituição. Em relação à metodologia, foi utilizada a abordagem qualitativa. No método de abordagem, da forma sistêmica. E, em relação ao procedimento, o método tipológico.

Palavras-chave: Direito Tributário. Novas Tecnologias. Streaming. Competências. Insegurança Jurídica.

ABSTRACT

Globalization and technological advancement were one of the precursors of the digital economy. The chance to be represented today is one of the challenges of Tax Law. The technologies that have been gaining more space in the market are the platforms of streaming. In this way, the municipalities and the Member States have their affluences defined in the Tax Rules, among them, a Complementary Law nr. 157/2016 and Agreement N. 106/2017 of CONFAZ. However, these laws were normative, unconstitutional and confronted with the Federal Constitution of 1988 and Brazilian jurisprudence. Rising the probabilities of being analyzed as legislations, confronting them with the institutes of Private Law, Tax Law and the Constitution. Regarding the methodology, a qualitative approach was used. No method of approach, systemically. And, in relation to the procedure, the typological method.

Keywords: Tax Law. New technologies. Streaming. Skills. Juridical insecurity.

INTRODUÇÃO

Com a globalização, é possível se observar uma série de impactos principalmente na economia, uma vez que ela permitiu, entre outras coisas, a integração das comunidades internacionais, a abertura dos mercados e uma maior circulação de riquezas.

Ocorre que, *pari passu* a esse desenvolvimento global, as empresas começaram a se expandir, o que trouxe um cenário cada vez mais

competitivo. Diante disso, as práticas de evasão tributária, elusão fiscal e planejamento tributário agressivo se evidenciaram, trazendo perdas de renda por parte do Estado.

Nesse contexto de sociedade globalizada, muitas novidades e desafios contemporâneos surgiram entre eles o questionamento acerca da legitimidade da cobrança de ISS e ICMS sobre as plataformas de streaming, consoante a Constituição de 1988 e a legislação tributária.

Em relação à exposição metodológica, tem-se que na natureza da vertente utilizou-se a abordagem qualitativa. No método de abordagem, a forma sistêmica. E, por fim, em relação ao procedimento, adotou-se o método tipológico.

Desta forma, esse artigo tem por objetivos analisar a existência de ilegitimidades e inconstitucionalidades na Lei Complementar n° 157/2016 e no Convênio no 106/2017 do CONFAZ. Assim como, demonstrar a existência de uma bitributação diante desses atos normativos.

A importância teórica prática reside no desrespeito às repartições de competência do Direito Tributário, causando bitributação, logo insegurança jurídica para os contribuintes, sendo necessário conhecer de argumentos plausíveis para o enfrentamento dessas questões nos tribunais brasileiros.

1 A ERA DIGITAL: OS DESAFIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO CONTEMPORÂNEO

A sociedade na qual vivemos passou por diversas transformações ao longo do tempo, sejam elas de ordem cultural, social ou até mesmo ideológica. Com a globalização, os fluxos no comércio, na troca de informações e no capital trouxeram novos impactos que influenciaram diretamente na economia, uma vez que com as facilidades trazidas pelo desenvolvimento dos meios de comunicação, houve a diminuição das distâncias e a viabilidade de transações comerciais de grande vulto, tanto dentro do país, como em relações exteriores (MARIANO, 2007, p. 124).

A tecnologia é o principal fator de destaque nesse contexto, principalmente com o surgimento da internet, posto que os seus avanços contribuíram para a integração das sociedades, inter-relacionando os

povos e transformando-os em uma comunidade internacional. Nesse sentido se posiciona Manuel Castells (2000), ao afirmar que “*la universalidad del lenguaje digital y la pura lógica reticular del sistema de comunicación crearon las condiciones tecnológicas para una comunicación horizontal, global*”.

Karen Kohn e Cláudia Herte de Moraes (2007, p. 5), por sua vez, ratificam o entendimento declarando que “o desenvolvimento de novas tecnologias no setor da informática suplantou um mercado cada vez mais competitivo e especializado, resultante da globalização, aceleração e instantaneidade dos processos produtivos e padrões de mercado vigentes”. Sendo assim, é possível afirmar que a movimentação na seara econômica, causada tanto pela globalização, como pelas evoluções tecnológicas fizeram surgir o que se denominou economia digital.

A economia digital corresponde à possibilidade de realização dos mais diversos negócios, superando barreiras como o tempo e distâncias físicas. Além disso, as empresas começaram a analisar a viabilidade da instalação das suas atividades em outros países, atentando, principalmente, para os compromissos fiscais (BRITES; LOPES, 2017).

Nesse contexto, o cenário competitivo dos mercados fica mais evidente, pois as empresas passaram a buscar cada vez mais seu desenvolvimento e a expansão no seu âmbito de atuação, se valendo de práticas que pudessem lhes garantir um bom ambiente fiscal, favorecendo-as na concorrência nacional e internacional e gerando perdas de receitas para o Estado (SANTOS, 2016, p. 26).

O Código Tributário Nacional (CTN) estabelece no artigo 116, parágrafo único, que:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza

dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária

O que se quer evitar por meio da leitura do supracitado dispositivo são os procedimentos de evasão, elusão fiscal e planejamentos tributários agressivos crescentes em virtude da abertura econômica.

A evasão tributária ocorre quando se frauda a lei para que não aconteça o pagamento de tributos ou para que eles sejam pagos em carga inferior, podem ser vistos por meio da sonegação, por exemplo. A elusão acontece quando se cria um cenário de uma falsa percepção de licitude e do afastamento do fato gerador do tributo, através de lacunas legislativas. Já o planejamento tributário agressivo seria o mesmo da elusão, porém observado internacionalmente, na esfera da concorrência entre multinacionais (SANTOS, 2016, pp. 38; 42; 44).

Diante disso, Ana Brites e Cidália Lopes (2017) concluem que “algumas empresas estão a explorar esta situação para transferir artificialmente os seus lucros para as jurisdições fiscais mais baixas a fim de minimizar a sua contribuição fiscal global”. O que acaba por gerar um dos grandes desafios do direito tributário contemporâneo, qual seja, a fiscalização por parte da administração tributária, para se evitar perdas fiscais em larga escala.

A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) publicou em 2015 estratégias de combate as formas de desvio do pagamento de tributos, conhecida como Erosão Base e Mudança de Lucro (*Base Erosion and Profit Shifting Project-BEPS*), totalizando quinze ações. Cada uma das ações tem um objeto específico, e, resumidamente, visam identificar os problemas da economia digital, fortalecer a tributação, dar mais transparência fiscal, evitar a erosão das bases tributáveis e sanar lacunas que possam levar ao planejamento tributário agressivo.

Outra solução que se mostra cabível frente aos problemas atuais na seara fiscal, seria a cooperação internacional entre países, para que por meio de tratados e acordos se estabeleçam formas de fiscalização e controle para trazer uma maior ciência por parte dos Estados do *quantum* devido pelo contribuinte, possibilitando, assim, a cobrança

efetiva (SANTOS, 2016, p. 113).

2 A LEI COMPLEMENTAR N° 157/2016 E OS SEUS REFLEXOS NA TRIBUTAÇÃO SOBRE AS PLATAFORMAS DE STREAMING

As revoluções tecnológicas têm marcado o século atual, uma vez que novas tecnologias surgem de forma frenética, entre elas o *streaming*. Até pouco tempo, para assistir um filme, ouvir uma música era preciso comprar ou locar mídias físicas. Contudo, hoje não é mais necessário e estas plataformas paulatinamente estão colocando essas práticas em desuso.

Em vista disso, cumpre conceituar essa tecnologia, como sendo um fluxo de dados que fornece conteúdos de multimídia, através da rede mundial de computadores (JORGE, 2017, p. 30). Contrapõem-se ao *download*, posto que não seja permitido aos seus usuários finais armazenarem permanentemente o conteúdo, bem como realizar cópias no seu dispositivo, sendo necessário o uso de ferramentas complexas, ou seja, burlar o sistema (MORAES, 2016, p.186). Sobre o assunto, Superior Tribunal de Justiça (2017) em sede de Recurso Especial (Resp. n° 1.559.264/RJ) fez as seguintes ponderações:

Streaming é a tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo. Esse mecanismo caracteriza-se pelo envio de dados por meio de pacotes, sem que o usuário realize *download* dos arquivos a serem executados.

Diante desse cenário da era digital, as administrações tributárias tendem cada vez mais encontrar maneiras de tributar as novas tecnologias. A Constituição Federal de 1988 (CRFB), no seu art. 145, estabeleceu a competência comum da União, dos Estados e dos Municípios criarem seus impostos. No que se refere aos impostos municipais, o art. 156 trouxe o rol taxativo, estando entre eles, o imposto sobre os serviços de qualquer natureza (ISS).

Em 2016, a Lei Complementar n° 116/2003, que trata sobre as

normas gerais do ISS, foi alterada pela LC n° 157, ao qual incluiu, em especial, o “item 1.09” passando a ser hipótese de incidência do ISS 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 (BRASIL, 2016)”. Logo, a tributação sobre os serviços de *over the top* tornou-se viável, desde que cada ente municipal regulamente por meio de lei ordinária a obrigação principal.

Entretanto, os estudiosos atuais, criticam essa inclusão da tributação do ISS sobre os serviços de *streaming*, tendo por fundamento a súmula vinculante 31 do Supremo Tribunal Federal, que dispõe ser “inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis” (STF, 2010).

Os argumentos residem no fato de que, os serviços (COSTA, 2017, p. 419) devem ser conceituados por exclusão, isto é, as prestações que não se sujeitem as leis trabalhistas, que não seja serviço público ou serviço de transporte interestadual, intermunicipal ou comunicação, por conseguinte, que seja uma obrigação de fazer, onerosa.

Alguns autores entendem que a tecnologia do *streaming* é uma locação, em razão de que a “[...] plataforma realiza a transferência de posse ao usuário, mediante retribuição” (JORGE, 2017, p. 56). Sendo, portanto, uma obrigação de dar, porque reside em uma prestação pronta e exigível (LOBÔ, 2017, p. 122). Por tais razões, não seria possível a cobrança de ISS sobre as plataformas de *streaming*, devido, como o próprio STF já se pronunciou através da súmula vinculante 31, ser obrigação de dar. Igualmente, no Recurso Extraordinário de n° 626.706, o STF manifestou-se da seguinte forma:

Tributário. Imposto Sobre Serviços (ISS). **Não incidência sobre locação de bens móveis. Filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para video games e assemelhados.** Súmula Vinculante n. 31. Art. 156, inciso III, da Constituição Federal. (STF- RE: 626706 SP, Relator Ministro Gilmar Mendes, Data de Julgamento: 08/09/2010, Tribunal

Porém, outros autores consideram que as plataformas de *streaming* não consistem em serviços, tendo em vista que não existe um fornecimento, mas uma mera cessão de direitos de uso (MARTINS, 2018, p. 13). A doutrina clássica brasileira conceitua cessão como a transferência de um direito ou dever de forma gratuita ou onerosa (GONÇALVES, 2018, p. 216).

Além do mais, a própria Lei n° 9.610/ 1998 considera que os conteúdos disponibilizados nas plataformas de *streaming*, possuem direitos autorais e são considerados bens móveis (JORGE, 2017, p. 58).

Logo, Hugo de Brito Machado (2004, p. 18) adverte que não importa “[...] se o bem produzido – o programa para computador – permanece como propriedade de seu produtor, nenhum imposto é devido. E se é alugado ou tem cedido o seu uso, também nenhum imposto será devido”.

A locação de bens móveis quanto à cessão de direitos de uso, seja de bens materiais ou imateriais, são obrigações de dar (BRITO, 2004, p. 18). Por conseguinte, a cobrança de ISS sobre as plataformas de *streaming* não é adequada, tendo em vista, que se trata de prestação, não compatível com o tributo acima referido, bem como afeta as garantias constitucionais dos contribuintes, as chamadas cláusulas pétreas do Direito Tributário.

Caso o Brasil seguisse o modelo europeu de tributação, chamado imposto de valor agregado europeu (IVA), no qual o conceito de serviço parte de um valor adicionado, a cobrança do ISS sobre o streaming, seria legítima (JORGE, 2017, p. 63).

3 AS CONTROVÉRSIAS SOBRE A INCIDÊNCIA DE ICMS À LUZ DO CONVÊNIO DO CONFAZ N° 106/2017

A Constituição Federal de 1988 (CRFB), no seu art. 155, inciso II, atribuiu a competência tributária aos Estados e ao Distrito Federal para a criação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Desta forma, a Lei Complementar n° 87 de 1996, regulou algumas

das hipóteses de incidência desse tributo, entre elas está o transporte interestadual e intermunicipal, as prestações onerosas de comunicação, o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços, entre outras situações previstas no art. 2º deste ato legislativo.

Afora isso, a Constituição de 1988 com vista a diminuir a guerra fiscal, estabeleceu que uma lei complementar regulasse como os Estados e o Distrito Federal, mediante deliberação, concederem e revogariam as isenções, incentivos e os benefícios fiscais (art. 155, §2º, alínea g).

Entretanto, como existia desde 1975 a Lei Complementar nº 24, ela foi recepcionada pela nova ordem constitucional de 1988, sendo os convênios do Conselho de Política Fazendária (CONFAZ) responsável pelas deliberações. Desta forma “A lei determina que a aprovação da concessão de um benefício dependa de decisão unânime dos Estados representados e prevê penalidades em caso de inobservância de seus dispositivos” (VARSAÑO, 1988, p.1).

Em 2017, foi publicado o Convênio nº 106 que disciplinou os procedimentos de cobrança do ICMS sobre: “As operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados” (BRASIL, 2017). Incluindo, portanto, as plataformas de *streaming* na hipótese de incidência do ICMS.

Contudo, várias controvérsias desse Convênio têm surgido, inclusive foi ajuizada pela Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação (BRASSCOM) uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.958/DF no STF, afirmando as inconstitucionalidades da cobrança do ICMS sobre a tecnologia de *streaming*.

A primeira delas foi que só lei complementar, conforme o art. 146, inciso III, alínea a, da

CRFB/88, pode estabelecer normas gerais sobre os fatos geradores, base de cálculo e contribuintes. Logo, não seria cabível ao Convênio permitir a tributação sobre as operações com bens e mercadorias digitais, assim como fixar a responsabilidade tributária, como o

fez na cláusula quinta (art. 146, inciso III, alínea, b, CRFB/88) (STF, 2018, pp. 4-5).

A segunda inconstitucionalidade reside no fato de a cláusula quarta do Convênio 106 ter definido o sujeito passivo do imposto. O que a Constituição, no seu art. 155, §2º, XII, alínea a, também definiu que só lei complementar poderia determinar o contribuinte. Desta forma, foi desrespeitado o princípio da legalidade e da instrumentalidade das formas (STF, 2018, p. 5).

A próxima inconstitucionalidade consiste que a cláusula terceira ignorou as regras constitucionais de aplicação das alíquotas interestaduais, prevista no art. 155, §2º, inciso VII, fazendo referência apenas às alíquotas internas (STF, 2018, p. 4).

Além dessas afirmações, também foi argumentado na ADI, que não é possível à incidência de ICMS sobre o *streaming*, devido não ser mercadoria, não ocorrer circulação e ser uma mera cessão de uso ou licença (STF, 2018, p. 5). Alguns autores confirmam os argumentos (JORGE, 2017, p. 48):

É certo que a disponibilização de conteúdo digital via streaming traduz-se em bem incorporado em que não há transferência de titularidade, o que, por consequência, afasta sua aceção como mercadoria, não havendo que se falar na incidência do ICMS. Conforme restou demonstrado alhures, também é afastada a incidência de ICMS- comunicação em face à ausência de serviço de comunicação.

Ademais, já incide ICMS sobre a [...] “rede de comunicação e transmissão de dados utilizada para o uso do streaming, quando haveria *bis in idem*” (BUSCHMANN, 2017). Existiria *bis in idem*, porque um mesmo ente político tributaria sobre o mesmo fato gerador (PAULSEN, 2017, p. 102).

Diante de tais argumentos, cumpre reforçar que o Convênio nº 106 do CONFAZ é inconstitucional, pois desrespeita diversas normas constitucionais e garantias ao contribuinte, pois como afirma Hugo de Brito (2004, p. 12), “se o legislador altera um conceito

que está em uma norma da Constituição, portanto, altera a própria Constituição”. Por isso não pode tal disposição vigorar, pois constitui uma afronta à segurança jurídica e a própria força normativa da Constituição.

4 BITRIBUTAÇÃO: A COBRANÇA DO ICMS E O ISS SOBRE AS OPERAÇÕES DE STREAMING

O Sistema Tributário Nacional organiza as competências tributárias dos entes federativos de maneira repartida, sendo assim, cada ente possui os tributos que lhes competem instituir e/ou majorar. É por isso que uma das características da competência tributária é a sua indelegabilidade, ou seja, somente o ente ao qual foi destinado o encargo é que poderá exercê-lo, não sendo possível a sua transferência para outra pessoa jurídica de direito público (MINARDI, 2016, p. 47).

O artigo 70 do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece uma diferença entre a competência tributária, que é indelegável e a capacidade tributária ativa, passível de delegação, nos seguintes termos:

Art. 70 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 artigo 18 da Constituição.

Vale ressaltar também que a Constituição Federal de 1988 (CRFB) atribui a cada um dos entes da federação o que lhes é devido. Em relação aos impostos, cabe a União instituir ou majorar, conforme o artigo 153, o IR (imposto sobre a renda), IE (imposto sobre exportação), II (imposto sobre importação), IOF (imposto sobre operações financeiras), IPI (imposto sobre produtos industrializados), ITR (imposto sobre a propriedade territorial rural) e IGF (imposto sobre grandes fortunas), bem como o IEG (imposto extraordinário guerra) e impostos residuais, conforme o artigo 154. Cabe aos Estados, conforme o artigo 155, o IPVA (imposto sobre veículos

automotores), o ITCMD (imposto sobre transmissão causa mortis e doações de qualquer natureza) e o ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal). Já aos Municípios compete, nos termos do artigo 147, o IPTU (imposto sobre a propriedade predial territorial urbana), o ITBI (imposto sobre a transmissão de bens imóveis) e o ISS (imposto sobre serviços de qualquer natureza).

O Distrito Federal exerce competência cumulativa e, por essa razão, acumula os impostos estaduais e municipais, ou seja, são da sua capacidade o IPVA, ITCMD, ICMS, IPTU, ITBI e ISS (MINARDI, 2016, p.53).

A bitributação acontece quando um mesmo fato gerador é tributado por dois entes distintos, o que não é permitido, haja vista o CTN ter estabelecido a separação das competências em matéria tributária. Se tal situação se verificasse ocorreria sérios prejuízos ao contribuinte, que seria onerado cada vez mais (MACHADO, 2013, p. 56).

O que se verifica com as plataformas de mídia digital ou plataformas de *streaming*, que tem por finalidade permitir o acesso a conteúdos, sem a necessidade da realização de *downloads*, é que a Lei Complementar no 157/2016 trouxe o “item 1.09”, estabelecendo a cobrança de ISS sobre a “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet”, o que gerou a possibilidade de incidência do referido imposto sobre as ditas plataformas (MARTINS, 2018, p. 11).

Ocorre que, em 2017 foi editado o Convênio no 106 do CONFAZ, trazendo a cobrança do ICMS sobre “operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica”. Dessa forma, conclui-se que as plataformas de streaming também são tributáveis por ICMS.

Nesse contexto, cumpre se destacar a formação de um cenário de bitributação, posto que “quando duas entidades políticas tributam o mesmo imposto, ocorre a chamada bitributação jurídica, que é

inconstitucional porque uma das entidades estará", necessariamente, invadindo a esfera de competência impositiva da outra" (HARADA, 2012, p. 63).

Inclusive, foi ajuizada pela Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação (BRASSCOM), a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n° 5.958/DF, na qual se argumenta sobre a situação de bitributação trazida a partir da vigência do Convênio no 106, bem como se sustentou a existência do perigo de dano na manutenção do referido Convênio.

Dessa forma, portanto, é imperioso ressaltar que existem muitas dúvidas acerca da tributação sobre as plataformas de streaming, inclusive, se ela seria realmente necessária. No entanto, tais dúvidas não podem levar a uma insegurança jurídica evidenciada em conflitos de competência, muito menos a inconstitucionalidades como, no caso em tela, a violação ao princípio da vedação a bitributação.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como se pode perceber, a globalização possibilitou a criação de uma economia mundial, enquanto que as novas tecnologias criaram não apenas uma diminuição do espaço/tempo entre as relações comerciais, mas também um novo tipo de mercado, o virtual, que, ao mesmo tempo em que é benéfico para os atores mercantes, representa um desafio para o Direito, que busca cada vez mais acompanhá-las.

Para o Direito Tributário não é diferente, pois essas inovações permitiram diversas transações e fluxos de receitas por parte das empresas, sem que o Estado conseguisse tributar, aumentando ainda mais a ocorrência de práticas como evasão e elusão. Tornando-se inclusive uma preocupação internacional, fazendo com que a OCDE criasse junto aos países um grupo de 15 ações, entre elas uma medida de combate à economia digital.

Desta forma, é notório o crescimento das plataformas de *streaming*, diante disso os entes federativos começaram a executar manei-ras para tributá-las, sendo elas, a criação de uma Lei Complementar n° 157/2016 e o Convênio no 106/2017 do CONFAZ.

A LC n° 157/2016 permitiu a cobrança de ISS sobre disponibiliza-ção, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e

texto por meio da internet, porém várias divergências surgiram entre os estudiosos a respeito da legitimidade desse tributo. Em razão da tecnologia de *streaming* se constituir para alguns como locação de bem móvel, logo não poderia incidir sobre obrigação de dar, porque o ISS somente recai sobre obrigações de fazer, aliás, o STF já manifestou esse entendimento em outro caso, por meio da súmula vinculante n° 31.

Os que entendem que as plataformas de streaming é uma cessão de direitos de uso, também argumentam que não é cabível a tributação do ISS em razão da cessão também constituir uma obrigação de dar.

Portanto, é ilegítima a cobrança do ISS sobre o *streaming* tendo em vista que o ordenamento jurídico, bem como a Constituição Federal de 1988, tratou os serviços como necessariamente obrigações de fazer, impossibilitando a inclusão de outras formas, sem afronta as legislações tributárias.

Quanto ao Convênio n° 106 do CONFAZ, este possui uma série de inconstitucionalidades, tendo em vista que permitiu a cobrança de ICMS sobre as plataformas, causando uma bitributação entre Municípios e Estados. Além do mais, a tributação sobre as plataformas de *streaming* causaria um *bis in idem*, tendo em vista que já incide ICMS sobre a comunicação e transmissão onerosa de dados para possibilitar o acesso a essa tecnologia, que geralmente são *online*.

Igualmente, criou fato gerador, responsabilidade tributária e sujeitos passivos, no qual é matéria de LC. Não podendo tal espécie normativa vigorar, devido, afrontar a força normativa da Constituição e as garantias constitucionais do contribuinte.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 16 ago. 2018.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/>

constituicao compilado.htm>. Acesso em: 16 ago. 2018.

BRASIL. **Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17> Acesso em: 16 ago. 2018.

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: 12 ago. 2018.

BRITES, Ana; LOPES, Cidália. **A economia digital e os desafios da tributação: Análise das propostas da OCDE e da União Europeia**. Disponível em: <https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviiica/finais_site/102.pdf>. Acesso em: 16 ago. 2018.

BUSCHMANN, Marcus Vinicius. **Convênio ICMS e o mercado de streaming**. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/convenio-icms-e-o-mercado-de-streaming/>> Acesso em: 16 ago. 2018.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 7a ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Tributário Municipal: Sistema Tributário Municipal**. 4a ed. São Paulo: Atlas, 2012.

JORGE, Nayanni Enelly Vieira. **Tributação da Netflix no Brasil: incidência do ISS sobre streaming e a (in) constitucionalidade da LC 157/2016**. 2017. 70 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito)—Universidade de Brasília, Brasília, 2017.

KOHN, Karen; DE MORAES, Cláudia Herte. **O impacto das novas tecnologias na sociedade: conceitos e características da Sociedade da Informação e da Sociedade Digital**. In: XXX Congresso Brasileiro de Ciências da Comunicação, 2007, Santos. *Anais*, Santos: Intercom – Sociedade Brasileira de Estudos Interdisciplinares da Comunicação, 2007. p. 1-13.

LÔBO, Paulo. **Direito Civil:** obrigações. 5a ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **O ISS e a locação ou cessão de direito de uso.** 2004. Disponível em: <hugomachadoadv.br> Acesso em: 16 ago. 2018.

MACHADO, Raquel Cavalcanti. **Competência Tributária: Entre a Rigidez do Sistema e a Atualização Interpretativa.** 2013. 278f. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013. **Globalização, integração e o Estado.** Lua Nova (Impresso), v. 71, p. 123-168, 2007.

MARTINS, Lívia Farias. A Lei Complementar 157/2016 e a tributação das plataformas de streaming: uma análise sobre a competência tributária. **Anais do XIII Encontro de Iniciação Científica do UNI7**, v. 7, n. 1, 2017.

MINARDI, Josiane. **Manual de direito tributário.** 3.ed. Salvador: JusPODIVM, 2016. MORAES, Thiago Guimarães. Streaming e os direitos autorais: aspectos tecnológicos, econômicos e regulatórios. **V Encontro Internacional do CONPEDI.** 2016: Montevidéu, URU.

OLIVÁN, Manuel Castells. **La era de la información: economía, sociedad y cultura.** 8a ed. Madrid: Alianza Editorial, S. A., 2000.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo.** 8a ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro. **Adequação social tributária: contributo para a compreensão constitucional do planejamento fiscal agressivo de multinacionais.** 2016. 212 f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico). Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa, 2016.

STF. **ADI 5.958-DF**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/ADI-5-958-brasscom.pdf>> Acesso em: 16 ago. 2018.

STF. **Recurso Extraordinário nº 626.706-SP**. Relator: Ministro Gilmar Mendes. DJE: 24/09/2010. Disponível em:

OCDE. **BEPS Actions**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>>. Acesso em: 16 ago. 2018. <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=614598>> Acesso em: 16 ago. 2017.

STF. **Súmula Vinculante nº 31**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>> Acesso em: 13 ago. 2018.

STJ. Recurso Especial: Resp nº 1.559.264-RJ. Relator: Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva. DJE: 15/02/2017. **JusBrasil**, 2017. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/433471438/recurso-especial-resp-1559264-rj-2013-0265464-7?ref=juris-tabsAc>> Acesso em: 12 ago. 2018.

VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)**, Rio de Janeiro, 1998, pp. 1-13. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2253/1/td_0500.pdf> Acesso em 16 ago. 2018.

Cap. 4 DISPOSIÇÕES ACERCA DO CONFLITO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS E DO ICMS SOBRE AS OPERAÇÕES COM SOFTWARE VIA STREAMING

Aline Barbosa dos Santos¹

Karoline Silva Sousa²

Ms. Francisco Leite Duarte³

RESUMO

O objetivo do presente trabalho é elaborar uma análise acerca da tributação na circulação de softwares mediante a ótica de tributos como ICMS e ISS, bem como, tratar a respeito da incidência destes nas operações de streaming, averiguando, sobretudo a interpretação

- 1 Graduada em Direito pela Universidade Estadual da Paraíba, monitora da Disciplina Introdução ao Estudo do Direito I e membro do grupo de pesquisa JUDITE- JUStiça, DIreito e TEcnologia;
- 2 Graduada em Direito pela Universidade Estadual da Paraíba, membro do Núcleo para os Observadores do Direito, estagiária no Centro de Soluções de Conflitos do TJPB;
- 3 Mestre em Direito. Possui graduação em Direito pela Universidade Federal da Paraíba (1987) e, atualmente, é Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, bem como professor da Escola Superior da Magistratura da Paraíba (ESMA-PB), do Centro Universitário de João Pessoa -UNIPÊ (graduação e pós), da Universidade Estadual da Paraíba(UEPB) e colaborador e da Escola de Administração Fazendária – ESAF

constitucional e a legislação infralegal, vez que, é considerado tema controverso e acarreta grandes mudanças no cotidiano. Sendo assim, se demonstra de suma importância ponderar acerca deste assunto conflituoso e que gera inquietações no âmbito jurídico. Disto, ao final, propõe como possíveis soluções a instauração do imposto residual ou a implementação de uma Emenda Constitucional que efetivamente conceda estruturas ao tema.

PALAVRAS CHAVES: Tributação. Software. Ordenamento Jurídico Pátrio. Streaming.

ABSTRACT

The objective of the present work is to elaborate an analysis about the taxation in the circulation of software through the perspective of taxes such as ICMS and ISS, as well as, to deal with their impact on streaming operations, examining, especially the constitutional interpretation and the infralegal legislation, since it is considered a controversial subject and entails great changes in daily life. Therefore, it is extremely important to consider this conflicting issue and which creates legal concerns. Thus, in the end, it is proposed as possible solutions the establishment of the residual tax or the implementation of a Constitutional Amendment that effectively grant structures to the subject.

KEYS-WORDS: Taxation. Software. Legal Order of Patria. Streaming.

INTRODUÇÃO:

O presente artigo pretende trazer à tona a discussão acerca da incidência de tributação de software via streaming, abordando a divergência entre o imposto estadual (ICMS) e municipal (ISS), ressaltando a inadequação dos referidos impostos a esta nova configuração de disponibilização de conteúdo online que trouxe o comércio eletrônico. Não obstante, trataremos no presente artigo acerca de atropelos constitucionais que órgãos da administração fazendária cometeram na tentativa de regular o streaming, como também, ressaltaremos na

análise a Emenda Constitucional 157/2017 que promoveu alterações no ISS. Conjuntamente, iremos abordar as diretrizes constitucionais do tema e as novas perspectivas jurisprudenciais. Desse modo, a pesquisa faz uso do método científico dedutivo, proposto pelos racionalistas como René Descartes, Spinoza e Leibniz, e possui uma abordagem teórica. Destarte, a análise em apreço utiliza matérias do tipo documental e bibliográfica, fundamentando-se em livros, artigos, legislações e congêneres. O objetivo geral do trabalho é elaborar uma análise acerca da tributação na circulação de softwares mediante a ótica de tributos como ICMS e ISS, haja vista as novas disposições legais alteradoras do ISS, na tentativa de dirimir a linha tênue entre a competência dos dois impostos e ainda há a necessidade de clara definição sobre a competência tributária do streaming. Justifica-se o tema por ter relevante importância social, acadêmica e jurídica, dado que a discussão sobre as definições de tributação das novas tecnologias é fundamental para a atualização de um sistema jurídico-tributário considerado arcaico diante de um momento social-econômico predominante digital.

1 TRIBUTAÇÃO NA ECONOMIA DIGITAL

O descompasso de velocidade de atualização entre Direito e Tecnologia é inegável. O ordenamento jurídico que possui como base uma Constituição rígida para lograr alguma alteração é necessário um burocrático, e muitas vezes, lento tramite legislativo, que lamentavelmente, na realidade brasileira permeia a gama de interesses partidários fisiológicos. De fato, enquanto, as estruturas tecnológicas estão em constante processo de mutação, ganhando novas e significativas configurações, o Direito, formatado no âmbito de uma rigidez institucional, sempre está em descompasso com essa realidade essencialmente mutante.

Conforme Machado e Nunes (2003) a influência das novas tecnologias no Direito:

b) fortemente dependente da cultura jurídica vigente, assim como do enquadramento legal possível do uso desses mesmos artefactos, seja ao nível da

utilização das chamadas provas científicas, seja no que diz respeito ao uso das novas tecnologias informáticas de informação e comunicação (MACHADO; NUNES, 2003).

Desta forma, é notório que a tecnologia por meio do seu principal campo, a internet, proporcionou uma vantajosa possibilidade de aproximação entre justiça e os cidadãos, além de promover a modernização dos processos judiciais, contribuindo com a celeridade de seu andamento, bem como, com o rápido acesso as decisões.

No entanto, na ceara do Direito Tributário, a relação entre essas duas esferas do conhecimento, Direito e Tecnologia, trouxe à tona questões controversas, haja vista, tornou-se mais dificultoso o processo de tributação sobre serviços e mercadorias que conforme a dinâmica do mercado e em virtude do surgimento das novas tecnologias transmutaram suas formas. Com isso, o conteúdo estrito descrito em lei, fez-se insuficiente para justificar a incidência de tributos sobre determinados produtos e serviços, como o streaming, que trataremos neste artigo.

Nesta perspectiva, a quantidade de litígio de ordem tributária ganha maiores proporções nos tribunais, vez que as empresas de provedores tecnológicos questionam a validade e legalidade dos tributos cobrados, ora pela Fazenda Estadual no caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS (principal fonte de receita dos estados), ora pela Fazenda Municipal no que tange ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

Não obstante, para esta discussão não podemos nos olvidar da necessária abordagem acerca do IVA (imposto sobre valor agregado) que outros países têm utilizado como meio de resolução do conflito. Conforme De Santi et al., (2017), a partir deste mecanismo “tem-se uma base tributável alargada, ofertando à tributação as margens de valor agregado da operação, independentemente de ser mercadoria ou serviço.” Entretanto, os autores consideram que apesar de se tratar de um sistema que represente uma melhoria para a tributação na era digital, como acontece para os países que o adotam, no caso brasileiro

ainda subsistiria desafios.

Destarte, se em um sistema econômico convencional havia dificuldades em determinar qual Estado certo produto ou serviço tinha origem, em um mundo virtual e globalizado a tendência é que cada vez mais as mercadorias e serviços fornecidos não se materializem, crescendo a incidência de “bens e serviços intangíveis”.

Assim, Santi et al., (2017) levantam as problemáticas da qual tanto o fisco, quanto o contribuinte se deparam, qual seja: “de qual país é a competência para tributar o aplicativo cujo download fora feito no Brasil, dentro de um sistema operacional americano, cujo provedor hospeda-se na Holanda, mas que conta com manutenção técnica indiana?”. Para determinado tipo de questionamento, os juristas destacam que a teoria do Direito tradicional não possui respostas viáveis, ou não na mesma velocidade com que a economia digital avança o que enseja na discussão acerca da possibilidade de autorregulação.

Para Frydman (2016), apesar das regras jurídicas estarem firmadas em um Estado de Direito fundamentado em ideais democráticos e instituições que conferem a este tipo de ordenamento o respaldo social necessário para produzir efeitos desejados no seio da sociedade, também são conferidas às normas técnicas legitimidade e validade similar, porém, com diferentes justificativas.

Não obstante, as normas técnicas a partir de três elementares características encontram a mesma “força constrangedora” que as regras jurídicas, as quais são: “i) são normas precisamente técnicas, desprovidas de qualquer alcance político; ii) possuem caráter voluntário e consensual; e iii) advém da própria *natureza das coisas*, ou seja, das necessidades da vida social.” (FRYDMAN, 2016, p. 81).

Neste diapasão, o jurista belga apresenta um “sistema de normatização disruptivo, que agregue à teoria do Direito uma ‘teoria das normas’ com o objetivo de abranger as diversidades de formas e técnicas da normatividade.” Com base nisto, “o espectro jurídico seria alargado por outros sistemas, o que conferiria maior dinamicidade ao Direito ao mesmo tempo em que o mantém como ‘o grande integrador e a única garantia possível de coesão social’.” (FRYDMAN, 2016, p. 90).

Entretanto, tal teoria, além de acentuar a necessidade de

mecanismos de tributação eficientes na era tecnológica, dificilmente encontrará espaço na realidade brasileira, pois se trata de uma revolucionária forma de se pensar a ciência jurídica, sob a conjuntura da autorregulação setorial que ensejam as normas técnicas (SANTI et al., 2017).

2 NATUREZA E INCIDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE E DO STREAMING

Recentemente, tem-se presenciado a transformação exponencial da utilização de meios de comunicação, tendo em vista que a “Era da Informação” é um fato presente e de grande notoriedade na sociedade atual, devido a seu constante progresso tecnológico. Nos dizeres de Leonardo Rodrigues de Godoy (2018, p. 22) “no tocante ao desenvolvimento, ele pode ser visto pela ótica da disponibilidade de seus bens e serviços”. Disto, vale destacar pormenores do uso de artifícios desse desenvolvimento, a saber: o software (programa de computador), mediante tecnologia por *download*⁴ e *streaming*⁵ no âmbito jurídico, que permeia a vida moderna, destacando ainda discussões calorosas acerca da manifestação da capacidade contributiva deste na esfera tributária.

Primariamente, se faz necessário esclarecer o que se entende em termos legais pela definição do que seja software. Em conformidade com o regramento internacional, adotado pelo Brasil, o art. 1º da Lei nº 9.609/1998 (Lei do Software), em que “dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências”, temos que a definição de

4 Download – “Transferir dados ou programa ger. de computador central ou de grande porte para outro aparelho ger. menor, formado de down ‘embaixo, para baixo, em posição mais baixa’ e toload ‘fornecer ou transferir um carregamento, suprir de carga”. Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa (Rio de Janeiro: Objetiva, 2001)

5 Streaming – “A primeira coisa a entender é que streaming vem de stream – corrente, fluxo, em inglês. E no mundo virtual, a palavra quer dizer justamente isso: um fluxo constante de dados, sendo transmitidos de uma fonte emissora – no caso, gigantescos datacenters – até inúmeras fontes receptoras: nossos computadores, celulares, tablets, consoles e TVs inteligentes”. Conforme Olhar Digital.

software é:

Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções de linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados (Lei 9.609/1998).

Gonçalves (2005) assevera que software pode ser considerado um conjunto de instruções para que os dados contidos se transformem em informações. Nas palavras de Lummertz (2016, p.1), “o contrato de licença de uso do software corresponde a uma simples cessão do uso, não envolvendo a transferência da titularidade dos direitos autorais relativos ao software”, ou seja, é uma cessão parcial de direitos. Portanto são criados mediante técnica intelectual de um indivíduo, que nesse contexto, é o seu criador e dispõe de direitos autorais⁶ pela sua respectiva criação (obra intelectual).

Contudo, se faz necessário ponderar ainda a respeito da devida realização da tributação em relação ao fornecimento de softwares na época presente, por se tratar de segmento que tende a progredir cotidianamente e a conduzir constantes mudanças abrangentes e diversificadas, já que não apresenta por si só, forma física (corpórea), como também, não consiste em uma simples mercadoria. Em vista disso, para que haja a obtenção de programas de computadores, deve ocorrer a cessão de direitos em contratos por meio da licença de uso (BARTHEM, 2016).

Nesse ponto são acertadas as palavras de Barthem Neto (2016) no que diz respeito ao caráter inovador de tal tema:

O surgimento desses novos desafios evidencia o

6 Conforme Gonçalves (2004), direitos autorais são considerados bens móveis pelo sistema jurídico brasileiro.

agravamento de um problema antigo para o operador do Direito Tributário: dificuldade na definição do tratamento tributário mais adequado às atividades relativas ao fornecimento de softwares, ora tidas como prestação de serviços, sujeitas ao ISS; ora tidas como mercadorias, sujeitas ao ICMS; ou, ainda, ditas inalcançáveis por qualquer um destes tributos, eis que ausentes requisitos necessários às respectivas incidências (BARTHEM NETO, 2016, p. 16).

Assim sendo, há uma seria celeuma em determinar qual a natureza jurídica de um software, como também, quais são os tributos incidentes (ou se deveriam incidir) em seu negócio jurídico (operação). Como se sabe, o software é um bem móvel e de natureza intelectual, o qual é resguardado no âmbito do direito autoral, logo, tendo em vista o regramento do direito privado, denota-se que na cessão de compra ou venda não há transferência de direitos, para que possa advir tributação, v.g., do ICMS.

Destarte, para que se tenha um serviço desta natureza, carece da existência de uma obrigação de fazer, ou seja, precisa-se da entrega de alguma coisa existente, mas, no caso em questão, não há a completa junção dos requisitos fundamentais e necessários para o alcance da classificação desta obrigação, pois, segundo o conteúdo normativo e doutrinário do qual faz uso o direito civil, o tipo de obrigação que condiz com o exemplificado é a obrigação de dar (de ceder o uso da coisa), pela qual não incide tributação estadual (ICMS) ou municipal (ISS). Desse modo, o serviço prestado de forma finalística não se harmoniza aos parâmetros incidentes para o respectivo e devido recolhimento, de acordo com o art. 155, II da Carta Maior⁷, cujo qual possui conteúdo que não pode – ou ao menos em tese – ser deturpado ou subvertido (Constituição Federal, 1998).

Em consonância já se posicionou o Supremo Tribunal Federal

7 Art. 155, 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.

(STF) acerca de tal temática, conforme o seguinte julgado⁸:

[...]

É – Programa de computador ('software'). Tratamento tributário.

Distinção necessária.

Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de 'licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador' – matéria exclusiva da lide -, 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 série e comercializadas no varejo – como a do chamado 'software de prateleira' (off theshelf) – os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.

Em concordância com o Ministro Sepúlveda Pertence, o conceito de mercadoria de acordo com os moldes legais, não inclui bens incorpóreos, já que mercadoria é bem corpóreo destinado ao comércio (RE 176.626-3-SP. Fls. 316). Contudo, sabe-se que a tecnologia cresce e a cada dia toma proporções gigantescas, e com isso, afloram entendimentos para que receitas advindas desses meios sejam condicionadas à subsunção do fato gerador da obrigação a hipótese legal tributária, significando assim, respectiva incidência de tributos nesta nova seara jurídica; que adentra, engloba e impulsiona a sociedade para conhecer novos horizontes.

O Supremo Tribunal de Justiça (STJ) mudou o seu parecer acerca de tal temática quando avaliou que softwares “feitos por empresas em larga escala e de maneira uniforme, são mercadorias, de livre comercialização no mercado, passíveis de incidência do ICMS”, como

8 RE 176.626/SP (STF, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, J. em 10.II.1998).

também, “programas elaborados especialmente para certo usuário exprimem verdadeira prestação de serviços, sujeita ao ISS.

Notadamente, com toda vênua, a tributação de programas de computadores por meio do ICMS⁹ ou do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) - simplesmente ISS -, não tem o devido fundamento do ponto de vista jurídico normativo, pois a natureza jurídica envolvida não está em conformidade com o imposto estadual ou o municipal, tendo em vista que não pode ser classificado (transformado) em mercadoria ou serviço que estão suscetíveis a estas espécies de tributos.

Todavia, a incidência tributária na utilização de *software* vem ganhando respaldo por parte das decisões advindas dos tribunais, demonstrando nesta seara, incertezas e insegurança jurídica para com os parâmetros constitucionais já elencados e principalmente para os contribuintes e operadores do direito. Esta é a realidade que adentra cada vez mais o dia a dia forense no judiciário brasileiro, já que em observação ao posicionamento adotado de modo recente na jurisprudência do STJ, aduz a reafirmação para o entendimento de que a tributação está em conformidade com o que preleciona a Carta Magna e o conteúdo da legislação tributária. Em que pese, podem ainda serem citadas, v.g., as Ações Diretas de Inconstitucionalidades (ADI) no 1.945 e 5.659 com o intuito de requerer declaração de inconstitucionalidade da incidência de tributos sob operações com softwares.

Assim sendo, evidentemente se faz necessário estabelecer limites para a atuação do legislador acerca da tributação de determinados serviços, haja vista tamanha dificuldade para estabelecer diretrizes, bem como, proceder com cautela acerca da inclusão de quais serviços deverão ser tributáveis, já que é perceptível que se tenha uma análise sistemática e concisa da temática para assim, não incorrer em entendimento *sui generis* ou em completo desrespeito ao regramento constitucional.

9 Nas palavras de Hélio Barthem Neto “Os Estados sequer poderiam pretender tributar o software pelo ICMS, eis que, o programa de computador não é mercadoria e como, tal, não pode ser onerado pelo imposto que grava negócios jurídicos mercantis (Barthem, 2016, p. 98).”

3 NORMATIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DO STREAMING

O Direito Tributário obtém na Constituição Federal sua base sistêmica, pois nela se estabelecem as competências tributárias de cada ente da Federação, os limites ao poder de tributar, bem como os princípios que são pilares para interpretação e resolução de impasses jurídicos.

Diante dos novos paradigmas interpostos pelo avanço tecnológico, a matéria de competência tributária passou a operar em um cenário nebuloso, haja vista, nem sempre a aferição das hipóteses de incidência tributária no plano fático é cristalina, tal realidade produz insegurança ao contribuinte e, como já citado, o aumento do litigioso nas questões tributárias.

O núcleo dos conflitos existentes na tributação do streaming ocorre pelo fato de que na economia digital tais atividades não se enquadram plenamente nem no campo do ISS, nem na esfera do ICMS. Dessa forma, a princípio, o streaming foi objeto de disputa entre Estados e Municípios, vez que, o ICMS incide sobre mercadorias e serviços de comunicação e transporte e o ISS sobre os mais variados tipos de serviços, ficando evidente a importante resolução por meio de uma Lei Complementar, conforme dispõe o artigo 146 da Constituição Federal.

Neste sentido, em Dezembro de 2016 instituiu-se a Lei Complementar 157/2016 que altera a LC 116/2003 e autoriza os municípios a cobrar o ISS sobre a “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos”. No entanto, a tributação do streaming não se deu de maneira imediata, a referida LC 157 também delegou aos municípios o papel de alterar suas leis ordinárias e se adequar as novas disposições, respeitando o princípio da anterioridade.

Todavia, no que tange ao ICMS, o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, por meio do Convênio no 106/2017 passou a autorizar que os Estados e o Distrito Federal cobrassem ICMS sobre operações com bens e mercadorias digitais, que são comercializados por meio de transferência eletrônica de dados, mesmo que tenham sofrido adaptações ou possam ser adaptados. O convênio

estabelece que o imposto seja recolhido nas importações feitas através de site ou plataforma que efetue a venda ou a disponibilização da mercadoria digital, ainda que por meio de pagamento por assinatura, com transferência eletrônica de dados no Estado onde é domiciliado o adquirente do bem ou mercadoria digital.

Entretanto, as operações com softwares, sejam via “download” ou “streaming” são regidas por contratos de licença de uso, ou seja, não transferem a titularidade jurídica do bem para o adquirente. Neste diapasão, aduz o jurista Carvalho (2013):

(...) para que o usuário tenha acesso às mensagens arquivadas no site, celebra-se contrato pelo qual ocorre a cessão de direito de uso das peças audiovisuais. Essa cessão possibilita ao consumidor ouvir as músicas e visualizar as imagens na própria página (hipótese mais remota), bem como copiar para seu próprio computador as informações emitidas (hipótese mais corrente). Seja como for, transparece nitidamente que não há, sob qualquer aspecto, transferência de propriedade dos direitos autorais. A propriedade continua com os respectivos autores ou empresas dedicadas ao setor literário, musical ou cinematográfico. Por esse motivo, compreende-se, não poderá incidir, validamente, a regra-matriz do ICM, que pressupõe, como vimos a transferência da propriedade da mercadoria (CARVALHO, 2013, p. 119-120).

Não obstante, em recente decisão o Tribunal de São Paulo concedeu liminar no Processo 1010278-54.2018.8.26.0053 a uma associação civil sem fins lucrativos que representa os interesses das empresas de tecnologia da informação e comunicação, que nos pedidos sustentavam ter o Decreto 63.099/2017, com base no Convênio 106/2017, invadido o campo de atuação de lei complementar regulado no art. 146, III e 155, § 20, XII, ambos da Constituição Federal, “pois ao estabelecerem procedimentos de recolhimento de ICMS sobre bens

digitais, disponibilizados por qualquer meio, determina nova incidência tributária, sem respaldo na Constituição Federal e na Lei Complementar 87/96”.

Ainda, segundo a requerente, o Convênio não respeita a hierarquia normativa das leis e insulta as disposições do artigo 146 da CF, vez que, além do conflito de competências caber tão somente à lei complementar, esta é a única com legitimidade para “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (base de cálculo, fato gerador e contribuintes responsáveis).”

Apesar das recorrentes críticas quanto à aplicação do ICMS nas operações de streaming e de haver Lei Complementar que possibilite a incidência do ISS sobre elas, concerne destacar que ainda há muita discussão se o streaming por se tratar da disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e textos através da internet, pode ser considerado uma prestação de serviço. Pois como ressalta Furtado Junior Midori: “tal disponibilização configuraria obrigação de dar, e não obrigação de fazer, distinção esta imprescindível para determinação da incidência ou não do ISS.”

Tal conjuntura de instabilidade nas prerrogativas de aplicação da tributação as tecnologias digitais é prejudicial, como elucida Carvalho (2013, p. 668-669) “para que determinada ocorrência seja tida como fato jurídico tributário, é imprescindível a satisfação de todos os critérios identificadores tipificados na hipótese geral e abstrata”, haja vista, pondera Carbonar; Meira (2017) “caso não haja a identificação de um critério previsto no antecedente, a concretização da incidência restará inteiramente prejudicada.”

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante disso, conforme demonstrado no decurso do presente artigo, que é convencional ao Poder Público procurar obter novas formas tributáveis para adquirir e adicionar receitas públicas aos cofres Públicos. Todavia, a Carta Maior deve ser respeitada a fim de resguardar o princípio basilar do Estado Democrático de Direito, qual seja, a segurança jurídica. Desse modo, se torna perceptível que a tributação por meio de operações com softwares por intermédio de streaming

não deve ser atribuído incidência de tributos como ICMS e/ou ISS, pois não resta dúvidas quanto a análise dos preceitos normativos legais que: a respeito do ICMS não há transferência da propriedade intelectual, já que utilizam-se de contratos de uso – demonstrando a cessão de direito e não a transferência da propriedade de mercadoria – o que não se enquadra nos requisitos básicos para a respectiva incidência para com o este tributo; bem como também não ocorre a prestação de serviço para que incida a tributação por parte do ISS, restando-se evidenciado que na operação em resalto não ocorre uma verdadeira e legítima obrigação de fazer e, sim, obrigação de dar, demonstrando assim, que não há um serviço efetuado para que haja a devida caracterização do fato gerador a norma nas duas hipóteses destacadas.

Nesse contexto, se faz necessário discutir acerca de possíveis soluções, a qual não se tem a pretensão de esgotamento do tema, haja vista ser um estudo puramente acadêmico e possuir como objetivo maior a introdução de ideias para a resolução de tal conflito. Disto, perdura a discussão de que a operação de software mediante streaming estaria salvo à incidência de tributação, o que tornaria uma atividade lucrativa e um tanto quanto injusta para com outras atividades, que contribuem da sua receita. Em vista disso, a primeira possibilidade plausível seria a instituição do imposto residual da União, que já é mencionado na Carta Constitucional, porém, ainda não há o exercício de sua competência por meio da União, o que poderia trazer resolução a lide. A segunda possibilidade alternativa seria a edição de uma Emenda Constitucional pelo Congresso Nacional que trouxesse em seu conteúdo normativo a incidência tributária e enquadrasse aos requisitos necessários para seu enquadramento de forma constitucional, fazendo com que o Brasil enfrente as controvérsias acerca do assunto.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed. Forense: Rio de Janeiro, 2011.

BARTHEM NETO, Hélio. **Novos desafios da tributação do software no brasil sob as perspectivas do icms e do iss – do corpus mechanicum ao cloud computing**. 2016. 167 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Fundação Getúlio Vargas Escola de Direito de São Paulo, São Paulo, 2016.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 28 Jul. 2018.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>cesso em: 28 Jul. 2018.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 28 Jul. 2018.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>cesso em: 28 Jul. 2018.

_____. **Lei no 9.609 de 19 de fevereiro de 1998**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.htm>. Acesso em: 28 Jul. 2018

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.945/MT.

CARBONAR*, Alberto F. T. S.; MEIRA, Liziane Angelotti. Análise da incidência tributária do icms sobre as operações com softwares via download e streaming. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, Brasília, v. 12, n. 1, p.1-38, jan. 2017. Semestral. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/download/5714/5280>>. Acesso em: 01 Ago. 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no direito**

tributário. Vol. II. Noeses: São Paulo, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método.** 5. Ed., Noeses: São Paulo, 2013.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz; PEROBA, Luiz Roberto; ALHO NETO, João. **Tributação na era digital.** Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-na-era-digital-25082017>>. Acesso em: 01 Ago. 2018.

FRYDMAN, Benoit. **O fim do estado de direito: governar por standards e indicadores.** Trad. Mara Beatriz Krug. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

GODOY, Leonardo Rodrigues de. **Tributação e desenvolvimento: análise dos incentivos fiscais federais para a inovação tecnológica na superação do subdesenvolvimento.** 2018. 323 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2018.

GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. **A Tributação do Software no Brasil.** QuartierLatin: São Paulo, 2005.

JUNIOR, Furtado; MIDORI, Ana; COSTA, Amanda. **Tributação de streaming gera “novo” conflito de competências.** Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-abr-03/opiniao-tributacao-streaming-gera-conflito-competencias>>. Acesso em: 01 ago. 2018.

LUMMERTZ, Henry. **Cobrança de ICMS no download de softwares é prenúncio de conflitos.** Consultor Jurídico. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-jan-06/henrylummertz-icms-download-softwareprenuncio-conflitos>>. Acesso em: 01 Ago. 2018.

MACHADO, Helena; NUNES, João Arriscado. **Uso e representações da ciência e de novas tecnologias nos tribunais e (re)configurações da cidadania.** Disponível em: <<https://www.researchgate.net/publication/328111118>>.

net/profile/Helena_Machado4/publication/277243200_Usos_e_repre
sentacoes_da_ciencia_e_de_novas_tecnologias_nos_tribunais_e_
re_configuracoes_da_cidadania/links/5582b83fo8aeabre46678d4a/
Usos-e-representacoes-da-ciencia-e-de-novas- tecnologias-nos-tri-
bunais-e-re-configuracoes-da-cidadania.pdf>. Acesso em: 01 Ago.
2018.

Cap. 5 PUBLICIDADE E PROPAGANDA ONLINE: A NOVA HIPÓTESE DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISS

Nicollas de Oliveira Aranha Souto¹

RESUMO

O mercado de propaganda e publicidade digital encontra-se em exponencial crescimento, revelando um alto potencial econômico para o Estado através da tributação. Ocorre que, em razão da semelhança do fato material do ICMS-Comunicação e ISS, os tribunais judiciais e administrativos decidiram a matéria ora pelo imposto estadual, ora pelo municipal, criando uma zona de insegurança jurídica. Com o advento da LC 157/2016, a matéria começa a ser pacificada, anexando à lista de serviços do ISS o item 17.07, bem como em razão do estudo técnico das acepções de “comunicação” e “publicidade” para fins fiscais.

Palavras-chave: Publicidade digital. ISS. ICMS-C. Comunicação.

ABSTRACT

The advertisement and publicity digital business is in exponential growth, revealing a high economic potential for the state through taxation. It happens that, as a result of the similar material fact of the

¹ Graduado em Direito pela UFPB, advogado inscrito na OAB/PB, pós-graduando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Email: nicollassoutoadv@gmail.com

ICMS-C and ISS, judicial and administrative courts have decided the matter either by the state tax, or by the municipal tax, creating an uncertainty legal zone. With the advent of LC 157/2016, the matter begins to be pacified, adding the item 17.07 to the list of ISS services, as well as the technical study of the terms “communication” and “advertising” for tax purposes.

Key-words: Digital publicity. ISS. ICMS-C. Communication.

1. INTRODUÇÃO

Impossível falar de publicidade digital sem citar as referências de mercado: Google e Facebook. No mês de abril de 2018, as empresas registraram seus ganhos para o primeiro trimestre em marcas surpreendentes, inclusive diante da repercussão do delicado contexto de vazamento de dados pessoais nas redes sociais, com o escândalo do Facebook e a Cambridge Analytica.

A Alhphabet, matriz do Google, reportou um lucro líquido que alcançou US\$ 9,4 bilhões, um salto de 73% sobre o primeiro trimestre de 2017. Enquanto que a empresa de Mark Zuckerberg avançou 63%, para US\$ 5 bilhões, contra os US\$ \$3,06 bilhões registrados no primeiro trimestre do ano anterior.

Matéria no *Exchange Wire* Brasil informa que o Brasil lidera gastos em *digital ad* na América Latina e deve atingir crescimento de 120% em publicidade móvel esse ano, projeta o *eMarketer*, acentuando-se o valor dado ao meio digital, muitas vezes para promover negócios.

A título de exemplo, os brasileiros detêm a segunda maior parcela de usuários da rede social Instagram, representando 29 milhões de usuários ativos por mês, perdendo apenas para os Estados Unidos. Marne Levine, COO do aplicativo, revelou a importância de seu aperfeiçoamento para o mercado brasileiro em função do grande uso profissional e publicitário, discorrendo que oferecem uma tela criativa para negócios de todos os tamanhos mostrarem seus melhores trabalhos, e as empresas locais estão fazendo isso de uma ótima maneira.

Os dígitos surpreendentes em gastos com publicidade *on-line*

certamente atraíram os olhos do Estado-fisco. Estima-se que até 2019 o Brasil investirá um total de US\$5,79 bilhões na publicidade digital, representando 45,9% dos gastos no setor na América Latina, enquanto que outros países que também representam uma considerável fatia do mercado publicitário digital, como México e a Argentina, apenas 17,6% e 11,5%, respectivamente. Entretanto, apesar da densa importância econômica que a matéria atrai, nos últimos anos os tribunais judiciais e administrativos têm publicado muitas decisões com entendimentos contraditórios acerca da incidência tributária sobre estas atividades, criando uma intensa zona de instabilidade fiscal.

Por meio de uma investigação com foco no constructivismo lógico-semântico, forma de pensamento que parte de um modelo padrão na construção de um sentido linear, com apego ao ordenamento jurídico brasileiro, investiga-se do referencial legislativo e semântico textual as diferentes perspectivas adotadas pelos tribunais responsáveis pelas contradições na temática.

Por vezes, preferem uma análise que percorre os requisitos estritos da regra-matriz de incidência tributária, analisando o critério material técnico de comunicação, publicidade, e concluem pela tributação municipal, aplicando-se o ISS, já por outro lado, em atenção à repercussão geral dada pelo Supremo Tribunal Federal a natureza taxativa da lista de serviços da Lei n.º 116/2003 no *leading case* RE 784439, e pelo veto dado ao item 17.07, se posicionam pela incidência do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), na modalidade comunicação.

Assim, buscando uma parcela destes rendimentos do mercado de dados publicitários em exponencial crescimento, verifica-se como o legislador tributário brasileiro aprimorou a linguagem da regra-matriz de incidência na hipótese do serviço de propaganda e publicidade digital, dentro do referencial do ciclo de positivação, através da LC 157/2016, apaziguando a nebulosa zona de aplicação por vezes atribuída ao ICMS-Comunicação, ao ISS, ou ainda, a nenhum dos tributos, buscando maior segurança e previsão de tributação para o contribuinte, diante das novas modalidades de incidência digital.

2. ISS E O MERCADO DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE DIGITAL

A matéria volta a instigar novas discussões em virtude da atual regulamentação por alguns Municípios brasileiros da mais recente alteração da lista de serviços da Lei Complementar 116/2003, pela inclusão do item 17.25, através da Lei Complementar no 157/2016. A nova hipótese incluída passou a dispor que:

17.25 – Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita) (BRASIL, 2016, 17.25).

A União regulamentou através da norma geral supracitada nova possibilidade de arrecadação de receitas pelo imposto de serviços de qualquer natureza. Entretanto, em atenção a distribuição de competência tributária constitucional do dispositivo do art. 156, III, sendo uma faculdade municipal, apenas alguns entes federativos criaram internamente a sua norma de incidência tributária específica para a matéria, como Porto Alegre, Florianópolis, Curitiba, Vitória e Salvador. Na cidade de São Paulo, a Lei n.º 16.757, publicada em novembro de 2017 entrou em vigor no dia 14/02/2018 (respeitando os princípios da anterioridade e anterioridade nonagesimal), com alíquota fixada em 2,9%, normatizando em seu art.50, item 17.24, pela incidência do ISS sobre materiais de propaganda e publicidade inseridos em qualquer meio. (DORIA, 2017).

Anteriormente a adição expressa da hipótese do item 17.25 pela LC n.º 157/2016, a zona de instabilidade de incidência fez com que alguns Estados se apropriassem da matéria, tributando a publicidade através do ICMS-Comunicação, outras vezes, os Municípios por interpretação extensiva utilizaram o próprio ISS, já que o item 17.06 cita a propaganda e publicidade.

O confuso norte interpretativo que faz direcionar as respectivas leis tem motivo na falta de técnica legislativa no fator material

cravado no texto de ambos tributos, que quando analisadas parcialmente, parecem impor uma bitributação. Isto porque, enquanto o ICMS-C dispõe pela prestação de serviços de comunicação, assemelhando-se à publicidade digital, o ISS reclama serviços de qualquer natureza, incluídos na sua lista a propagando e publicidade.

Buscando solucionar o emaranhado normativo e intenção do legislador, a doutrina aproxima-se do direito privado, ensinando que o principal fator diferenciador da relação entre ICMS e ISS, com apego na legislação do Código Civil, é a dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer, respectivamente. Por exemplo, Luciano Garcia Miguel, citando Marco Aurélio Greco, analisa que:

fazer para dar não é fazer, é dar. Neste caso, temos aquilo que pode denominar-se um fazer para dar, no sentido de o dar corresponder ao momento final do processo formado por uma sequência de etapas de trabalho desenvolvidas pelo vendedor para obter o produto final a ser entregue ao cliente (MIGUEL, 2014, p. 764)

Ocorre que, neste caso, em razão do uso do termo “serviço” estamos sempre diante de um esforço humano para realizar determinada atividade, faltando elementos substanciais para analisar com mais afinidade a temática material do tributo estadual e municipal e aproximar-se dos critérios que impõem a incidência do ICMS-C e do ISS.

2.1 O VERBO DO CRITÉRIO MATERIAL NA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISS E ICMS-C

Em análise da tendência jurisprudencial, até 2015 prevaleceu o entendimento de incidir o ICMS às publicidades digitais, considerando como critério material a prestação de serviço de comunicação. Entretanto, diante da inserção do item 17.25 na lista de serviços tributáveis pelo ISS, por meio da Lei Complementar no 157/2016, a competência municipal se fez exclusiva. Ainda assim a temática requer um estudo mais aprofundo, não nos cabendo vincular entendimento tão

somente a uma prática de técnica legislativa.

Nestes termos, seguindo o campo metodológico dos ensinamos de Lourival Vilanova, responsável por pensar primariamente acerca de uma estrutura cartesiana que unificasse os critérios de aplicação de determinada regra jurídica, doutrina refinada posteriormente por Paulo de Barros Carvalho, que afirmou existir uma “regra-matriz de incidência” (2008, p.81) dos respectivos tributos, possibilitou-se dissecar os seus cinco elementos para o caso em exame: fatores material, temporal e especial no antecedente da norma, e fatores quantitativo (base de cálculo e alíquota) e sujeitos passivo e ativo, no consequente.

Cada um destes termos remonta a uma importância semântica. Aurora Tomazini de Carvalho, com memorável estudo sobre os trabalhos de Paulo Carvalho e em eximia didática dispõe que:

Na expressão “regra-matriz de incidência” emprega-se o termo “regra” como sinônimo de norma jurídica, porque trata-se de uma construção do intérprete, alcançada a partir do contato com os textos legislativos. O termo “matriz” é utilizado para significar que tal construção serve como modelo padrão sintático-semântico na produção da linguagem jurídica correta. E “de incidência”, porque se refere a normas produzidas para serem aplicadas. (TOMAZINI, 2016, p. 390)

Esse padrão de aplicação se divide em critérios, que de acordo com o acontecimento material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo, juntamente com o dispor interpretativo, vão indicar a aplicação de determinada norma jurídica. O desembaraço de aplicação entre os tributos ICMS-C e ISS deve ocorrer a partir do aprofundamento na pesquisa dos termos de seus textos legislativos, para melhor compreensão do critério material.

Seu núcleo é composto por um verbo seguido de complemento. Assim, enquanto o primeiro indica a ação a ser prestada, sempre indicando a realização de uma atividade futura, de predicação inacabada, o segundo apresenta seus elementos, integrando-a.

Quanto à análise da hipótese material do ISS, estabelecida no art. 156, III, CF/88, e art. 10, LC n.0116/2003, segundo Betina Treiger (2014, p.74), seu núcleo é a prestação de serviços de qualquer natureza, discriminada por Marçal Justen Filho (1985, p.80) por uma “prestação de esforço (físico-intelectual) produtor de utilidade (material ou imaterial) de qualquer natureza, efetuada sob regime de Direito Privado, que não caracterize relação empregatícia”.

Assim, em uma relação contratual de natureza privada, a prestação de esforço físico ou intelectual deve ter como objetivo-fim o fornecimento de uma utilidade material ou imaterial. Reforçando o conceito, na didática de Aires Barreto (2003, p.62), temos como uma “Prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial”.

Por sua vez, quando passamos ao estudo do critério material do ICMS-Comunicação, de imediato percebemos a semelhança dos elementos com o tributo municipal, pois o art. 155, II, CF/88, também determina pela prestação de um serviço, acrescentando o específico elemento textual “comunicação”.

Está presente o elemento negocial, cujo núcleo do verbo é uma prestação, discriminado no esforço humano. Nas palavras de Humberto Ávila (2007, p.131): “a competência estadual, no que se refere à instituição do ICMS-C, só surge quando houver ato ou negócio jurídico que tenha por objeto o esforço humano empreendido em benefício de outrem”.

Portanto, dentro do apanhado majoritário e interpretações disseminadas pelos pensadores da ciência jurídica, há consenso pela existência de elementos idênticos entre os dois critérios materiais, como citado anteriormente. É patente que em ambos os casos trata-se de uma ação positiva, comissiva, um esforço humano para a constituição de um fazer que se basta por si próprio, sendo o elemento final da atividade.

De igual modo, percebe-se que este núcleo obrigacional deve fazer parte de um negócio jurídico contratual, que envolve uma prestação onerosa, havendo natureza econômica, sobre a qual irá incidir o critério quantitativo, apurando-se o seu valor com atenção na base

de cálculo e aplicação da alíquota.

Portanto, resta concluir que o verbo do critério material da regra-matriz de incidência destes tributos não nos permite diferenciar e isolar no caso concreto quando deve ser tributada a prestação do serviço por ISS ou por ICMS-Comunicação. Neste sentir, devemos nos ater ao estudo dos respectivos complementos de verbos, objetivando vislumbrar arranjos técnicos particulares que clareiem a incidência.

2.2 ANÁLISE TÉCNICA E SEMÂNTICA DO COMPLEMENTO VERBAL NA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA: “COMUNICAÇÃO” E “PUBLICIDADE/PROPAGANDA”

Acredita-se que, ainda anteriormente a expressa disposição legal na lista de serviços do ISS, através do item 17.25, a partir da lei de 2016, a vinculação publicitária na internet não poderia ser tributada pelo ICMS-Comunicação por fugir do próprio critério material deste imposto, não em razão do núcleo verbal, pois como visto anteriormente, não há critérios suficientes para diferenciá-lo do ISS, mas sim pela contribuição decorrente de seus complementos.

Voltando ao fundamento constitucional, o dispositivo do art. 155, II, revela que o complemento verbal do ICMS-C é justamente o termo “comunicação”. Por sua vez, o art. 156, III, CF/88, e o art. 10, LC n.0116/2003 regulamentam os “serviços de qualquer natureza”, especificados no anexo da sua lista de serviços. E o exemplo do item 17.06 trata exatamente de “propaganda e publicidade”, então cabe realizar considerações.

Como bem discriminou a Juíza do TIT-SP, Vanessa Domene, acompanhada de outros cinco juízes, é imperiosa se fazer a diferenciação da “relação comunicativa” entre o plano da difusão e o da comunicação. Ou ainda, como prefere dispor Humberto Ávila, professor visitante de Harvard Law School, a comunicação induz a um conceito amplo e outro restrito. Vejamos:

O conceito amplo de comunicação abrange a relação onerosa entre emissor e receptor tendo por objeto uma mensagem. Nesta acepção, o conceito

de comunicação tem os seguintes elementos: a) emissor da mensagem; b) receptor da mensagem; c) mensagem; d) indeterminação do receptor; e) unilateralidade da relação entre emissor e receptor; e f) onerosidade relacionada a qualquer atividade comunicativa, independente de quem a suporta

[...]

O conceito restrito de comunicação, em contraposição ao anterior, envolve a

interação onerosa entre um emissor e um receptor que, além de determinado, também paga pela obtenção da mensagem (...) elementos: a) emissor da mensagem;

b) receptor da mensagem; c) mensagem; d) determinação do receptor; e) bilateralidade da relação entre emissor e receptor; e f) onerosidade relacionada à relação interativa, normalmente suportada pelo receptor (ÁVILA, 2007, p.117)

Para o eminente professor, percebe-se que a publicidade se enquadra na primeira classificação, no conceito aberto de comunicação, ou seja, não especifica a quem a mensagem irá atingir, ressaltando a unilateralidade da relação e sua natureza difusa. Segue dispondo que:

O termo propaganda também usado pela CF/88, denota o mesmo sentido: difusão de ideias para público indeterminado. O que interessa, pois, para a ocorrência de difusão é a ação da propagação pelo emissor e não a interação entre emissor e um determinado receptor (...) conceito de esforço humano prestado em benefício de outrem (ÁVILA, 2007, p.123).

De outro lado, a comunicação em sentido restrito possui elementos mais criteriosos, sempre permeada por uma bivalência de sujeitos, um canal, mensagem, repertório, conexão e contexto. Nos termos

descritos por Paulo de Barros Carvalho (2011, p.748), temos que o “processo comunicativo é aquele consistente na transmissão, de uma pessoa para outra, de informação codificada, por meio de um canal, entre emissor e receptor, que possuem em comum, ao menos parcialmente, o repertório necessário para a decodificação da mensagem”.

Incrementando este posicionamento, Neiva Baylon (2013, p.11) em sua dissertação de mestrado descreve nestes mesmos termos que “comunicação para fins de incidência tributária, conforme o artigo 155, II, 30 da Constituição Federal trata-se de prestação de serviço de comunicação e não da comunicação em si. E para que ocorra é necessário um contrato oneroso firmado entre as partes.”

Dois elementos são cruciais para a disruptura interpretativa tributária em estudo. A primeira, quanto a individualização do receptor, e a segunda, quanto a necessidade deste receptor reenviar outra mensagem ao emissor.

Da disposição de Humberto Ávila, é incontroverso que a comunicação aplicada à publicidade e propaganda não dispõe de todos os elementos de complexidade intercomunicativa. Isto porque, a publicidade digital não especifica o seu público de acesso, sendo indeterminado, em razão da sua própria natureza e objetivo de atingir o maior número de pessoas possível. E neste aspecto, direcionada a uma massa indeterminada, muito menos exige a presença de um *feedback*, revelando a falta de interação dos sujeitos, podendo atingir até mesmo pessoas que não possuem compreensão de código (linguagem) para entender a mensagem.

Por sua vez, quanto a comunicação restrita, seus elementos objetivos de identificação de receptor da mensagem e interação entre os sujeitos, revelando a presença de uma contra mensagem, aponta para uma maior complexidade de requisitos. Não se trata apenas de uma difusão de ideias, já que o sujeito receptor deve compreender a mensagem da prestação para haver interação.

Assim, individualizando os respectivos elementos técnicos, inclusive agregando-se também o conceito de obrigação de fazer do direito civil, compreendido como o esforço humano em benefício de outrem, e não a simples disposição de meios, fica claro que o serviço de propaganda e publicidade aproxima-se do critério material do

ISS, e não do ICMS-C, reclamando a tributação municipal, e não a estadual.

Portanto, apenas torna-se possível diferenciar a incidência tributária neste caso quando do exame agregado do critério material em seu núcleo verbal e complemento. O estudo semântico desse último ressalta a expressiva incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza pela inserção de material de propaganda e publicidade em qualquer meio, inclusive no digital, revelando uma natureza de comunicação com elementos indeterminados, quanto ao receptor e interação de sujeitos, não existindo *feedback*.

2.3 ÚLTIMAS DECISÕES DOS TRIBUNAIS PÁTRIOS

É patente que o maior esforço argumentativo pela tributação estadual com o ICMS-C deve-se à repercussão geral dada pelo Supremo Tribunal Federal à taxatividade da lista de serviços da LC n.º 116/2003, no *leading case* RE 784439², e em razão do veto presidencial ao seu item 17.07³. Assim, apesar da competência do Supremo para guardar a matéria constitucional, neste caso a do art. 156, III, escrevendo a linguagem jurisprudencial, vinculando a atuação do Poder Judiciário, *data vênia*, a Suprema Corte se guardou tão somente de elementos estruturais legais, já que como demonstrado acima, a regra-matriz de incidência tributária do serviço de divulgação de propaganda e publicidade digital se aproxima do imposto sobre serviços.

Doutra forma, anteriormente, este mesmo Tribunal já havia se posicionado pela “interpretação ampla” dos serviços da lista da LC n.º 116/2003 sem excluir o seu caráter taxativo e limitativo, o que nos parece mais conveniente, dentro da perspectiva de que a sociedade impõe forças inovadoras e modificativas, principalmente de modalidades de serviços, a todo instante. Neste sentido, ementa do acórdão publicado em 2005 da decisão proferida pela 2ª Turma do STF:

-
- 2 O RE 784439 – Tema 296 do STF – Foi determinado em repercussão geral o caráter taxativo da lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal.
 - 3 Item 17.07: “Veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio.”

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR: LISTA DE SERVIÇOS: CARÁTER TAXATIVO. LEI COMPLEMENTAR 56, DE 1987: SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL: EXCLUSÃO. I - É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos. Cuida-se, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87. II - Precedentes do Supremo Tribunal Federal. III - Ilegitimidade da exigência do ISS sobre serviços expressamente excluídos da lista anexa à Lei Complementar 56/87. IV - RE conhecido e provido (STF - RE 361.829, 2ª Turma, 13/12/2005).

O Superior Tribunal de Justiça em acórdão de 2004 também entendeu que: “Embora taxativa, em sua enumeração, a lista de serviços admite interpretação extensiva, dentro de cada item, para permitir a incidência do ISS sobre serviços correlatos àqueles previstos expressamente” (STJ - REsp 121.428/RJ, 2ª Turma, 16/8/2004).

Ainda assim, muito embora os tribunais já houvessem disponibilizado abertura de plano para considerar que a lista seria taxativa e permissiva à “interpretação ampla” ou “interpretação extensiva”, o novo entendimento com repercussão geral do RE 784439 e a imprudência legislativa do veto ao item 17.07 originário da lista de serviços do ISS, o qual dispunha exatamente sobre serviços de divulgação, disponibilização e inserção de propaganda e publicidade, prejudicaram qualquer nova insurgência interpretativa pela aplicação do ISS em meios digitais.

Por fim, os ânimos permaneciam inalterados na seara administrativa, pois também acabavam por não distinguir a dupla acepção do termo “comunicação”, aproximando-se do que preferiu regulamentar o legislador complementar. Tomando como exemplo a Fazenda do Estado de São Paulo, costumava entender pela aplicação

do ICMS-C, como podemos verificar na resposta à consulta no 186/2005:

5. A atividade publicitária visa tornar públicas informações que pretendem influenciar mercados consumidores através dos diversos veículos de comunicação, sendo, portanto, uma atividade comunicativa. E se for veiculado na forma de serviço, mediante contraprestação de terceiros, ocorre prestação de serviço de comunicação. (Fazenda Pública do Estado de São Paulo, 2005).

O que se percebe é produto do grande abismo reproduzido nas ciências jurídicas entre o mundo acadêmico e o campo da prática, em parte fruto da deficiência das universidades em compreender a intrínseca relação desse estudo em conjunto. É categórico que o ensino do direito deve ser permeado pela técnica doutrinária e pragmática, pois muitas vezes, como demonstrado ao longo deste breve estudo, a construção da linguagem jurisprudencial resta vinculada obrigatória e impropriamente a uma finalidade dogmática controversa, em nome da manutenção do ciclo de posituação.

Afastando-se do fato gerador do ISS, os tribunais e fiscos administrativos estaduais, para manter a uniformidade da construção normativa frente a vedação do item 17.07 da lista de serviços de ISS, bem como pela repercussão geral da sua taxatividade com o *leading case* RE 784439, acabaram por impor referencial interpretativo ao critério da materialidade, *data vêniam*, reducionista.

Como explicaram os doutrinadores supracitados, não consideraram a acepção ampla e restrita implícitas na comunicação, que deve ser apreendida de maneira técnica para estabelecer uma relação de segurança jurídica do Estado ao contribuinte, já que as alíquotas entre estes impostos são bastante diferenciadas: o estadual, de 25% a 30%, e o municipal de 2% a 5%.

Assim, se em um determinado momento a grande maioria dos Estados vinha aplicando a tributação pelo ICMS-C, arrecadando pela letra da legalidade imposta pelo Poder Judiciário imposição de

alíquota entre 25% a 30% sobre a base de cálculo, no momento da distribuição pela Lei Complementar no 157/2016 da nova hipótese de competência do ISS, cidades como São Paulo, Porto Alegre, Florianópolis, Curitiba, Vitória e Salvador passaram a ser os novos sujeitos ativos, arrecadadores da tributação, sem qualquer mudança do critério material.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

É certo que o acréscimo legislativo requer dos contribuintes novas obrigações acessórias, porém, de menor encargo. Se por um lado fica fixada a obrigação das empresas em emitir Nota Fiscal de Prestação de Serviços, bem como recolher o ISS a partir do início da vigência da lei nos respectivos municípios que exercerem a faculdade de competência tributária da hipótese de inserção de material de publicidade e propaganda em qualquer meio, inclusive no digital, por outro, pode-se afirmar que fica afastada a hipótese de insegurança jurídica e ônus excessivo, já que por vezes os Estados acabavam atuando os grandes “publishers online” no critério material de prestação de serviço de comunicação do ICMS-C.

Com gastos cada vez mais surpreendentes, chegando a incrível marca de US\$ 14,7 bilhões na América Latina até 2022, segundo o eMarketer, os gastos com publicidade na internet necessitavam de atenção e específica regulamentação.

A nova hipótese do item 17.25 à lista da LC n.o 116/2003, em atenção a legalidade e sua taxatividade, confirmou que pela intrínseca letra legislativa anteriormente estes serviços não se serviam à incidência do ISS. Entretanto, há muito a criteriosa definição material e a técnica da semântica do termo “comunicação” revelada pelos doutrinadores marcava o incerto terreno fiscal que o legislador tributário havia acertado.

Assim, com a alteração da LC 116/2003, dar-se aplicação ao sentido técnico aberto de comunicação, ficando pacificada a contradição, passando os municípios a ter autorização legal para cobrar o ISS sobre os serviços de inserção de material de propaganda e publicidade realizados por veículos online, bem como por empresas de mídia indoor (veiculação de publicidade em elevadores, shoppings, metrô,

etc.) e por veículos outdoor. Vale lembrar que a veiculação de publicidade realizada em jornais, revistas, rádio e TV abertos, continua não tributada, diante da imunidade disposta em letra de lei da Carta Maior.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Imposto sobre a prestação de serviços de comunicação. Conceito de prestação de serviço de comunicação. Intransitabilidade das atividades de veiculação de publicidade em painéis e placas. Inexigibilidade de multa** in Revista Dialética de Direito Tributário n. 143, 2007.

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei.** São Paulo: Dialética, 2003.

BAYLON, Neiva Aparecida. **Imposto sobre prestações de serviço de comunicação: pressupostos para sua incidência.** PUC-SP; 2013.

BRASIL. **Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Fazenda Pública do Estado de São Paulo. **Resposta à Consulta nº 186/2005, de 10 de novembro de 2005.** Disponível em <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/1862005.htm?vid=sefaz_respct:vrespct>. Acesso em: 31/07/2018.

BRASIL. **Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 10/05/2018.

BRASIL. **Lei Complementar no 157, de 29 de dezembro de 2016.** Altera a Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no

8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp157.htm#anexo>. Acesso em: 10/05/2018.

BRASIL. STF - RE 784439 RG, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, julgado em 13/08/2010, DJe-154 DIVULG 19-08-2010 PUBLIC 20-08-2010 EMENT VOL-02411-05 PP-01151 RTFP v. 18, n. 94, 2010, p. 452-454. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=3891357&numeroProcesso=615580&classeProcesso=RE&numeroTema=296>>. Acesso em: 05/05/2018.

BRASIL. STJ - REsp 121.428/RJ, 2ª Turma, 16/8/2004. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2016-jul-20/consultor-tributario-divulgacao-publicidade-internet-nao-sofre-incidencia-iss>>. Acesso em: 25/05/2018.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**, 5ª ed. ampl. rev. – São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 748.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, 6ª ed., São Paulo: Saraiva, 2008.

FERRAZ, Karen. **ISS na atividade de veiculação online de publicidade**. Disponível em <<https://www.exchangewire.com.br/2018/01/30/iss-na-atividade-de-veiculacao-online-de-publicidade/>>. Acesso em: 02/05/2018.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **A regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços.** In O direito tributário: Entre a forma e o conteúdo / Moreira, André Mendes [et al.]. – São Paulo : Noeses, 2014.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O Imposto Sobre Serviços Na Constituição.** São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1985.

Cap. 6 TRIBUTAÇÃO SOBRE OS SOFTWARES DE STREAMING: UMA ANÁLISE À LUZ DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Maria Paula Medeiros Gonçalves¹
Márcio Alexandre Diniz Cabral²

RESUMO

Este artigo explora a tributação sobre novas tecnologias, precisamente sobre as plataformas de *streaming*, de modo a analisar o ente federativo competente para tributar, haja vista o grande avanço dessas plataformas no meio digital. Utilizar-se-á a metodologia dedutiva indireta. A fim de explorar livros, artigos, jurisprudências e legislações vigentes, com a finalidade de buscar uma solução acerca do ente competente para tributar, distinguindo os termos mercadoria e serviço. De modo a clarear uma possível atipicidade atual para tributar, sendo o caso, portanto, de uma proposta de emenda constitucional,

- 1 Bacharelanda em Direito pelo Centro Universitário de João Pessoa (UNIPÊ). Estagiária do Tribunal de Justiça do Estado da Paraíba. *E-mail*: mariapaulamedeiros6@gmail.com.
- 2 Professor orientar Doutor em Ciências Jurídicas e Sociais na *Universidad del Museo Social Argentino* (UMSA) reconhecido pela Universidade Federal de Campina Grande (UFCG). Mestre em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco (UNICAP). Professor do Programa de Pós-Graduação *lato sensu* e Graduação em Direito do Centro Universitário de João Pessoa (UNIPÊ). *E-mail*: cabralmarcio@hotmail.com.

tendo como resultado a criação de uma nova espécie tributária para tratar das plataformas de *streaming*, todavia capaz de não aumentar demasiadamente o custo para que os usuários continuem com um fácil acesso.

Palavras-chave: Tributação. *Streaming*. Mercadoria. Serviço. Atipicidade.

ABSTRACT

This article explores the taxation on new technologies, precisely on the platforms of streaming, with the purpose analyze the federative entity competent to tax, given the great advance of these platforms in the digital environment. It will be used the indirect deductive methodology. In order to explore books, articles, jurisprudence and legislation, with an aim to find a solution about the competent entity to tax, distinguishing the terms merchandise and service. In order to clarify a possible current atypicality to tax, where applicable, therefore, a proposal for constitutional amendment, resulting in the creation of a new tributary species to deal with the platforms of streaming, however able not to increase too much the cost for users to remain with easy access.

Keywords: Taxation. Streaming. Merchandise. Service. Atypicality.

INTRODUÇÃO

As plataformas de *streaming* cresceram de forma exponencial no mundo digital, desencadeando interesses tributários por parte das Fazendas Públicas, sejam elas Estaduais ou Municipais, a fim de arrecadar dinheiro para seus cofres públicos, já que os conteúdos disponibilizados por esses *softwares* até o ano de 2016 não sofriram qualquer tipo de tributação, sendo, portando, de fácil e melhor acesso aos consumidores finais, por conta de seu baixo custo, entretanto, é inegável a transcendência econômica configurada. Nesse contexto, o presente artigo busca analisar o ente competente para tributar sobre esta figura.

Para tal, partir-se-á da definição das plataformas de *streaming*, de modo a verificar as definições também de mercadoria e serviço sobre o enfoque da transferência eletrônica de dados. Indubitavelmente, reside nesses dois conceitos o conflito de competências que, hoje, se têm instaurado entre Estados e Municípios, uma vez que, entendendo ser as plataformas de *streaming* uma mercadoria, o ente competente para tributar será o Estado, por meio do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços (ICMS), em contrapartida, restando caracterizada uma prestação de serviços, inverte-se a figura, tendo como ente competente para cobrar o tributo, o Município, por meio do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Entretanto, ainda existe a possibilidade de os conteúdos existentes nas plataformas de *streaming* não caracterizarem uma mercadoria e, muito menos, um serviço e, deste modo, qual seria o motivo do conflito de competências entre os dois Entes Federativos? Será que o que ocorre, no presente momento, não é uma atipicidade tributária? Deste modo, conseguiríamos continuar tributando por analogia?

Esperamos que ao final do artigo possamos demonstrar uma solução válida, ou, ao menos, uma reflexão dos leitores sobre a problemática deste presente trabalho. Para isto, seguiremos traçando o conflito de competências tão acirrado que se instalou pela busca da finalidade fiscal da tributação, bem como demonstrando a necessidade de uma lei complementar à luz do texto constitucional. Por fim, analisaremos a possibilidade de tributação a partir da posição dos Tribunais presentes no ordenamento jurídico brasileiro.

Tudo isso, por meio da base metodológica dedutiva indireta que será esmiuçada por meio de livros, artigos, jurisprudências e legislações vigentes.

Pois bem, o presente artigo visa analisar a possibilidade de tributação das plataformas de *streaming*. Para tanto, inicialmente, será estudado o real sentido deste *software*, bem como as definições de mercadoria e serviço, ao passo de tentar inseri-lo em uma dessas duas espécies. A seguir, será examinado o conflito de competências tributária instaurado entre Estados e Municípios, bem como a busca para uma solução pela órbita constitucional. Também, serão analisados os

casos julgados pelos tribunais brasileiros sobre o *streaming*, buscando suas posições sobre a tributação das crescentes plataformas no meio digital. Por fim, tentar-se-á responder o questionamento que batiza o presente trabalho, isto é, existe fato gerador capaz de sofrer tributação nas plataformas de *streaming*? Sendo positiva a resposta, qual Ente Federativo competente?

1 DEFINIÇÃO DAS PLATAFORMAS DE STREAMING

A real definição de tradução do vocábulo *streaming*, no português, se constitui por “fluxo contínuo” ou simplesmente pela palavra “transmissão”³, haja vista que na sua origem, em inglês, a palavra *stream* significa córrego ou riacho, e por isto, a palavra *streaming* remete para o fluxo, sendo que no âmbito da tecnologia, indica um fluxo de dados ou conteúdos multimídia.

Assim, denota-se que o *streaming* é uma tecnologia em que se envia informações multimídia, pela transferência eletrônica de dados, através de redes de computadores, como a internet, tendo sido criada para alavancar nas conexões.

Têm-se, assim, que as plataformas de *streaming* ou, conhecidas também por *broadcast*, são tecnologias desenvolvidas com o grande avanço da internet, de modo que o usuário alcança determinados conteúdos em tempo real, como por exemplo, vídeos, áudios ou filmes, sem a necessidade de realizar o seu *download* para ter acesso ao conteúdo já que a transmissão é simultânea, conforme se depreende:

Streaming ou broadcast é o nome da transmissão de áudio e/ou vídeo pela internet. É uma tecnologia que permite transmitir áudio e vídeo sem que o usuário realize o download de todo o conteúdo transmitido antes de ouvir ou assistir como acontecia antigamente. Agora a transmissão é feita de modo contínuo, ou seja, enquanto o ouvinte/espectador está ouvindo/assistindo (SITEHOSTING).

Denota-se que com essa inovação digital, o usuário não realiza a

3 Tradução livre

aquisição desses conteúdos, obtendo apenas uma cessão provisória para acessá-los, haja vista que só perdurará enquanto o usuário efetivar o pagamento da mensalidade.

Pois bem, com o grande avanço da internet surgiram dois modelos para se ter acesso aos conteúdos disponíveis na rede mundial de computadores, o *download* e o *streaming*, este último, objeto do presente trabalho. Entretanto, quando se acessa um conteúdo através de *download* não há possibilidade de transmiti-lo de forma simultânea como ocorre com as plataformas de *streaming*, haja vista que se torna necessário o usuário esperar a conclusão da transmissão do arquivo em seu computador para que possa ter acesso ao conteúdo baixado.

Com o fim de confirmar o exposto acima, têm-se a desvantagem em se fazer um *download* em detrimento de utilizar-se a recente inovação de plataforma em formato de *streaming*:

Nesse contexto entra o streaming, que se difere dos downloads por ser um fluxo contínuo de transmissão de informações que não permanece na posse do receptor do sinal e pode ser consumida no mesmo momento da solicitação de transferência. Ou seja: primeiramente, embora no streaming também haja uma parcela de download, o conteúdo transferido serve apenas para ser remontado, convertido em som ou imagem e consumido no mesmo instante. Depois, nenhum dado recebido no aparelho ali permanece, uma vez que, tais quais os sinais recebidos por um aparelho televisor ou de rádio, não há armazenamento de mídia na unidade física (NETO, 2016, p. 30).

Atualmente, têm-se vários programas em formato de *streaming*, haja vista a praticidade em ter acesso aos conteúdos disponíveis, como por exemplo:

Há diversas formas e tipos de transmissão de áudio e vídeo. Por exemplo, *YouTube*, NETFLIX e *Spotify*

são impulsionadores do serviço de *streaming* em todo o mundo. Estas plataformas utilizam *streaming On Demand*, ou seja, o *streaming* de áudios e vídeos armazenados em disco, funcionando do mesmo modo que o *streaming* ao vivo, porém, com arquivos armazenados nos servidores podendo ser reproduzidos 24 horas por dia, sem restrições (SITEHOS- TING, grifo nosso).

Assim, conforme explanado acima, a plataforma de *streaming* dispõe de diversas vantagens para seus usuários, inclusive, no que diz respeito ao baixo custo para se ter acesso aos conteúdos, haja vista não configurar um fato gerador passível de tributação, já que o usuário só tem acesso se estiver *online*, conforme será demonstrado ao longo do presente trabalho.

1.1 DEFINIÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇO À LUZ DA TRANSFERÊNCIA ELETRÔNICA DE DADOS

Para delimitar a possibilidade de tributação para as plataformas de *streaming* é necessário definir a mercadoria e o serviço visando a transferência eletrônica de dados, para investigar se os conteúdos disponibilizados aos usuários por meio do *streaming* são tidos como mercadoria ou serviço, para que seja direcionado o tributo cabível, ou então, para demonstrar a atipicidade dessa relação entre o usuário e as empresas que se utilizam dessas plataformas como o *YouTube*, *NETFLIX*, *Spotify*, *DEEZER*, não ocorrendo portanto, o fato gerador tributável, como será o caso do presente trabalho.

Pois bem, têm-se, de maneira bem simplificada e com muita propriedade, que “[...] o ‘conjunto de mercadorias’ compreende os bens móveis que estão no mundo dos negócios com finalidade comercial.” (ALEXANDRE, 2017, p. 695).

Na obra do mesmo autor, encontra-se uma definição semelhante:

Mercadoria é o bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo circulatório econômico. Tanto que o que caracteriza, sob

certos aspectos, a mercadoria é a destinação, porque aquilo que é mercadoria, no momento que se introduz no ativo fixo da empresa, perde esta característica de mercadoria, podendo ser reintroduzido no processo circulatório, voltando a adquirir, conseqüentemente, essa conotação de mercadoria (BORGES, 1980 apud ALEXANDRE, 2017, p. 695).

Assim, percebe-se que para ser tido como mercadoria é necessário a finalidade comercial juntamente com o processo circulatório, ou seja, para se ter uma mercadoria tributável pelo ICMS, através de uma de suas hipóteses de incidência que é a circulação de mercadorias, têm-se que, obrigatoriamente, observar a transferência da titularidade do bem, conforme assevera o catedrático professor da Universidade de São Paulo (USP): “[...] ‘Circulação’, por sua vez, é a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, com a conseqüente mudança de patrimônio.” (CARVALHO, 2015, p. 756).

Outrossim, como nos conteúdos disponibilizados pelas empresas de *streaming* não há transferência eletrônica dos dados capazes de caracterizar a circulação de mercadorias dentro do comércio eletrônico, mas, na verdade, conforme explanado acima, os conteúdos de *streaming* permitem apenas que os seus usuários tenham acesso de forma *online* e simultânea, podendo acessá-los sempre que quiser, desde que estejam pagando o valor mensal para tanto e que esteja *online*. Tudo isso, já que não há a transferência da titularidade do conteúdo, permanecendo o usuário como mero espectador e, por este motivo, não há que se falar em mudança de patrimônio do bem.

Assim, percebe-se que os conteúdos de *streaming* não caracterizam hipótese de incidência do ICMS, já que “as operações com [...] ‘streaming’, são regidas por contratos de licença de uso, as quais não transferem efetivamente a titularidade jurídica do bem digital, impossibilitando, assim, a incidência da exação.” (CARBONAR; MEIRA, 2017, p. 468). Exação nesse caso, refere-se à hipótese de incidência do ICMS neste tipo de operação.

Neste mesmo sentido:

[...] para que o usuário tenha acesso às mensagens arquivadas no site, celebra-se contrato pelo qual ocorre a cessão de direito de uso das peças audiovisuais. Essa cessão possibilita ao consumidor ouvir as músicas e visualizar as imagens na própria página (hipótese mais remota), bem como copiar para seu próprio computador as informações emitidas (hipótese mais corrente). Seja como for, transparece nitidamente que não há, sob qualquer aspecto, transferência de propriedade dos direitos autorais. A propriedade continua com os respectivos autores ou empresas dedicadas ao setor literário, musical ou cinematográfico. Por esse motivo, compreende-se, não poderá incidir, validamente, a regra-matriz do ICM, que pressupõe, como vimos a transferência da propriedade da mercadoria (CARVALHO, 2013, p. 119-120 apud CARBONAR; MEIRA, 2017, p. 468).

Outrossim, no tocante a definição de serviço, “num primeiro momento, pode-se conceituar serviço como todo o esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa (em favor de outrem).” (BARRETO, 2003, p. 29). Assim, percebe-se que “serviço” se configura em uma obrigação de fazer.

Nessa mesma linha, pode-se dizer que o “Serviço é qualquer prestação de fazer, de prestar atividade a outrem.” (CASSONE, 2012, p. 368). Assim, quando se observa as plataformas de *streaming*, em que existe a transferência eletrônica de dados de forma *online*, visualizam-se conteúdos como áudios, vídeos, filmes, que estão à disposição do usuário que efetua o pagamento da mensalidade daquela empresa para poder acessá-lo. Sendo assim, esses conteúdos não configuram uma obrigação de fazer, ou seja, não caracteriza um serviço, haja vista estar o conteúdo disponível a qualquer momento e podendo ser acessado por uma gama de pessoas ao mesmo tempo. Portanto, não há que se falar em tributação das plataformas de *streaming* pelo ISSQN, por existir na realidade uma obrigação de dar.

Entretanto, foi promulgada a Lei Complementar no 157, de 29 de dezembro de 2016 (LC no 157/2016), que incluiu o tópico 1.09 na lista de serviços anexa à Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003 (LC no 116/2003), restando assim redigido:

1.09 – Disponibilização, **sem cessão definitiva**, de conteúdos de áudio, vídeos, 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. (Grifo nosso).

Como se denota, os serviços de *streaming* foram introduzidos como uma espécie de “serviço” tributável por meio do ISSQN, entretanto, ao promulgar esta lei, denota-se que foi introduzido pelo Poder Legislativo Federal, mais uma vez, regra inconstitucional no ordenamento jurídico (GRUPENMACHER, 2016).

A advogada e pós doutora em direito, continua afirmando que “não temos qualquer dúvida de que os contratos de streaming não se subsumem à definição de serviço para fins de incidência de ISS e, portanto, não se inserem na materialidade do referido imposto” (GRUPENMACHER, 2016).

Tudo isso porque, como é sabido, o art. 156, III da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88) é claro ao dispor que os Municípios podem instituir ISSQN sobre serviços de qualquer natureza, desencadeando-se, assim, uma obrigação de fazer para que este serviço seja prestado.

Portanto, sendo o *streaming* uma plataforma de distribuição de dados, não ficando armazenados os conteúdos acessados pelos usuários, não há que se falar em prestação de serviços capaz de caracterizar uma obrigação de fazer por parte das empresas que possuem a plataforma em questão, do mesmo modo que, conforme explanado acima, não configura circulação de mercadoria.

2 CONFLITO DE COMPETÊNCIAS E NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR À LUZ DO ART. 146, III DA CRFB/88

É inegável que com o grande avanço da internet e surgimento de novas tecnologias, os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), tenham se interessado com os conteúdos disponibilizados pelo *e-commerce*, afim de arrecadar dinheiro para os cofres públicos, para cumprir com a finalidade fiscal do tributo.

Desse modo, Estados e Municípios têm buscado, de acordo com as suas competências, regular a incidência tributária sobre as aplicações da tecnologia de *streaming*, com a finalidade precípua de ampliar a arrecadação tributária, de modo a suprir os déficits orçamentários. E, para tanto, estes entes federativos criaram normas, com o objetivo de tornar possível a cobrança do ICMS e do ISSQN sobre essa nova forma de uso da internet, gerando, entretanto, conflito de competências, que repercutiram em discussões sobre a constitucionalidade e legalidade da incidência destes impostos, estadual e municipal, respectivamente, sobre as plataformas de *streaming* (JUNIOR; MIDORI; COSTA, 2018).

Quando a CRFB/88 estabeleceu a repartição da competência tributária, dispondo expressamente e taxativamente quais tributos poderiam ser exigidos por cada ente federativo, não há dúvidas de que visou afastar o fenômeno da bitributação, com o fim de garantir segurança jurídica ao contribuinte:

Ocorre a bitributação quando entes tributantes diversos exigem do mesmo sujeito passivo tributos decorrentes do mesmo fato gerador.

Em face de a Constituição Federal estipular uma rígida repartição de competência tributária, a bitributação está, como regra, proibida no Brasil e os casos verificados normalmente configuram conflitos aparentes de competência, devendo, portanto, ser resolvidos à luz dos respectivos dispositivos constitucionais (ALEXANDRE, 2017, p. 260).

Mesmo sendo este fenômeno proibido no Brasil, ao final do ano

de 2017, começaram a ser promulgadas normas no ordenamento jurídico, buscando permitir a incidência de dois impostos com competências distintas, quais sejam: ICMS e ISSQN, sobre as plataformas de *streaming* (JUNIOR; MIDORI; COSTA, 2018).

No que tange ao âmbito estadual, competente para cobrança do ICMS, conforme previsão no art. 155, II da CRFB/88 e com o fito de tributação, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) emitiu o Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017, com a finalidade de disciplinar o procedimento para cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados, tais como os conteúdos previstos nas plataformas de *streaming*, haja vista que em sua cláusula terceira, dispõe:

Cláusula terceira O imposto será recolhido nas saídas internas e nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a venda **ou a disponibilização**, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital. (Grifo nosso.)

Assim, com a edição deste convênio, resguardado, o Estado de São Paulo já publicou um Decreto, o qual teve por finalidade introduzir alterações no Regulamento do ICMS, tratando-se do Decreto no 63.099, de 22 de dezembro de 2017 (Decreto no 63.099/2017).

Entretanto, este Decreto no 63.099/2017 violou o princípio da legalidade, previsto no art. 150, I da CRFB/88, que proíbe os entes federativos de exigirem ou aumentarem tributos sem lei que o estabeleça, contudo, no que se refere a esta “guerra fiscal” que se instalou sobre a tributação das plataformas de *streaming*, Estados e Municípios não tem costumado respeitar essa limitação ao poder de tributar.

Sendo assim, o conflito de competência tributária se instalou quando o CONFAZ editou o Convênio ICMS 106, de 29 de

setembro de 2017, permitindo que Estados pudessem criar legislações para cobrança do ICMS sobre as plataformas de *streaming*, tendo como ponto de partida para o conflito, o Estado de São Paulo ao publicar o Decreto no 63.099/2017, visando tributar os usuários das plataformas de *streaming*, já que os conteúdos das plataformas eletrônicas ficam à disposição destes “supostos contribuintes”.

Sabido que está ocorrendo um conflito de competências por existir também no ordenamento jurídico pátrio a LC no 157/2016, que conforme exposto no tópico 1.1 do presente trabalho, incluiu na lista anexa à LC no 116/2003, o tópico 1.09, dispondo que “a disponibilização, sem sessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e textos por meio da internet” são espécies de serviço tributável por meio do ISSQN.

Com isso, “[...] alguns municípios passaram a editar normas a fim de regulamentar a cobrança de ISS sobre o streaming, como a Lei 16.757/2017 e a Lei 6.263/2017, dos municípios de São Paulo e Rio de Janeiro, respectivamente.” (JUNIOR; MIDORI; COSTA, 2018).

Percebe-se que, no caso do Estado e Município de São Paulo, o conflito de competência tributária literalmente já foi instaurado e, para evitar a bitributação, estão recorrendo ao Poder Judiciário, como foi o caso de uma associação civil sem fins lucrativos que representa os interesses das empresas do setor de tecnologia que, no curso do processo no 1010278-54.2018.8.26.0053, conseguiu uma liminar afastando os efeitos do Decreto no 63.099/2017 (JUNIOR; MIDORI; COSTA, 2018).

Posto isso, adentra-se ao assunto de conflito de competências, buscando solucioná-lo, e para isso, necessário se faz observar a literalidade do art. 146, I e III, alínea “a” da CRFB/88:

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;
[...]

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

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. (Grifo nosso).

Assim, quando o Estado de São Paulo edita um Decreto para a partir disso, começar a cobrar o ICMS sobre um novo fato gerador, inovando no ordenamento jurídico, sem falar no conflito de competências instaurado, acaba por violar este dispositivo constitucional, cabendo apenas a uma lei, da espécie complementar, dispor sobre os assuntos tratados pelo Decreto no 63.099/2017. De igual modo, quando um município promulga uma lei, dispondo sobre a tributação do ISSQN sobre a “disponibilização, sem sessão definitiva [...]”, que é o caso dos conteúdos previstos nas plataformas de *streaming*, como foi o caso da Lei 16.757/2017 e da Lei 6.263/2017, dos municípios de São Paulo e Rio de Janeiro, respectivamente, violam demasiadamente o previsto pelo Constituinte de 1988.

Portanto, uma solução para o conflito de competências que, nos dias atuais, se instaurou no ordenamento jurídico pátrio, é a obediência ao disposto constitucionalmente, promulgando-se uma Lei Complementar, a fim de resolver este infortúnio instaurado pelos Estados e Municípios.

3 DA POSIÇÃO DOS TRIBUNAIS SOBRE A POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO

O Supremo Tribunal Federal (STF) possui entendimento sumulado e, portanto, de observância obrigatória por todas as instâncias inferiores do Poder Judiciário e pela Administração Pública, previsto na Súmula Vinculante 31⁴, quanto a inconstitucionalidade da incidência do ISSQN sobre operações de locação de bens móveis. Pois bem, ao editar esta Súmula Vinculante, o STF barrou a tributação sobre as locações de bens móveis, como filmes, documentários, CD's.

Partindo dessa premissa, o que se têm atualmente com as plataformas de *streaming* é uma versão atualizada das lojas de locadoras

4 Súmula Vinculante 31 - É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

físicas que existiam anteriormente, já que, como visto no presente trabalho, a plataforma permite que o usuário tenha acesso ao conteúdo disponibilizado via internet por meio do pagamento mensal, sabendo-se, portanto, que isso não configura a prestação de um serviço, e sim a disponibilização do conteúdo ali presente, configurando assim, em uma obrigação de dar.

Não obstante, por mais que visualizemos uma obrigação de dar, seguindo o entendimento também do STF, no julgamento do Recurso Extraordinário no 176.626-3 - SP (RE no 176.626) ainda em 1998, ao realizar seu voto, o Ministro Relator Sepúlveda Pertence manifestou-se no sentido de que “não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador” — matéria exclusiva da lide —, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS [...]”⁵.

Nesse sentido, quando as plataformas de *streaming* apenas disponibilizam o conteúdo do filme, música, áudio, para o usuário, sem que se faça um *download* para o computador, o usuário possui apenas uma cessão do direito de uso daquele bem, haja vista que realiza o pagamento mensal para acessá-los. Destarte, não seria correto voltar os olhos para os conteúdos das plataformas de *streaming* como se fossem uma mercadoria, haja vista o conteúdo não ser transferido para o patrimônio do usuário, portanto, poderia dizer que não cabe também a incidência de ICMS sobre essas plataformas digitais.

Passando-se para uma discussão mais atual sobre as plataformas de *streaming*, têm-se um intenso debate no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ) acerca da cobrança de direitos autorais incidentes sobre estas plataformas, tendo ocorrido, inclusive, uma audiência pública para que os Ministros se familiarizassem com o tema antes de julgar o Recurso Especial no 1.559.264 - RJ (REsp no 1.559.264).

A síntese do caso discutido pelo STJ, consiste no fato de o Escritório Central de Arrecadação e Distribuição (ECAD) ter tentado

5 Recurso Extraordinário no 176.626-3, Primeira Turma, Supremo Tribunal Federal, Relator: Min. Sepúlveda Pertence, Julgado em 10/11/1998, Publicado no DJE em 11/12/1998.

uma ação em face de uma emissora de rádio, que utilizava as duas modalidades de *streaming* no campo musical⁶, ou seja, disponibilizava na plataforma tanto conteúdos exclusivos da internet, bem como apenas retransmitia o conteúdo da rádio. Por este motivo, o promovedor requereu o pagamento dos direitos autorais.

O que interessa para fins do presente trabalho são os entendimentos de dois Ministros quanto as plataformas musicais do *streaming*, desencadeando em votos totalmente desconexos. Para o Ministro Relator Ricardo Bôas Cueva “[...] diferentemente do que acontecia há poucos anos, hoje, o que importa é o acesso, e não mais a propriedade ou a posse da mídia física (seja vinil, CD ou qualquer outra forma de corporificação da obra) ou virtual”⁷, complementando ainda o Ministro Relator:

[...]considerando-se o contexto da sociedade da informação, o conceito de público ganha novos contornos, afastando-se ainda mais da sua tradicional noção. Público já não mais é, como na era analógica, um conjunto de pessoas que se reúnem e que têm acesso à obra ao mesmo tempo. Público é agora a pessoa que está sozinha, mesmo em casa, e que faz uso da obra onde e quando quiser. Isso porque **o fato de a obra intelectual estar à disposição, ao alcance do público, no ambiente coletivo da internet, por si só, é capaz de tornar a execução musical pública.** Os conceitos até aqui delineados (transmissão, comunicação ao público e execução pública, veiculados,

6 A fim de curiosidade, o gênero do *streaming* se divide em duas espécies no campo musical, quais sejam: *simulcasting* e *webcasting*. Na primeira espécie há uma transmissão de um programa gerado por outros meios, seja um rádio ou uma televisão, de forma simultânea pela internet, não havendo interação do usuário, enquanto que na segunda espécie, o conteúdo oferecido pelo provedor é transmitido pela internet, podendo o usuário intervir na ordem de execução.

7 Recurso Especial no 1.559.264 / RJ, Segunda Seção, Superior Tribunal de Justiça, Relator: Min. Ricardo Villas Bôas Cueva, Julgado em 08/02/2017, Publicado no DJe em 15/02/2017.

respectivamente, nos artigos 50, incisos II e V, e 68, § 20, da Lei no 9.610/1998), associados às alterações da noção de público produzidas pelas novas tecnologias permitem concluir que **a transmissão digital via streaming é uma forma de execução pública.** (Grifo nosso).

Ao analisarmos as partes mais relevantes do voto, denota-se que o Ministro Relator do REsp no 1.559.264, considera as plataformas de *streaming* como de execução pública, independentemente do usuário escolher a ordem de seleção musical que irá ouvir, como ocorre com o *webcasting*, o que importa para ele é a mera disponibilização das obras para o público. De modo crítico, o Min. Ricardo Bôas Cueva, com todo o respeito que lhe convém, confundiu-se ao dispor que a disponibilização das obras ao público é tida como uma execução pública e não como o exercício do direito de reprodução, conforme observaremos com o voto divergente e vencido do Ministro Marco Aurélio Bellizze.

Ainda no julgamento do REsp no 1.559.264, o Ministro Marco Aurélio Bellizze pediu vistas dos autos e votou de forma divergente, demonstrando seu entendimento:

A redação do art. 50, VI, da Lei n. 9.610/98, determina que a reprodução corresponde à cópia de um ou vários exemplares de uma obra literária, artística ou científica ou de um fonograma, de qualquer forma tangível, incluindo qualquer armazenamento permanente ou temporário por meios eletrônicos ou qualquer outro meio de fixação que venha a ser desenvolvido. [...]

É incontroverso nos autos da presente demanda que a recorrida mantém contrato com o recorrente e paga mensalmente a retribuição devida para comunicação ao público na modalidade de execução pública de obras protegidas por direitos autorais,

comunicação esta que era ordinariamente realizada por meio de transmissão por radiodifusão. Surge daí a argumentação de que a transmissão simultânea por meio tecnológico diverso não consiste nova utilização de obra protegida, de forma que a cobrança de royalties já pagas em razão da mesma programação resultaria em cobrança dúplice (*bis in idem*). (Grifo do autor).

A análise deste voto divergente e vencido do Ministro Marco Aurélio Belizze, constata que o mesmo criticou de forma eficaz o voto do relator, defendendo que a disponibilização das obras através das plataformas de *streaming* configura uma “reprodução” e não outra execução pública. Por este motivo, esclarece que disponibilizar a obra por meio do *streaming* não resulta em nova utilização da obra, de forma que pagar novamente pelos direitos autorais, em razão da mesma programação, resultaria no famoso *bis in idem*, ou seja, cobrança em duplicidade pelo mesmo fato gerador.

Outrossim, a finalidade do presente trabalho não é discutir acerca da cobrança de direitos autorais nas plataformas de *streaming*, discutimos o REsp no 1.559.264, haja vista ser um pouco da jurisprudência que se têm no ordenamento jurídico brasileiro a respeito das plataformas de *streaming*.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o presente trabalho, permitiu-se que chegássemos a conclusão de que as plataformas de *streaming* não se enquadram na definição de serviço, haja vista não termos visualizado ao longo do estudo que se trata de um “esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa (em favor de outrem).” (BARRETO, 2003, p. 29). Assim, inegavelmente, houve uma falha no legislativo ao editar a LC no 157/2016, incluindo as plataformas de *streaming* como uma espécie de serviços, desencadeando em fatos geradores do ISSQN.

Pelo contrário, restou claro que essas plataformas se enquadram em uma obrigação de dar, no entanto, não podemos classificar o *streaming* como mercadoria capaz de sofrer tributação por meio do

ICMS, já que como visto, não há transferência da propriedade dos conteúdos ali depositados, descaracterizando-os como mercadoria capaz de sofrer tributação estadual.

Desse modo, concluímos que não faz sentido o acirradíssimo conflito de competências existente nos dias atuais entre Estados e Municípios, cada qual buscando tributar as plataformas de *streaming* por meio de seus competentes tributos, sendo resguardados como competentes para tais por meio da CRFB/88.

Assim, a conclusão que tomamos é de que não existe no ordenamento jurídico pátrio tributo com fato gerador capaz de tributar o *streaming*, sendo necessário para tanto uma proposta de Emenda Constitucional para criação de um novo tributo responsável por um novo fato gerador, e que, desta feita, abarque as plataformas tanto esmiuçadas no presente trabalho. Analisamos como uma solução tão drástica já que apenas a CRFB/88 é quem pode dispor sobre um novo tributo, conferindo competência tributária para um ente federativo.

Em contrapartida, pensando em uma medida diversa, por meio do art. 154, inciso I da CRFB/88, a União, através de competência que lhe foi dada poderá instituir um Imposto Residual, através de lei complementar, prevendo um novo imposto diverso dos de sua competência do art. 153 da CRFB/88, desde que esse novo imposto prevendo a tributação do *streaming* não seja cumulativo e não possua fato gerador ou base de cálculo próprios dos demais impostos. Entretanto, existe a LC no 157/2016 que inseriu o *streaming* na lista anexa da LC 116/2003, como sendo um serviço tributável por meio do ISSQN, contudo, a mesma deveria ser tida como inconstitucional, haja vista, conforme demonstrado ao longo do presente estudo, as plataformas de *streaming* não caracterizam uma obrigação de fazer e, portanto, não poderiam ser tributadas como um serviço.

Necessário se faz trazer essas soluções alternativas para tributação das plataformas de *streaming*, já que a Fazenda Pública possui necessidade em arrecadar, a fim de cumprir com a função fiscal do tributo, e inegável se faz a crucial importância dessas plataformas, que sem sombra de dúvidas, só tende a crescer e os cofres públicos não podem ficar à mercê de uma falta de tributação por inexistência de tributo competente para tanto.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito TRIBUTÁRIO**. II. Ed. Salvador: JusPODIVM, 2017. BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 13 ago. 2018.

BRASIL. Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, 05 de outubro de 2017. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17>. Acesso em: 13 ago. 2018.

BRASIL. Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, 1 de agosto de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 12 ago. 2018.

BRASIL. Lei Complementar no 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, 31 de maio de 2017.

Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp157.htm>. Acesso em: 12 ago. 2018

CARBONAR, Alberto F. T. S.; MEIRA, Liziane Angelotti. **Análise da Incidência Tributária do ICMS sobre as Operações com Softwares via Download e Streaming**. RDIET, Brasília, v. 12, n. 1, Jan-Jun, 2017. p. 444-481.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 6. Ed. São Paulo:Noeses, 2015.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 23. Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Incidência de ISS sobre streaming é inconstitucional**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-dez-20/betina-grupenmacher-iss-streaming-inconstitucional#_ftnref1>. Acesso em: 12 ago. 2018.

JUNIOR, Luiz Furtado; MIDORI, Ana; COSTA, Amanda. **Tributação de streaming gera “novo” conflito de competências**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-abr-03/opinio-tributacao-streaming-gera-conflito-competencias>>. Acesso em: 13 ago. 2018.

LOPES, Marcelo Frullani. **STJ errou ao considerar streaming “execução pública”**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-nov-28/marcelo-lobes-stj-errou-considerar-streaming-execucao-publica>>. Acesso em: 15 ago. 2018.

MUNIZ, Bruno Barchi. **Tributação sobre Netflix pode ser inconstitucional**. Disponível em: <https://lbmadvogados.jusbrasil.com.br/artigos/232778624/tributacao-sobre-netflix-pode-ser-inconstitucional>>. Acesso em: 14 ago. 2018.

NETO, Nazil Bento. **A incidência do Imposto sobre Serviços de**

Qualquer Natureza (ISS) sobre o Streaming – (In)constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar n.

366/2013. 2016. 79 f. Trabalho de conclusão de curso - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2016. p. 30. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/166548/A%20incid%C3%A2ncia%20do%20Imposto%20Sobre%20Servi%C3%A7os%20de%20Qualquer%20Natureza%20%28ISS%29%20sobre%20o%20Streaming%20%20%28In%29%20Constitucionalidade%20do%20Projeto%20de%20Lei%20Complementar%20n.%20366.2013.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 10/08/2018.

SÃO PAULO (Estado). Decreto no 63.099, de 22 de dezembro de 2017. Introduz alterações no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS e dá outras providências. **Secretaria de Governo**. São Paulo, 22 de dezembro de 2017. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2017/decreto-63099-22.12.2017.html>>. Acesso em: 13 ago. 2018.

STREAMING: tudo sobre streaming. Disponível em: <<https://www.sitehosting.com.br/streaming/>>. Acesso em: 10/08/2018.

Cap. 7 A TRIBUTAÇÃO SOBRE ROBÔS E A FINALIDADE EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS

*Rijkaard Dantas de Santana¹
Thais Siqueira da Cruz²*

RESUMO

Os avanços das Novas Tecnologias provocam a descontinuidade em muitos cenários culturais, sociais, econômicos e governamentais, exigindo de todos os agentes e instituições uma mudança em suas práticas. Entre os muitos desenvolvimentos tecnológicos, as pesquisas nas áreas de robótica e inteligência artificial tem apresentado significativo impacto nas relações de trabalho, havendo um processo de substituição do trabalhador por robôs inteligentes, tornando mais eficientes os procedimentos de produção e serviço, elevando os ganhos financeiros. Porém, no cenário legislativo atual, essa substituição da figura do trabalhador implica na redução da arrecadação tributária pelo Estado da contribuição previdenciária, necessária para a manutenção da seguridade social, repercutindo sobre toda a estrutura social.

- 1 Advogado. Graduado em Direito pelo Centro Universitário UNIFACISA. Pós-Graduando em Direito Digital e Compliance pela Faculdade Damásio. Nanodegree em Fundamentos de Inteligência Artificial e Machine Learning pela Udacity. Email: rijkaard.dantas@gmail.com
- 2 Advogada. Graduada em Direito pelo Centro Universitário UNIFACISA. Pós-Graduada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Email: sdcthais@gmail.com

Portanto, esse fenômeno deve ser observado pelo Estado, o qual deve utilizar da finalidade social do tributo para manter o equilíbrio na sociedade, sem que torne inviável a pesquisa e implementação nessas novas tecnologias. Para tanto, a pesquisa utiliza do método dialético.

PALAVRAS-CHAVE: Robôs Inteligentes. Substituição do Trabalhador. Redução da Arrecadação Tributária. Finalidade Social do Tributo. Equilíbrio Social.

ABSTRACT

The advances of the New Technologies cause the discontinuity in many cultural, social, economic and governmental scenarios, demanding of all the agents and institutions a change in their practices. Among the many technological developments, research in the areas of robotics and artificial intelligence has had a significant impact on labor relations, with the process of replacing the worker with intelligent robots, making production and service procedures more efficient, raising financial gains. However, in the current legislative scenario, this substitution of the figure of the worker implies in the reduction of the tax collection by the State of the social security contribution, necessary for the maintenance of the social security, affecting all the social structure. Therefore, this phenomenon must be observed by the State, which must use the social purpose of the tribute to maintain the balance in society without making research and implementation unviable in these new technologies. For this, the research uses the dialectical method.

KEYWORDS: Smart Robots. Substitution of Worker. Reduction of Tax Collection. Social Purpose of the Tribute. Social Balance.

1. INTRODUÇÃO

As relações humanas vêm sofrendo constantes mudanças em razão do ritmo de desenvolvimento da tecnologia. Com a evolução dos tempos, os métodos de produção, de interação pessoal e de governo sofreram intensas rupturas marcadas por mudança de perspectivas em virtude dos processos revolucionários. Nesse sentido, a sociedade

pós-moderna vive um intenso momento de quebra de paradigmas, sendo denominada de quarta revolução industrial, marcada, entre outros avanços e pesquisas tecnológicas, pelo aperfeiçoamento da inteligência artificial e da robótica.

As vantagens da nova revolução industrial são inegáveis, havendo diversas aplicações práticas, mormente no âmbito da saúde, no qual se desenvolvem tecnologias capazes de cura de doenças, manipulação genética e de melhora da qualidade de vida da população. Até sobre a economia, havendo um processo de substituição do homem por robôs para a execução de trabalhos nas mais diversas áreas, ocasionando a otimização dos processos sem a interferência humana, o que implica no desemprego.

Tal consequência é capaz de alterar fortemente a estrutura da sociedade, não apenas no que tange às relações interpessoais, como também naquilo que diz respeito ao relacionamento entre indivíduo e Estado. Não se pretende enveredar por todos os aspectos do vínculo que une o particular ao Poder Público. O que se busca é analisar como o processo de avanço tecnológico pelos robôs nas empresas afeta a arrecadação de receitas tributárias.

Sabe-se que os tributos derivam de delimitações constitucionais as quais permitem ao Estado, no uso do seu poder de soberania, interferir no patrimônio do indivíduo com a finalidade de obter recursos para concretizar as necessidades coletivas. Tal sistemática legitima o Estado Democrático de Direito e revela a solidariedade e o interesse público como fundamentos da tributação.

Nesse sentido, é certo afirmar que todo tributo deve ter função social, podendo ser utilizado como instrumento para que Poder Público alcance determinados objetivos. É a chamada função extrafiscal, através da qual o Estado exerce o controle sobre certos comportamentos dos indivíduos a fim de evitar ou estimular a prática.

Conforme acima destacado, a Revolução 4.ª trouxe fortes avanços tecnológicos, afetando principalmente o setor da saúde, com o desenvolvimento de novas formas de melhorar a qualidade e aumentar a expectativa de vida, e o do trabalho, com a substituição do homem por robôs nas empresas.

Nada obstante, a automação de atividades empresariais não é

regulamentada, tornando-se muito vantajosa em razão da ausência de custos com o Governo. Logo, pode gerar desemprego e, conseqüentemente, diminuir a arrecadação com tributos vinculados à relação de trabalho. Ademais, o envelhecimento da população gera a maior necessidade de investimentos com seguridade social, devendo os cofres públicos estar munidos de recursos, pelo que não é vantajoso diminuir a arrecadação tributária.

Desse modo, é imprescindível que se estabeleçam meios para o equilíbrio das relações de emprego e o sustento da máquina estatal. Este estudo visa analisar se é possível a utilização do poder de tributar no estabelecimento desse equilíbrio.

A importância do tema justifica-se pelo forte impacto que a quarta revolução industrial tem sobre a sociedade e a economia, tanto nas relações entre os sujeitos, quanto no vínculo entre eles e o Estado. Ademais, os estudos sobre a questão são tímidos e pouco se buscam soluções para os problemas sociais do avanço tecnológico. Outrossim, é imprescindível delimitar os efeitos da evolução dos robôs na arrecadação tributária, posto que esta é a principal fonte de receita do Poder Público.

O objetivo deste estudo foi analisar o aspecto tributário da substituição do trabalho humano por robôs nas empresas. Os objetivos específicos foram examinar o processo de avanço tecnológico e os desafios da economia digital e verificar a função social dos tributos.

Para que se atingissem tais objetivos, a metodologia utilizada foi a da pesquisa de caráter descritivo, com a proposta de solução diante dos problemas apresentados no tema, com abordagem qualitativa, buscando-se analisar o contexto histórico no qual se encaixa a inteligência artificial e a robótica e como estas afetam a relação fiscal entre Estado e particular. Utilizou-se o método dialético, com a verificação de posicionamentos diversos acerca da questão, enfrentado a tese e a antítese para se obter uma síntese plausível. Por fim, no que tange à tipologia, caracteriza-se a pesquisa como bibliográfica, pois foram utilizadas fontes jurídicas como doutrina, jurisprudência e legislação.

2. OS AVANÇOS TECNOLÓGICOS E OS DESAFIOS DA REVOLUÇÃO 4.0

A sociedade sempre viveu por sucessivas revoluções e rupturas nos seus métodos de produção de bens, negócios e interação pessoal, sendo esses processos as revoluções industriais. É uníssona a aceitação do fato de que a sociedade pós-moderna vive um novo processo de revolução industrial, sendo comumente denominada de “Revolução 4.0”, tendo o seu marco temporal inicial com o início do século XXI, sucedendo a revolução digital, marcada pela chegada da internet, o *mainframe* e computação pessoal.

De modo que a quarta revolução industrial é marcada pela descontinuidade dos agentes de ação na sociedade, bem como reformulação dos processos de consumo, produção e interação pessoal, havendo o contato entre as tecnologias do mundo físico, digital e biológico. Encontrando melhor significação dessa revolução nos seguintes termos:

Ela teve início na virada do século e baseia-se na revolução digital. É caracterizada por uma internet mais ubíqua e móvel, por sensores menores e mais poderosos que se tornaram mais baratos e pela inteligência artificial e aprendizagem automática (ou aprendizagem de máquina). (SCHWAB, 2016, p. 16)

Logo, há uma profusão de campos de atuação da quarta revolução industrial sobre as mais diversas realidades da sociedade, desde simples operações financeiras em *Bitcoin* utilizando a criptografia *Blockchain*, até a nanotecnologia com micro sensores e robôs capazes de reestabelecer redes neurais para tratamento doentes de pacientes com Alzheimer (SCHWAB, 2016). Sobre esse último, as pesquisas e aplicações da robótica, necessário observar os avanços nesse campo, sendo assim condensados:

A IA fez progressos impressionantes, impulsionada pelo aumento exponencial da capacidade de processamento e pela disponibilidade de grandes

quantidades de dados, desde *softwares* usados para descobrir novos medicamentos até algoritmos que preveem nossos interesses culturais. Muitos desses algoritmos aprendem a partir das “migalhas” de dados que deixamos no mundo digital. **Isso resulta em novos tipos de “aprendizagem automática” e detecção automatizada que possibilitam robôs “inteligentes” e computadores a se autoprogramar e encontrar melhores soluções a partir de princípios iniciais.** (SCHWAB, 2016, p. 19, grifo nosso)

Portanto, em razão dos avanços das novas tecnologias, entre essas a inteligência artificial e a robótica, vislumbra-se um cenário de mudança nas bases da sociedade, da economia e dos governos, por conseguinte, do trabalho desempenhado pelo homem. Havendo um processo de substituição da força laboral tradicional por robôs cognitivos capazes de compreender e aprender, gerando uma otimização dos processos, logo, elevação do ganho econômico.

Um aspecto prático sobre a realidade de substituição do trabalho humano por robôs com inteligência cognitiva são os *smart cars*, são carros autônomos, sem a necessidade de um humano realizar os comandos diretivos e rotas, sendo amplos os testes, nesse sentido:

Os testes com carros sem motoristas, efetuados por grandes empresas como Audi e Google, já estão em curso; várias outras empresas já estão se esforçando para o desenvolvimento de novas soluções. Esses veículos podem ser potencialmente mais eficientes e mais seguros do que os carros com pessoas por trás do volante. Além disso, eles poderiam reduzir os congestionamentos, as emissões e suplantam os modelos existentes de transporte e logística. (SCHWAB, 2016, p. 139)

Esse cenário de descontinuidade evidencia um duplo impacto social e econômico, posto que o resultado final do desenvolvimento de

inteligências cognitivas e robótica é a otimização do capital para a substituição do trabalho humano. A consequência última, por constatação empírica do próprio desenvolvimento, é a redução dos postos de trabalho, logo, a redução da renda *per capita*, e, por final, a redução da arrecadação tributária pelo Estado.

Logo, como já observado, entre as funções do tributo, está a necessidade econômica de equilíbrio do Estado para a manutenção e funcionamento das obrigações estatais em favor da população. Incidindo o poder de tributar do Estado sobre as operações financeiras, comerciais, renda da população e sobre o trabalho, para a manutenção da seguridade social ao próprio trabalhador, sua família e toda a população. De modo que cabe, colaborativamente, ao Estado e a sociedade, aqui incidindo o trabalhador e os empresários, esses em razão do vínculo empregatício, contribuir para a sustentabilidade do sistema estatal.

Porém, além do impacto de substituição da força de trabalho, a quarta revolução industrial repercute também sobre a expectativa de vida das pessoas com o desenvolvimento de tecnologias capazes de cura de doenças, manipulação genética e a melhora geral na qualidade de vida, observe- se:

Entre os nossos problemas de saúde intratáveis, desde doenças cardíacas até o câncer, muitos têm o comportamento genético. **Por causa disso a capacidade de determinar nossa constituição genética individual de forma eficiente e econômica (por meio de máquinas utilizadas em diagnósticos rotineiros de sequenciamento) irá revolucionar os cuidados básicos de saúde, tornando-os personalizados e eficazes.** Informados pela constituição genética de um tumor, os médicos poderão decidir o melhor tratamento para o câncer de um paciente. [...]

Em conformidade com a afirmação feita anteriormente de que a união de diferentes tecnologias faz com que elas se enriqueçam mutuamente,

fabricação em 3D será aliada à edição de genes para produzir tecidos vivos, reparação e regeneração de tecidos – um processo chamado de bioimpressão tridimensional. A técnica já foi utilizada para criar pele, osso, coração, tecido vascular. Em algum momento, camadas impressas de células do fígado serão usadas para criar órgãos transplantáveis. (SCHWAB, 2016, p. 30,31, grifo nosso)

Assim, como consequência da maior precisão na prevenção e tratamentos de doenças, a população ganha na elevação da qualidade e, portanto, na expectativa de vida. Logo, há uma necessidade de elevação dos gastos assistenciais e previdenciários a população que envelhece, que obrigatoriamente contribuíram com os recolhimentos para a previdência e o sistema social enquanto ainda na população economicamente ativa.

Logo, tem-se um cenário desenhado pela quarta revolução industrial no qual há a substituição do trabalhador por robôs, consequentemente, sem a regulamentação do Estado, a redução da arrecadação tributária, portanto, de receita para custear as despesas estatais, ao passo que ocorrem um envelhecimento geral da população pela elevação da qualidade de vida, o que demanda maior investimento pelo Estado em assistencialismo social.

Portanto, esse é o cenário dicotômico posto pela quarta revolução industrial, necessitando da regulamentação estatal sobre a substituição do trabalhador por robôs, o que implica, no estado legislativo atual, em redução da arrecadação tributária pelo Estado.

3. O PODER DE TRIBUTAR E A FUNÇÃO EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS

O poder emana do povo? A clássica premissa do Estado Democrático de Direito, comumente aplicável à função política, também se adequa ao Sistema Tributário instituído pela Constituição Federal. É certo afirmar que o Poder de Tributar decorre da soberania estatal, haja vista ser o tributo uma prestação compulsória independente de vontade das partes. No entanto, o caráter imperativo do Estado não

confere verticalidade à relação jurídica tributária.

Isso porque o poder de cobrar tributos decorre do reconhecimento do povo como titular de direitos e garantias, mais ainda, do reconhecimento de que cabe ao Estado a concretização desses direitos e garantias. O surgimento dos deveres estatais perante o indivíduo, em 1988, legitimou a cobrança de recursos ao cidadão, para que fosse possível efetivar as necessidades coletivas. Nesse sentido, pode-se dizer que o poder de tributar emana do povo, no sentido de que este deve fornecer o aparato financeiro para sua própria sobrevivência na estrutura do Governo.

A propósito do assunto, Leandro Paulsen afirma que:

A tributação, no Estado de Direito Democrático, constitui instrumento da sociedade. É através das receitas tributárias que são viabilizadas a manutenção da estrutura política e administrativa do Estado e as ações de governo. Mas a tributação arbitrária ou excessiva pode, por si própria, ter efeitos perversos. Assim, a Constituição também cuida de definir as possibilidades e limites da tributação, fazendo-o através da outorga constitucional da competência tributária (quando a Constituição diz quais os tributos que podem ser instituídos e sob que forma, diz, também, implicitamente, que o que dali desborda não pode ser feito) e da clara enunciação de garantias fundamentais do contribuinte. A tributação é válida quando exercida na forma e medida admitidas pela Constituição Federal. A tributação que não encontra suporte no texto constitucional não constitui propriamente tributação, mas violência aos direitos individuais, arbítrio inconstitucional e ilegítimo. (PAULSEN, 2014, p. 52)

Nota-se que a tributação tem, sobretudo, uma função social, pelo que possui limitações constitucionais, como legalidade, irretroatividade, igualdade, imunidades, as quais não devem ser violadas, em

hipótese alguma, pelo Fisco. Tais limitações protegem as garantias fundamentais do cidadão e revelam a solidariedade como base do Estado Democrático de Direito, juntamente com a liberdade e a participação. Nesse aspecto, defende a doutrina:

Deve-se afastar a concepção negativa da tributação como norma de rejeição social ou de opressão de direitos (em verdade, a tributação é uma condição inafastável para a garantia e efetivação tanto dos direitos individuais como dos sociais). Portanto, o dever de recolher tributos no Estado Democrático de Direito está solidamente fundado no princípio da solidariedade social, no qual busca sua justificação e conteúdo material. (CARDOSO, 2014, p. 195)

Com efeito, o Direito Tributário reflete em toda coletividade, afetando não apenas a relação entre Estado e contribuinte, como também as relações entre os próprios cidadãos. É necessário, portanto, que estes colaborem amplamente para a eficiência da tributação. Alessandro Mendes Cardoso aduz que:

Ao invés de uma dualidade direito x dever, tem-se na verdade uma interface, em que o dever de contribuir de cada um, corresponde a um direito dos demais. Trata-se de uma verdadeira responsabilidade social e não mais de simples dever em face do aparato estatal. Ao se sonegar tributos devidos, o contribuinte não está apenas descumprindo uma exigência legal exigível pelas autoridades fazendárias, mas também, e principalmente, quebrando o seu vínculo de responsabilidade com a sociedade. (CARDOSO, 2014, p. 147)

Nesse contexto, os tributos deixam de ter função meramente arrecadatória e passam a se vincular aos objetivos estatais, quais sejam, a diminuição das desigualdades regionais e sociais e a melhoria da

distribuição de renda. Orientam-se, sempre que possível e necessário, por questões extrafiscais, como afirma a doutrina:

O Sistema Constitucional Tributário do Brasil comporta normas que tanto privilegiam os direitos dos particulares, como também preservam os interesses do Estado e da sociedade como um todo... [...] ... na moderna fundamentação do Direito Tributário, ganham relevância os valores (justiça, segurança, igualdade, solidariedade e liberdade), os princípios deles corolários e os direitos Fundamentais, cuja interação passa a ditar os rumos da tributação; [...] ... o interesse público no Direito Tributário não é arrecadatório, pois não se confunde com o interesse do Estado... o interesse público no Direito Tributário, à luz da sua moderna fundamentação e da noção que se tem do interesse maior do Direito, é o de que a tributação se dê de uma forma que observe as normas constitucionais, respeitando- as e promovendo o seu respeito por toda a sociedade; esta concepção deve nortear toda e qualquer aplicação que se dê ao Direito Tributário, a fim de que a tributação alcance a sua real finalidade, que é a de contribuir à mencionada pacificação social por meio da imposição de exações que sejam justas, respeitem os direitos individuais do contribuinte e propiciem o custeio e a manutenção das atividades estatais necessárias ao desenvolvimento da coletividade. (TAVARES, 2012, p. 201-102)

Observa-se que o interesse social em relação à tributação vai além do arrecadatório, pois compreende a proteção de valores constitucionais. Assim, é de extrema relevância destacar a função de controle social exercida pelos tributos, a extrafiscal.

A extrafiscalidade tributária consiste na possibilidade de prossecução de objetivos econômicos e sociais através da aplicação de

normas de incidência e de benefícios fiscais. A respeito do tema, é firme a doutrina ao aduzir que:

Fala-se, assim, em “fiscalidade” sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim preponderante de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram incisivamente no direcionamento da atividade impositiva. A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de “extrafiscalidade”. (MARTINS, CARVALHO, 2012, p.36-37).

É certo dizer que tributos extrafiscais são aqueles utilizados com a finalidade de disciplinar comportamentos dos cidadãos, mediante critérios de conveniência e utilidade, para o alcance de objetivos econômicos e sociais do Estado. Nesse modelo, há dois radicais: a tributação severa para atividades e produtos considerados inúteis e/ou dispensáveis; e a oneração leve ou inexistente para atividades e produtos que se reputeem essenciais ao povo. Conforme lecionam os teóricos:

Normas existem, denominadas tributárias, que não têm em vista a obtenção de receitas, mas sim a prossecução de objetivos de diversa ordem, sobretudo econômica e social. Concedem benefícios,

umentam taxas de imposto, etc., com fins de política social, cultural, emprego, etc. Tentam promover ou obstaculizar certos comportamentos sociais ou econômicos, diminuindo através dos impostos, o rendimento ou a riqueza do sujeito-alvo, ou permitindo-lhe mais rendimentos ou riqueza líquidos de imposto. São normas materialmente não tributárias pertinentes antes ao Direito econômico, da segurança social, etc. Põe-se, nesta matéria, o problema de saber se uma norma 'tributária' (impropriamente dita) de objetivo social, deve estar, apesar disto, assente no princípio da capacidade contributiva. E também a questão da validade, enquanto norma tributária, de uma norma de objetivo social inválido. Quanto ao primeiro problema, julgamos que o princípio da capacidade contributiva não deve ceder perante os outros interesses visados pelo legislador. Devendo haver sempre respeito pelos direitos fundamentais, pela proibição do confisco, pela suficiente justificação da norma e pela proporcionalidade entre os objectivos prosseguidos e a função fiscal. Quanto ao segundo problema, parece-nos de afastar a possibilidade de validar uma norma tributária de objectivo social, enquanto norma tributária, se ela não se justificar pelo seu fundamento social. (CAMPOS, CAMPOS, 2001, p. 39-40).

Destarte, o carácter solidário do Estado Democrático de Direito permite a intervenção do Ente Público no patrimônio do particular, com a cobrança de receitas sob a determinação legal, a fim de garantir sejam concretizados interesses coletivos. Ademais, autoriza a utilização do Poder de Tributar com função extrafiscal, isto é, para guiar os comportamentos individuais no sentido de atingir finalidades estatais como a redução das desigualdades regionais e sociais.

4. A AUTOMAÇÃO DE ATIVIDADES EMPREGATÍCIAS PELA ROBÓTICA E A FUNÇÃO EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS: COMO OS ROBÔS PODEM IMPACTAR NA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA?

Como já aduzido, os processos de automação e robotização das atividades empregatícias são uma realidade no cenário laboral do Século XXI, como já evidenciadas as aplicações práticas da quarta revolução industrial.

De modo que a substituição do homem por robôs nas cadeias de produção de bens e serviços tem como consequência inevitável o aumento do desemprego, postos ser uma premissa no desenvolvimento da atividade empresarial a eficiência nos processos, com a consequente otimização dos custos, elevando a margem de lucro.

Ocorre que com essa substituição, sob a vigência da atual regulamentação legal, causa um problema para o Estado, consubstanciado na redução da arrecadação de tributos e contribuições decorrentes da relação empregatícia, posto que inexistente legislação específica que regulamente o vínculo existente sobre as máquinas, o que provoca um vácuo arrecadatário.

Ao implicar na redução do recolhimento fiscal de destinação própria decorrente da relação empregatícia, os recursos estatais locados na assistência e seguridade social sofrem significativa minoração, comprometendo a suficiência da prestação dos serviços e auxílio aos trabalhadores.

Aliada a essa queda arrecadatária, conforme delineado alhures, os avanços da inteligência artificial, biotecnologia e nanotecnologia possibilitam o aperfeiçoamento das técnicas medicinais, provocando uma elevação da qualidade de vida, bem como tratamento de doenças, tendo como consequência última o aumento da expectativa de vida social, de sorte que gera o envelhecimento da população e a maior necessidade de investimento na seguridade social.

Portanto, têm-se três questões conflitantes: (I) o crescente desemprego pela substituição das máquinas; (II) a diminuição de recursos estatais; (III) o possível aumento de gastos com saúde, previdência e assistência social, derivados do crescimento da população idosa em razão das tecnologias medicinais.

Dessa forma, é necessário que o Estado busque meios para estabelecer o equilíbrio entre esses pontos, evitando o desemprego e mantendo a arrecadação para angariar valores os quais devem ser destinados à seguridade social, sem, contudo, construir barreiras impeditivas da evolução tecnológica. E é no exercício do poder de tributar que está o instrumento legítimo e eficaz para firmar tal equilíbrio.

Conforme exposto anteriormente, além da função arrecadatória, os tributos podem ter função extrafiscal, sendo utilizados como instrumentos de controle social a fim de atingir determinados objetivos do Estado.

Sabe-se que a contribuição social destinada à seguridade social, prevista no artigo 195 da Constituição Federal, é tributo de competência da União, cujos recursos são destinados ao custeio de atividades relacionadas à seguridade social, quais sejam, previdência, assistência e saúde, incluindo-se o seguro desemprego e o seguro contra acidentes de trabalho. Tratam-se de receitas com finalidades específicas, criadas com objetivos predeterminados. A propósito do tema, aduz a doutrina:

As contribuições sociais incluídas nesse dispositivo magno têm exatamente a ampla aceção de serem destinadas ao custeio das metas fixadas na Ordem Social, Título VIII, e dos direitos Sociais, sendo inconfundíveis com aquelas de intervenção no domínio econômico e com as corporativas. Dentro delas – sociais – como gênero, se especializam aquelas destinadas ao custeio de Seguridade Social... O conceito de contribuições sociais é assim mais amplo do que aquele de contribuições sociais destinadas a custear a Seguridade Social. O art. 149 regula o regime tributário das contribuições sociais em sentido amplo, regime que é comum aos demais tributos. Elas custeiam a atuação do Estado em todos os campos sociais... (...) ... além do clássico núcleo da Previdência Social (nele incluídos o seguro desemprego e o seguro contra acidentes do trabalho),

o Direito Social também se compõe das normas relativas ao seguro das vítimas de guerra e de toda a ajuda social para formação profissional, incentivo ao trabalho, salário-família, ajuda para a educação, para os incapacitados ao trabalho, para a moradia própria, para a criança e o adolescente etc. (...) As contribuições sociais são os instrumentos tributários, previstos na Constituição de 1988, para o custeio da atuação da União nesse setor. E dentro desse campo – o social – as contribuições financiadoras da Seguridade Social (previdência, saúde e assistência social) são tão só a espécie do gênero maior, contribuição social. (DERZI, 1997, p. 564-595).

Os contribuintes desse tributo são as pessoas jurídicas de direito privado em geral e as que a elas são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, com exceção das microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo simples nacional. A base de cálculo é o total das receitas auferidas pelas empresas, independentemente da atividade exercida.

No que tange ao problema proposto, a solução plausível seria a regulamentação sobre o processo de implantação dos robôs em substituição ao homem com o objetivo de tornar essa nova relação igualmente contributiva ao sistema global do assistencialismo, com a implementação de uma contribuição destinada à seguridade social de forma extrafiscal, aumentando-se as alíquotas para as pessoas jurídicas que possuam robôs no exercício de atividades originalmente humanas, tornando-as igual a qualquer trabalhador humano.

Tal medida traria equilíbrio ao processo de automação dos empregos e o desemprego dela decorrente, já que o custo fiscal e social de implementação e uso da inteligência artificial seria equivalente ao da mão de obra humana, sem necessariamente sobrestar ou impedir o desenvolvimento das pesquisas e aplicações práticas e comerciais das novas tecnologias.

Ademais, acarretaria a manutenção da arrecadação de receita tributária destinada à seguridade social, uma vez que esta é a finalidade

específica da contribuição em epígrafe, possibilitando a continuidade dos investimentos pelo Poder Público na saúde, previdência, assistência, ou seja, a todo o sistema de assistência global, assegurando a sustentação do sistema global de auxílio estatal.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, conclui-se que a sociedade pós-moderna vivencia a Quarta Revolução Industrial, cuja principal característica é o avanço da tecnologia robótica e da inteligência artificial, que altera diversos aspectos da vida humana, quebrando relações e construindo novas estruturas sociais.

Evidenciou-se que a Revolução 4.º impacta fortemente a medicina, pois frequentemente são desenvolvidos meios de melhoria da saúde e da qualidade de vida da população, bem como o trabalho, uma vez que já é possível perceber, em alguns setores da economia, a substituição do trabalho humano por robôs, um fato que tende a ser cada vez mais comum.

Nada obstante, a sociedade digital pode trazer alguns desafios para o Estado, dos quais pouco se fala e cuja prevenção é de extrema importância. É que, quanto maior a expectativa de vida humana, maior a necessidade de voltar gastos públicos para a seguridade social; no entanto, esta é financiada por empresas, através de contribuições sociais, e parte desse investimento decorre da relação empregatícia; assim, quanto mais se utilizar a inteligência artificial no lugar de pessoas, menor os vínculos de emprego e menor a arrecadação estatal.

Repisa-se: é imprescindível que o Poder Público busque meios de equilibrar o cenário acima delineado, preventivamente, mediante a regulamentação da automação de empregos. Foi destacado que a principal questão a ser considerada é a tributação, pois as dificuldades levantadas afetam diretamente a economia.

Nesse sentido, firmou-se que o poder de tributar do Estado pode ser utilizado como instrumento de controle social, em razão da extrafiscalidade. Por esse motivo, é meio legítimo e eficaz para fixar o equilíbrio nas relações, inclusive naquelas afetadas pelo processo de automação de empregos.

Uma medida paliativa é o uso da contribuição social destinada à

seguridade social de modo extrafiscal, aumentando as alíquotas para aqueles que utilizem robôs no exercício de atividades originalmente humanas. A referida contribuição é uma espécie de tributo federal, a qual, como o próprio nome sugere, tem a finalidade de custear serviços de saúde, previdência e assistência social. A espécie tributária em tela é paga por empresas com base na receita auferida.

Espera-se que a medida, uma vez aplicada, impeça o preocupante aumento do índice de desemprego que pode ocorrer em decorrência da automação do trabalho, já que os robôs passarão a ter custos maiores ou equivalentes aos de se ter empregados.

Outrossim, considerando que a contribuição social em epígrafe destina-se ao financiamento da seguridade social, a solução proposta é capaz de manter os níveis de arrecadação e, então, permitir que o Estado cumpra o dever de garantir uma vida digna aos idosos.

Por fim, impende destacar que é de grande importância a atuação preventiva do Poder Público, uma vez que as problemáticas levantadas apresentam-se timidamente nos dias atuais, mas podem explodir como um grande impasse para a economia em um futuro próximo.

REFERÊNCIAS

CAMPOS, Diego Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves de. **Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

DERZI, Misabeu Abreu Machado. Nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª Ed. Forense, 1997.

LIMA, Isaías; PINHEIRO, Carlos A. M.; SANTOS, Flávia A. Oliveira. **Inteligência Artificial**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros.

Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. São Paulo: Noeses, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 6a Ed. 2014.

RUSSELL, Stuart J.; NORVIG, Peter. **Inteligência Artificial** / Stuart Russell, Peter Norvig. 3a Ed. Tradução Célia Simille – Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

SCHWAB, Klaus. **A Quarta Revolução Industrial.** Klaus Schwab; tradução: Daniel Moreira Miranda – São Paulo: Edipro, 2016.

TAVARES, Diego Ferraz Lemos. **A Supremacia do Interesse Público e do Direito Tributário.** Núria Fabris Ed., 2012.

Cap. 8 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E NORMA GERAL ANTIELISÃO: O MERIDIANO ENTRE FISCO E CONTRIBUINTE

Thaís Siqueira da Cruz¹

RESUMO

Planejamento tributário ou elisão fiscal é o plano de redução do ônus fiscal dentro da legalidade. O presente artigo objetivou analisar o papel do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), e seus reflexos práticos. Para tanto, verificou as dificuldades da relação jurídica tributária, analisou a legalidade da elisão e da atuação do Fisco na aplicação do dispositivo. Na metodologia, a pesquisa foi descritiva, com estudo bibliográfico através de livros, artigos científicos, legislação e jurisprudência. Os resultados demonstram que a ausência de critérios objetivos para balizar a aplicação da regra geral antielisão enseja a atuação subjetiva do Fisco no julgamento das operações de economia fiscal. Conclui-se que é necessário regulamentar o parágrafo único do artigo 116 do CTN, e concentrar esforços para fixar a horizontalidade entre Estado e contribuinte.

Palavras-Chave: Planejamento Tributário. Elisão fiscal. Norma geral antielisão. Legalidade.

¹ Graduada em Direito, pelo Centro Universitário UNIFACISA, Pós-Graduada em Direito Tributário, pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).

ABSTRACT

Tax planning or tax avoidance is the plan to reduce the tax burden within the legality. This article aims to analyze the role of article 116, single paragraph, of the National Tax Code (CTN), and its practical implications. In order to do so, it verified the difficulties of the tax legal relationship, analyzed the legality of the tax evasion and action in the application of the device. In the methodology, the research was descriptive, with a bibliographical study through books, scientific articles, legislation and jurisprudence. The results show that the absence of objective criteria to mark the application of the general anti-tax rule gives rise to the subjective performance of the Treasury in the judgment of fiscal economy operations. It is concluded that it is necessary to regulate the sole paragraph of Article 116 of the CTN, and to concentrate efforts to establish horizontality between the State and the taxpayer.

Key Words: Tax Planning. Tax Elision. General standard anti-injury. Legality.

1. INTRODUÇÃO

O Estado Democrático de Direito encontra legitimidade na garantia do bem estar social, o qual é entendido como a efetivação da dignidade na vida dos indivíduos através da prestação de condições básicas de sobrevivência, elencadas na Constituição Federal sob o título de direitos fundamentais.

As disposições constitucionais impõem, ao Poder Público, a obrigação de realizar serviços e políticas públicas com a finalidade de proteger e concretizar os direitos coletivos e as liberdades individuais. O cumprimento dessas tarefas somente é possível com a existência de recursos financeiros, os quais o Estado apenas pode exigir do cidadão, surgindo uma relação de cooperação e responsabilidade social.

Com efeito, todo direito fundamental possui um custo financeiro. E o suporte econômico é dado pelo próprio indivíduo titular das garantias, através do pagamento de tributos à luz das previsões constitucionais. O mesmo documento que institui os direitos é o que cria os meios para custeá-los.

Nessa perspectiva, elenca-se o pagamento de tributos como um dever fundamental do cidadão, tão essencial quanto as garantias e liberdades individuais. Compreende-se, assim, que a Constituição Federal consolida um Estado Fiscal, no qual o dever fundamental de pagar tributos, indispensável para a realização dos objetivos da autoridade pública, é assegurado por um sistema de arrecadação em que a violação da obrigação pode gerar sanções penais (crimes contra a ordem tributária) e administrativas.

Ocorre que a realidade tributária brasileira mostra-se complexa, pois traz alto custo financeiro aos contribuintes e, devido à instabilidade do cenário econômico, gera insegurança no cumprimento das obrigações exigidas pelo Fisco. Tal complexidade aumenta, consideravelmente, quando se trata de pessoa jurídica, que também deve enfrentar os riscos do negócio e a crescente concorrência.

Nesse contexto, o gerenciamento operacional da empresa em busca da redução dos riscos é de extrema importância para a manutenção da fonte produtora e o sustento da atividade negocial.

O planejamento tributário ou elisão fiscal é o procedimento preventivo através do qual o empresário busca meios que permitam diminuir o ônus tributário. A legalidade dessa prática é amplamente discutida no país. O debate sobre planejamento tributário gira em torno da aplicação do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), conhecido como “norma geral antielisão”, bem como da definição dos princípios balizadores desse dispositivo, ou seja, dos princípios que devem orientar o aplicador da lei na desconsideração de um ato ou negócio jurídico exercido com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou os elementos constitutivos da obrigação tributária.

A busca pela interpretação sistemática decorre da ausência de regulamentação da norma em epígrafe, fato que gera insegurança tanto ao aplicador do direito, quanto ao contribuinte. Não basta compreender os conceitos dos signos expressos na lei; é necessário, sobretudo, definir os limites do Fisco para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos, criando um procedimento específico, o qual é exigência expressa da própria regra geral antielisão.

A relevância da questão justifica-se pela dificuldade de conhecer

as barreiras da atuação da Administração Pública e do particular, uma vez que ambos têm interesses conflitantes e as leis são dúbias e admitem várias interpretações, tornando um verdadeiro desafio a distinção entre o lícito e o ilícito em matéria de planejamento tributário.

O presente estudo objetivou analisar o papel exercido pelo artigo 116, parágrafo único, do CTN, bem como os seus desdobramentos no ordenamento jurídico. Os objetivos específicos foram: verificar as dificuldades do Fisco e do contribuinte na relação jurídica tributária, definir os conceitos de planejamento tributário e elisão fiscal, analisar a legalidade e a legitimidade do planejamento tributário e da atuação do Fisco na aplicação da norma geral antielisão.

Para que os objetivos do presente trabalho fossem atingidos, o estudo referente ao problema proposto abordou uma pesquisa pura de cunho descritivo, com a proposta de recomendações a partir do exame das variáveis existentes na questão da norma geral antielisão. A abordagem foi qualitativa, buscando-se analisar os conceitos e princípios norteadores da relação verificada no planejamento tributário. Utilizou-se o método dialético, considerando os divergentes posicionamentos acerca do tema. Quanto à tipologia, a pesquisa desenvolvida foi bibliográfica, com uso de fontes admitidas na pesquisa jurídica, quais sejam, legislação, doutrina e jurisprudência.

2. O CONCEITO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ELISÃO FISCAL X EVASÃO FISCAL

Planejamento tributário é o plano negocial a partir do qual uma empresa estabelece mecanismos para a redução do ônus tributário, de modo a preservar a saúde operacional.

Conforme Hugo de Brito Machado e Shubert de Farias Machado, planejamento tributário é:

A atividade de examinar as formas pelas quais uma atividade econômica pode ser desenvolvida, e escolher a que se mostre mais vantajosa do ponto de vista tributário. A expressão planejamento tributário pode designar essa atividade e pode também designar o resultado da mesma. O planejamento

tributário pode ser lícito ou ilícito, conforme seja considerada normal ou abusiva a forma jurídica escolhida para a atividade. O tema é excessivamente complexo, pois envolve a liberdade do cidadão de escolher para as suas atividades as formas jurídicas previstas no ordenamento e a questão de saber até onde essa liberdade pode ser admitida sem ingresso no campo da ilicitude. No combate à prática do planejamento tributário, as autoridades fazendárias defendem a desconsideração de atos ou negócios jurídicos que sejam praticados com o propósito de evitar ou reduzir o ônus tributário. (MACHADO, H.; MACHADO, S.; 2011, p. 176).

Para que seja admitido juridicamente, o planejamento tributário deve ser lícito, totalmente livre de abuso de formas. É nesse ponto que se encontra a distinção entre elisão e evasão tributária.

Elisão fiscal é a ação do contribuinte de reduzir ou eliminar o ônus do tributo. Segundo Igor Tenório e José Motta Maia:

Elisão é o processo mediante o qual se reduz, total ou parcialmente, o custo de produção de mercadorias, em função do volume do imposto. Verifica-se uma espécie de pulverização do tributo quando, por exemplo, os produtores adquirem matéria-prima e vendem produtos acabados em que foi utilizada essa matéria-prima. (TENÓRIO; MAIA, 1996, p. 90-91).

Oswaldo Moraes, a seu turno, defende que “elisão fiscal é uma figura entre as atitudes do contribuinte, na Ciência das Finanças. É forma mista de difusão e absorção, consistente na redução do custo pelo volume do imposto”. (MORAES, 1973, p. 86).

A elisão está no plano da licitude e significa o próprio planejamento tributário, sendo admitida no sistema jurídico brasileiro. É o instrumento de redução no impacto dos tributos, em que o particular

recorre a negócios jurídicos reais, verdadeiros, os quais não apresentam vícios no seu alicerce fático e na manifestação da vontade.

A prática de elisão fiscal pressupõe a legitimidade do comportamento do contribuinte, o qual busca, por meios legais, a descaracterização do fato gerador, a fim de evitar a submissão a uma hipótese jurídica desfavorável. Consiste nas escolhas feitas antes dos eventos que sofrerão agravo tributário, seja deixando-se de realizar certas operações, seja efetivando-as da forma menos onerosa possível.

Evasão fiscal, por sua vez, é o ato de mascarar determinado fato para atribuir-lhe qualificação jurídica diversa, com o objetivo de negar a concretização da hipótese de incidência tributária. Trata-se de lesão ilícita ao Fisco, praticada no momento da concretização do fato gerador ou após a sua ocorrência.

Eduardo Marcial Ferreira Jardim explica que:

Evasão fiscal, segundo a doutrina brasileira, representa modalidade ilícita de economia tributária. Distingue-se da elisão, que significa a economia lícita de tributos. Nada obstante, alguns autores, tanto cá quando alhures, admitem os termos citados como equivalentes. A doutrina francesa, por exemplo, cogita tão somente da *evasion*, reconhecendo-lhe licitude, firmando, outrossim, como seu limite a configuração da fraude. A nosso juízo, a expressão „evasão“ provém de evitar, ao passo que „elisão“ procede de „elidir“, „suprimir“, donde qualquer dos termos pode revestir licitude ou ilicitude, pois ambos cogitam de economia tributária e podem ser utilizados em harmonia ou desarmonia com o direito positivo. (JARDIM, 2000, p. 84).

Hugo de Brito Machado apresenta seu posicionamento da seguinte forma:

Não há uniformidade terminológica na doutrina. Alguns preferem a palavra *evasão* para designar a

forma ilícita de fugir ao tributo, e a palavra elisão para designar a forma lícita de praticar essa mesma fuga. Na verdade, porém, tanto a palavra evasão como a palavra elisão podem ser utilizadas em sentido amplo como em sentido restrito. Em sentido amplo, significam qualquer forma de fuga ao tributo, lícita ou ilícita, e em sentido restrito significam a fuga ao dever jurídico de pagar o tributo e consistem, pois, comportamento ilícito.

Com efeito, elisão é o fato de elidir, que significa eliminar, suprimir. E evasão é o ato de evadir-se, a fuga. Elisão e evasão têm sentidos equivalentes, e, como anota Ferreira Jardim, 'qualquer dos termos pode revestir licitude ou ilicitude, pois ambos cogitam de economia tributária e podem ser utilizados em harmonia ou desarmonia com o direito positivo'. Se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos evasão para designar a conduta lícita e elisão para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo está agindo ilicitamente, na medida em que está eliminando ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se é fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo lícitamente. (MACHADO, 2014, p. 107-108).

Nota-se que a doutrina diverge na questão terminológica das palavras “elisão” e “evasão”. Enquanto Eduardo Marcial Ferreira Jardim compreende que tanto uma como outra forma de economia tributária podem ser realizadas de forma lícita ou ilícita, Hugo de Brito Machado é claro ao afirmar que diverge da doutrina majoritária em

seu posicionamento, à vista que defende ser a elisão fiscal um ato ilícito e a evasão fiscal um ato lícito.

A despeito da imprecisão dos conceitos, deve-se esclarecer que, de acordo com as premissas adotadas neste estudo, planejamento tributário não se confunde com evasão. Trata-se, sim, de hipótese de elisão fiscal, entendida como economia lícita de tributos, integrante do campo da legitimidade, no qual se utilizam mecanismos autorizados pela lei tributária.

3. O DIREITO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Conforme José Casalta Nabais, o pagamento de tributos é um dever fundamental do cidadão. O autor afirma que:

O imposto não pode ser encarado, nem como mero poder para o Estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado. (NABAIS, 1998, p. 185).

O Estado possui atribuições constitucionais para a garantia dos interesses públicos. Para cumpri-las, necessita de recursos, e estes são extraídos da cobrança de tributos. Vale dizer, a tributação não representa um fim em si mesmo, não é objetivo primário do Poder Público, mas um meio para que este cumpra suas funções de Estado Democrático de Direito, fundado no equilíbrio entre seu sistema financeiro e sua tarefa de efetivação das necessidades coletivas.

A sensibilidade para o critério financeiro a partir de vetores constitucionais, juntamente com a abertura para a proteção dos direitos essenciais dos indivíduos, caracteriza o Estado Fiscal. Neste, o beneficiário da atuação estatal deve arcar com o financiamento da atividade do Poder Público.

A ideia de Estado Fiscal, segundo lições de Ricardo Lobo Torres:

Coincide com a de liberdade. Só o Estado que cultiva a igualdade e a legalidade - no qual o poder

tributário já nasce limitado pela liberdade, e que, ao mesmo tempo, necessita de recursos provenientes da economia privada, mais abundantes que os da polis e das comunidades medievais - é que se pode classificar como Estado Fiscal. A fiscalidade, por conseguinte, é fenômeno que historicamente coincide com a formação dos Estados Nacionais, do Estado Federal, da Democracia Liberal ou do Estado Constitucional.” Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. (TORRES, 2000, p. 522).

Sob o ponto de vista do particular, o Estado Fiscal representa a livre disponibilidade econômica dos indivíduos. Desse princípio fundamental, decorre o do livre planejamento pelos contribuintes, o qual confere a estes o direito de planejar suas finanças de modo a obter economia tributária, desde que não pratique atos de evasão fiscal.

A propósito do assunto, Alfredo Augusto Becker afirma:

d) aspiração naturalíssima e intimamente ligada à vida econômica a de se procurar determinado resultado econômico com a maior economia, isto é, com a menor despesa (e os tributos que incidirão sobre os atos e fatos necessários à obtenção daquele resultado econômico são parcelas que integrarão a despesa). Ora, todo indivíduo, desde que não viole a regra jurídica, tem a indiscutível liberdade de ordenar seus negócios de modo menos oneroso, inclusive tributariamente. Aliás, seria absurdo que o contribuinte, encontrando vários caminhos legais (portanto, lícitos) para chegar ao mesmo resultado, fosse escolher justamente aquele meio que determinasse pagamento de tributo mais elevado. (BECKER, 1963, pp. 122-123).

Isso significa que o planejamento tributário consiste em direito subjetivo do contribuinte, com fundamento jurídico na garantia da

livre iniciativa econômica, expressa na Constituição Federal.

Ademais, o sistema tributário tem como preceito fundamental a legalidade, de forma que a definição da hipótese de incidência deve ser construída, sempre, em regra jurídica.

Logo, se determinado fato revelar capacidade contributiva e estiver situado no âmbito constitucional do tributo, a incidência deste depende de norma capaz de alcançar o fato.

Do mesmo modo, cabe ao legislador impedir ou limitar o planejamento tributário. É possível encontrar, no ordenamento jurídico, regras que foram criadas com a finalidade de evitar a elisão fiscal. Exemplo clássico encontra-se na legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, a qual proíbe, na incorporação de empresas que tenham prejuízos contabilizados, que a empresa incorporadora deduza, da base de cálculo do seu imposto de renda, aqueles prejuízos.

Acerca do tema, Hugo de Brito Machado registra:

Na verdade, não temos dúvida de que evitar o planejamento tributário é atribuição do legislador. E até podemos afirmar que as definições de hipótese de incidência em geral são, atualmente, dotadas do propósito de afastar o planejamento tributário. Por isto mesmo temos imposto sobre a circulação de mercadorias, e não um imposto cujo fato gerador seja a compra e venda mercantil. Temos imposto sobre transmissão de bens imóveis, e não imposto sobre compra e venda de imóveis – e assim por diante. Aliás, devemos destacar que mesmo antes de o legislador adotar, na definição das hipóteses de incidência tributária, referências a fatos econômicos, em vez de referência a fatos jurídicos, já vigorava pacificamente o entendimento de que os fatos descritos na regra definidora da hipótese de incidência tributária deveriam ser entendidos como fatos em seu sentido econômico. É o que ocorria com a expressão 'vendas e consignações', que sempre foi entendida

como operação relativa à remessa de mercadorias de um para outro estabelecimento empresarial. (MACHADO, 2014, p. 113)

No entanto, as normas específicas de combate ao planejamento fiscal podem gerar consequências negativas: o não reconhecimento de posturas passadas como atos de elisão, haja vista o princípio da irretroatividade da lei tributária; e a complexidade normativa, fruto da necessidade de atualização frequente das leis, podendo gerar a desvalorização do processo legislativo. É o que defende Marco Aurélio Greco no seguinte excerto:

Quais são as consequências desse caminho? A meu ver, duas consequências não muito positivas. Primeira grande consequência: ao se optar por normas específicas só se regula o futuro, aquela conduta daquela data para os anos subsequentes. Portanto, convalida-se aquela prática no passado, o que significa convalidar distorções econômicas, competitivas, hipótese de uma justiça meramente formal e não substancial. A segunda grande consequência prática das normas específicas é o que se pode denominar de inflação normativa, porque na medida em que se pretende regular especificamente todas as hipóteses que a criatividade humana pode gerar, teremos necessidade de produzir novas normas para novas hipóteses. (GRECO, 1998, p. 21).

Desse modo, é certo que a tarefa de evitar atos de planejamento tributário seja atribuída ao autor do processo legislativo, não para adequar a lei aos diversos fatos e inibir a prática de cada um deles especificamente, mas de forma que os casos concretos possam se enquadrar em uma regra e um procedimento geral e abstrato.

Nesse sentido, cumpre entender o papel exercido pela norma geral antielisão, o artigo 116, parágrafo único, do CTN, e seus reflexos práticos ante à ausência de regulamentação, assunto delineado nos

tópicos seguintes.

4. A NORMA GERAL ANTIELISÃO: FUNDAMENTOS E ASPECTOS PRÁTICOS

Nunca houve consenso doutrinário acerca da validade do planejamento tributário. Em 2001, A Lei Complementar 104 introduziu, no sistema jurídico, a norma que, aparentemente, daria um ponto final nas dúvidas sobre a licitude ou ilicitude da elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116 do CTN, a regra geral antielisão, segundo a qual os atos ou negócios jurídicos realizados com o objetivo de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos da obrigação tributária podem ser desconsiderados pela autoridade administrativa, com a observância de procedimento específico a ser criado por lei ordinária.

A norma, no entanto, causou efeito diverso do esperado: o invés de solucionar o problema, ela reacendeu a divergência doutrinária sobre o tema. A questão principal passou a ser: como balizar a aplicação do dispositivo em tela?

Inteligentemente, a própria regra solicita procedimento específico para a sua aplicação, exigindo seja este firmado por lei ordinária. Em 2002, foi editada a Medida Provisória no 66, a qual tratava sobre o procedimento a ser adotado pela Administração Tributária na desconsideração de atos e negócios jurídicos conforme o parágrafo único do art. 116 do CTN. Nada obstante, a Medida Provisória em tela não foi convertida em lei, renascendo o cenário de inseguranças.

A partir da Lei Complementar 104, surgiram duas grandes correntes doutrinárias. A primeira, a visão liberal clássica, defendia a inconstitucionalidade do dispositivo, baseada nos princípios da legalidade estrita e da tipicidade fechada, fundamentos da ADI no 2446, movida pela Confederação Nacional do Comércio em face do parágrafo único do art. 116 do CTN.

Nessa linha de pensamento, associou-se a norma em epígrafe a uma postura de cunho nazista, sob o argumento de que permitiria a invalidação de atos lícitos do contribuinte, como se observa na seguinte afirmação de André Mendes Moreira, ao criticar a Medida Provisória no 66/2002:

A norma do parágrafo único do art. 116 do CTN não é, contudo, auto-aplicável (norma not self enforcing). De fato, o Código Tributário é *lex legum* (legge cornice para os italianos), ou seja, lei sobre como fazer leis. O CTN, sendo lei complementar *ratione materiae*, orienta as diversas esferas legislativas (federal, estadual e municipal) na elaboração de normas tributárias.

Entretanto, em que pese restar claro que não se trata de norma antielisiva, a tentativa de regulamentação feita pela União Federal tratou o dispositivo em tela como se assim o fosse. É dizer: autorizou o Estado-Administração – tal como ocorria no regime nazista, sob o pálio do art. 90 do Código Tributário Alemão de 1919 – a desconsiderar atos lícitos praticados pelos contribuintes que visassem unicamente à economia de tributos. Intentou-se inserir no ordenamento jurídico pátrio, em claro descompasso com o CTN e a Constituição Federal, a interpretação econômica do direito tributário. (MOREIRA, 2010, p. 17).

Nada obstante, tal posicionamento não se mostrou sustentável, pois não compreendeu o contexto criado pela Constituição Federal, no qual se fixou um Estado Democrático de Direito, com muitos valores sociais, e não apenas os protetivos do Estado de Direito firmado pela doutrina liberal clássica.

A segunda visão interpretou o termo “dissimular”, do art. 116, parágrafo único, do CTN, como sinônimo de simulação relativa, conceito estabelecido pelo Código Civil. O grande problema desse entendimento foi vincular o legislador a um único conceito restrito, como se a linguagem fosse campo inalterável. Ademais, o próprio CTN utiliza a expressão “simulação” em outros dispositivos, por exemplo, o parágrafo único do artigo 150, o que mostra a inexistência de vinculação conceitual ao Código Civil.

Ambas as ideias pecaram em não fazer o correto raciocínio histórico do pano de fundo no qual se inseriu a norma geral antielisão. Acerca do tema, Bruna Oliveira Fernandes afirma:

É nesse mesmo contexto, de norma geral que disciplina e define a relação Fisco e contribuinte, que visualizamos o princípio da legalidade e o velho adágio – no taxation without representation – que deve ser adequado ao nosso Estado Constitucional de Direito. (FERNANDES, 2014, p. 140).

Verifica-se que as doutrinas elencadas acima estiveram, a todo tempo, preocupadas com o tema da validade do negócio jurídico. Todavia, a questão é de eficácia deste em relação à Fazenda Pública, uma vez que o Fisco, ao desconsiderar atos e negócios jurídicos de acordo com a norma antielisão, não os anula, mas atribui-lhes eficácia tributária diversa daquela pretendida pelas partes.

Ocorre que, a despeito de toda polêmica em volta do parágrafo único do art. 116 do CTN, ainda não existe, conforme já exposto, lei ordinária cuidando do procedimento de desconsideração, tampouco quadro referencial dentro do qual se possa balizar esse debate.

A ausência de parâmetros objetivos nos quais o Fisco tenha que se vincular para rejeitar as operações do contribuinte levou a uma consequência lógica e negativa: a formação de normas individuais, subjetivas, dependentes do posicionamento de cada fiscal em cada caso concreto. Ampliou-se o conceito de simulação, o qual passou a alcançar tudo aquilo que o Fisco não concorda.

Nota-se que a simulação, caracterizada pela ausência de propósito extra tributário e a anormalidade da forma escolhida, é o único motivo para desconsiderar o fato praticado em economia fiscal, não sendo invocada a norma geral antielisão.

Calha pinçar que o efeito da desconsideração de ato ou negócio jurídico é o agravamento de multas, possibilitando a representação criminal. Tem-se uma relação na qual a autoridade administrativa, sem prévios parâmetros objetivos, tem o poder de desconsiderar operações realizadas pelo contribuinte e, em razão disso, aplicar a sanção mais severa possível.

Nesse contexto, a insegurança jurídica é inevitável. A complexidade da relação entre Fisco e contribuinte fica cada vez maior, de forma que este se encontra aprisionado pelo medo de agir fora de

um limite não delineado, mas existente. O risco do excesso e da responsabilização impede o particular de buscar novos caminhos para o aprimoramento da saúde operacional dos negócios e o crescimento da fonte produtora.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, conclui-se que o planejamento tributário consiste no conjunto de atos preventivos por meio dos quais o contribuinte busca a diminuição do desembolso financeiro com pagamento de tributos.

A finalidade do planejamento tributário é evitar, dentro da estrita observância da legislação, a ocorrência do fato gerador e, assim, impedir a incidência da norma jurídica tributária. Tendo em vista a licitude do planejamento tributário, este é sinônimo de elisão fiscal, não se confundindo com evasão, que é o ato ilegal de mascarar a prática do fato gerador.

Ademais, foi evidenciado que o planejamento tributário é direito subjetivo do contribuinte, decorrente dos princípios constitucionais da livre iniciativa econômica e da legalidade, estando em acordo com os fundamentos do Estado Democrático de Direito.

Evidenciou-se, outrossim, que a prática de planejar a economia fiscal é amplamente complexa, uma vez que a legislação não estabelece os caminhos por onde o contribuinte pode seguir, deixando a critério da autoridade administrativa aceitar ou não determinada prática no caso concreto.

Ressaltou-se que o parágrafo único do artigo 116 do CTN, a norma geral antielisão, necessita de parâmetros balizadores da sua aplicação, sendo imprescindível um procedimento específico para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular o fato gerador ou a natureza da obrigação tributária, uma vez que a regulamentação é exigência expressa do dispositivo supracitado.

Nesse contexto, destacou-se que o único critério utilizado para tornar ineficazes atos de economia fiscal é a simulação, instituto à procura de significado no âmbito do planejamento tributário. Vale dizer, não se pode permitir que operações fraudulentas, com nítidos

abusos de direito, sejam igualladas a operações sustentáveis, as quais deveriam ser admitidas pelo Fisco.

Repisa-se que a regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do CTN é necessidade da Administração Pública e, mais ainda, do contribuinte. Isso porque a ausência de critérios objetivos quanto à elisão fiscal é âncora que afoga o particular em um mar de incertezas, impedindo o desenvolvimento de novas estratégias para a redução dos custos e o crescimento econômico.

Decerto, é necessário caminhar no sentido de reduzir as inseguranças e garantir o atingimento da capacidade contributiva. Deve-se criar a possibilidade de diálogo, o qual pressupõe horizontalidade, entre Fisco e contribuinte, em que ambos possam conhecer a operação, como e por que ela foi realizada. Ademais, é preciso buscar o equilíbrio nas penalidades, dando lugar para o particular cumprir aquilo que deveria ter cumprido, caso a operação seja desconsiderada, e ajustando a multa conforme o ato praticado.

Por fim, as medidas não são imediatas. O estudo sobre planejamento tributário é muito tímido e precisa ser reforçado, para que se crie uma cultura de educação fiscal entre os contribuintes, bem como de cooperação e responsabilidade social na relação entre Estado e particular.

REFERÊNCIAS

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva, 1963.

CASALTA NABAIS, José. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra, Almedina, 1998.

CREPALDI, Silvio. **Planejamento Tributário**. 2a ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

FERNANDES, Bruna Oliveira. **Planejamento Tributário e a Norma Geral Antielisiva**. São Paulo, 2014. Disponível em < <https://sapientia.pucsp.br/handle/handle/6605?locale=en> >. Acesso em: 23 de

jul. 2018.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário Jurídico Tributário**. 3a ed., São Paulo: Dialética, 2000.

MACHADO, Schubert de Farias, MACHADO, Hugo de Brito. **Dicionário de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. “**A norma antielisão e o princípio da legalidade – Análise crítica do parágrafo único do artigo 116 do CTN**”, in Valdir de Oliveira Rocha (coord.), *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, São Paulo: Dialética, 2001. pp. 107-108.

MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. 1a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

MORAES, Oswaldo de. **Dicionário de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo, Saraiva, 1973, p. 86.

MOREIRA, André Mendes. **Elisão e Evasão Fiscal – limites ao planejamento tributário**. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, Vol. 21, mar.- abr. 2003, pp. 11-17.

TENÓRIO, Igor, e MAIA, José Motta. **Dicionário de Direito Tributário**. 2a ed. Rio de Janeiro, Forense, 1996.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 3.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

Cap. 9 A TRANSAÇÃO COMO FORMA DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A RENÚNCIA DE RECEITA

Caroline Silva Bezerra¹

Nady Jakelle Queiroz Dias²

Willemberg Harley Alves De Lima³

RESUMO

O presente trabalho visa tratar da transação como forma de extinção do crédito tributário em uma perspectiva da renúncia de receita. É sabido da relevante importância que o instituto da transação proporciona para o Judiciário, principalmente no sentido da celeridade, uma vez que se traduz em instrumento pelo qual os sujeitos da relação extinguem ou previnem conflitos por meio de concessões mútuas. Assim, trata-se brevemente do instituto, perpassando pelos princípios, a exposição dos entraves e vantagens que a transação possa proporcionar, bem como a submissão à Lei de Responsabilidade Fiscal. Dessarte, a mesma se construiu pelo uso do procedimento

- 1 Bacharelanda do curso de Direito do Unipê. E-mail: carolinesilvabezerra@gmail.com
- 2 Bacharelanda do curso de Direito do Unipê; Bacharel em Ciências Sociais pela UFPB. E-mail: nadyjakelle@hotmail.com
- 3 Mestre em Economia pela Universidade Federal da Paraíba – UFPB; Professor adjunto do Centro Universitário de João Pessoa – Unipê; Consultor Técnico de Finanças e Planejamento da Câmara Municipal de João Pessoa –PB. E-mail: willem.harley@hotmail.com

bibliográfico, investigação jurisprudencial e com o uso da legislação vigente com o escopo de construir uma análise crítica sobre a transação tributária. Por fim, conclui-se por sua viabilidade vez que se coaduna aos princípios norteadores e desde que observadas as condições dispostas no art. 14 da LRF.

Palavras-Chave: Transação. Direito Tributário. Lei de responsabilidade fiscal

ABSTRACT

This paper aims to treat the transaction as a way of extinguishing the tax credit in a the perspective of the renunciation of revenue. It is known of the relevant importance that the institute of the transaction provides for the judiciary, because translates into an instrument by which the people extinguish or prevent conflicts through mutual concessions. Therefore, it is briefly the institute, going through the principles, the exposure of the obstacles and advantages that the transaction can provide, and the submission to the Fiscal Responsibility Law. Therefore, it was constructed by the use of the bibliographic procedure, jurisprudential investigation and the use of the current legislation with the scope to construct a critical analysis on the tax transaction. Finally, it is concluded by its viability that it is in line with the guiding principles and provided that the conditions set forth in art. 14 of the LRF.

Key Words: Transaction. Tax Law. Fiscal Responsibility Law

1. INTRODUÇÃO

Diante do cenário de congestionamento do Judiciário e judicialização de conflitos, o presente estudo tem por escopo discorrer sobre a transação em Direito Tributário, com a análise de questões pertinentes a essa temática conflituosa de adoção da mediação e arbitragem neste ramo jurídico. Tal estudo ganha importância diante de dados objetivos disponibilizados em 2017 pelo Conselho Nacional de Justiça por meio do relatório “Justiça em Número” de que 51% das ações são de execução e 75% são de execuções fiscais. Desse modo,

nota-se em primeiro plano que os processos de execução fiscal muito contribuem para o abarrotamento conhecido no Judiciário. Em contrapartida, muito embora o Estado seja o maior credor, nem sempre alcança a reversão esperada.

Por outro lado, a transação tem galgado a passos lentos a esperança de desafogo judicial e principalmente a busca por celeridade processual e acesso à justiça. Sem embargo, e malgrado exista previsão para transigir em Direito Tributário, tal forma de extinção da obrigação não é pacífica. Desse modo, trataremos brevemente da transação enquanto instituto civil para então dissertar sobre ela no campo tributário, com devidas explicações e comentários sobre a questão. Também nos deteremos nos princípios basilares do Direito Público e alguns entraves e vantagens para a aplicação transacional em seara pública. A fim de lograr o objetivo deste estudo, qual seja tecer uma abordagem crítica a respeito do uso da transação em Direito Tributário com ênfase na observância da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

2. A TRANSAÇÃO SOB A ÓTICA DO DIREITO PRIVADO

Prescreve o Código Civil em seu art. 840: “é lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas”. Assim, caracteriza-se como contrato em que o principal efeito é pôr fim ou prevenir possível litígio.

Nas lições de Gonçalves (2014, p.574, apud SILVA PEREIRA, 2003, p. 507)

O vocábulo transação designa, pois, na linguagem jurídica, um determinado negócio jurídico, de cunho contratual, que se realiza por via de um acordo de vontades, cujo objeto é prevenir ou terminar litígio, mediante concessões recíprocas das partes.

O Código Civil de 1916 apenas tratava a transação como um dos meios de extinção das obrigações. Em contrapartida, o Novo Código inclui em capítulo próprio destinado às “varias espécies de contrato”,

pondo fim a qualquer dúvida quanto à natureza jurídica da transação. Segundo Tartuce (2017) “Agora, no Código Civil de 2002, são contratos típicos, mas que geram a extinção de obrigação de cunho patrimonial”.

Assim, depreende-se que transação nada mais é que um acordo com concessões mútuas e que, no Direito Privado, possibilita a prevenção ou extinção de conflitos. Então superada a fase introdutória acerca do ramo jurídico que disciplina esse contrato, passamos a previsão da transação no Código Tributário Nacional.

3. A TRANSAÇÃO ENQUANTO FORMA DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Transação, nas palavras de Francisco Duarte Leite, “é o ato de transigir, onde as partes ou interessados que estão em litígio judicial ou extrajudicial, sobre certo objeto, resolvem por fim a querela, mediante concessões mútuas”.

Considerando que a relação entre Fisco e o contribuinte se caracteriza como obrigacional, a mesma se extingue, via de regra, com o pagamento da prestação de dar ao Fisco o crédito que lhe corresponde. Além dessa, o art. 156 do CTN prevê outras modalidades de extinção, quais sejam:

- II - a compensação;
- III - a transação;
- IV - remissão;
- V - a prescrição e a decadência;
- VI - a conversão de depósito em renda;
- VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 10 e 40;
- VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 20 do artigo 164;
- IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
- X - a decisão judicial passada em julgado; XI - a

dação em pagamento em bens imóveis.

Acerca da transação, dispõe o Código Tributário Nacional, “A lei pode facultar, nas condições que estabeleça aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em terminação de litígio e conseqüente extinção do crédito tributário” (art. 171). E segundo prescreve o parágrafo único do mesmo dispositivo “A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso”. Nesse sentido compreende-se que apenas mediante previsão legal a autoridade competente pode autorizar a transação no caso concreto. Assim, percebe-se que não pode haver transação para prevenir litígio, mas somente depois de instaurado.

Segundo Eduardo Sabbag (2013), a autoridade competente deverá reger-se pela lei, de acordo com os critérios e limitações instituídas na legislação.

“Não se trata de providência que fique a critério da autoridade competente. Esta deve cingir-se aos motivos legais que dão ensejo ao perdão, como a situação do sujeito passivo; erro ou ignorância escusáveis do contribuinte, quanto à matéria de fato; diminuta importância do crédito tributário, dentre outros (art. 172, incisos I ao V, CTN)” (SABBAG, 2013, p.889).

Nas lições de Vittorio Cassone (2012), a transação consiste em:

“Instituto de direito privado adotado pelo direito tributário, que somente ocorre em casos excepcionais, de extrema dificuldade econômico-financeira do sujeito passivo, situação que merecerá o devido exame para justificar a transação, cujas hipóteses estão contidas em projetos de lei”. (CASSONE, 2012, p. 174).

Neste ponto nos remetemos ao art.171 do CTN vez que conforme vislumbrado, o dispositivo deixa claro que se faz necessário a previsão legal traçando limites e condições para transação em matéria tributária. Isso se dá, obviamente, pela dimensão e aplicabilidade do princípio-norma da legalidade no cerne da Administração Pública. Acerca desse princípio, trazemos as lições de Alexandrino e Paulo:

“A legalidade traduz a ideia de que a administração pública somente tem possibilidade de atuar quando exista lei que determine (atuação vinculada) ou autorize (atuação discricionária), devendo obedecer estritamente ao estipulado em lei, ou, sendo discricionária a atuação, observar os termos, condições e limites autorizados”. (ALEXANDRINO; PAULO, 2008. p. 194)

Tal princípio que trazemos a baila se cumpre abordar, pois, em âmbito federal ainda não há lei em vigor, muito embora alguns projetos como o Projeto de Lei no 2.412/2007 e Projeto de Lei no 5.082/2009 foram elaborados para regular a matéria, sendo que o último projeto foi apensado ao primeiro. Além disso, há quem entenda que há autorização para transigir ao menos nas causas de competência dos Juizados Federais Cíveis, vez que a possibilidade está prevista no art. 10, § único da Lei n. 10.259/01.

Sem embargo, tampouco se deve entender que o parcelamento, por vezes pactuado para tornar menos oneroso o débito, consiste em transação. Segundo entendimento consolidado na jurisprudência, parcelamento do debito não se confunde com transação. Pois conforme se depreende, o parcelamento na execução possui efeito meramente suspensivo do processo.

RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO O PARCELAMENTO DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO NÃO IMPLICA A EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO MAS A SUA SUSPENSÃO. O parcelamento do débito

na execução fiscal, implica tão somente, a suspensão do processo, conservando-se perene a Certidão da Dívida Ativa a sustentar a execução até que se extinga a dívida, podendo operar-se a continuidade da execução fiscal pelo saldo remanescente, se o parcelamento não restar cumprido integralmente pelo sujeito passivo. (STJ RECURSO ESPECIAL REsp 514351-PR 2003/00231637 T1-Primeira Turma. Relator: Ministro LUIZ FLUX, Julgamento 20/11/2003).

Malgrado o parcelamento não constitua transação e embora não vigore legislação em âmbito federal, sabe-se que estados e municípios possuem competência para legislar em Direito Tributário (arts. 24, I e 30, I da CF/88). Assim sendo, alguns entes federados, editaram normas que versam sobre a transação de tributos, como é o caso do estado de Minas Gerais quando editou a Lei de no 6.763/75. Assim como Pernambuco que instituiu um pouco mais tarde através da Lei Complementar no 105/07. Igualmente o fez o Município do Rio de Janeiro mediante Lei no 5.966/15 e o Rio Grande do Sul por meio da Lei no 11.475/00.

Mesmo assim, ainda que previsto no Código Tributário Nacional e não obstante vigência de leis esparsas que versam sobre a matéria, a transação enquanto modalidade extintiva do crédito tributário não é objeto pacífico. Ao contrário, ainda trata-se de tema imbuído de complexidade e muita resistência. Assim, analisaremos essas questões no próximo tópico.

4. TRANSAÇÃO: ENTRAVES VERSUS VANTAGENS

A priori cumpre destacar que a dificuldade de pacificação do tema reside principalmente, mas não apenas conforme veremos adiante, nos princípios da indisponibilidade e supremacia do interesse público. Isto porque se entende que o direito ao tributo é indisponível e transigir per si denota a celebração de acordo com concessões mútuas.

Assim o ato de transigir é modalidade indireta de extinção do

crédito e que se caracteriza pela existência de reciprocidade de ônus e vantagens. Então pela própria essência do instituto os interessados ganham e ao mesmo tempo também deixam de ganhar. E neste ponto, emerge o entrave acerca da indisponibilidade, pois esta figura-se como princípio inerente ao Direito Administrativo.

Conceituar interesse público é uma tarefa árdua e difícil, fato é que ele tem se perpetuado com o Estado e se remodelado com a sociedade. Isto porque está intrínseco e arraigado, consiste não só nos fins do Estado, mas em sua própria razão de ser, pois o Estado Democrático é instrumento de realização dos interesses públicos. Ou seja, o interesse público existe antes do Estado.

Em decorrência do princípio da indisponibilidade, cumpre mencionar que os bens e recursos são da coletividade, à Administração cabe gerir e dar a destinação mais benéfica em prol da coletividade. Nesse contexto, explica Carvalho Filho (2010):

“Os bens e interesses públicos não pertencem à Administração nem a seus agentes. Cabe-lhes apenas geri-los, conservá-los e por eles velar em prol da coletividade, esta sim a verdadeira titular dos direitos e interesses públicos”. (FILHO, 2009, p.37).

Pois é em face deste princípio que os agentes estão vinculados as determinações da lei ou agir com a conveniência e oportunidade cedida por ela – mas ainda sim com fundamento legal, visto que os bens e os recursos gerenciados pertencem à sociedade. De tal modo o interesse público converge para outro axioma, qual seja, da supremacia do interesse público sobre o privado.

Em segundo plano, outro fator desestimulante no que concerne transigir em Direito Tributário é recair em um mecanismo de prejuízo à receita pública. Posto que essa modalidade indireta de extinção da obrigação poderia condicionar um comportamento social de não pagamento dos tributos em época própria com objetivo de obter benefícios futuros, isto é, as concessões celebradas com o Fisco. Bem se sabe da aversão à carga tributária em nosso país, portanto qualquer instrumento que possibilite a diminuição do ônus poderia ser

desviado da real finalidade se não estiver bem articulado. Ademais, com fundamento na segurança do contribuinte, há quem entenda que a fuga do Judiciário para meios alternativos de resolução de conflitos ainda não é a solução mais viável em Direito Tributário, pelo menos por hora. Visto que a via judicial possui maior credibilidade e proporciona instrumentos de garantia ao contraditório e a ampla defesa.

E, diante do cenário de descrença do povo para com os representantes e a Administração Pública como um todo, outro ponto determinante obviamente é a margem de discricionariedade concedida pela lei, pois também poderia culminar em desvios de finalidade – acerca dela, Carvalho Filho (2010) diz que “o agente, embora dentro de suas competências afasta-se do interesse público que deve nortear todo o desempenho administrativo”. Em decorrência disso, na visão de muitos, o Judiciário ainda se mantém como a melhor saída para dirimir as controvérsias fiscais.

Por outro lado, com relação às vantagens que transigir proporciona, primeiramente tem-se a melhoria na relação com contribuinte, que sempre esteve tão hierarquizada, vez que a Administração é vista como mera arrecadadora de tributos, de tal maneira tornar-se-ia uma facilitadora para extinção do crédito. Por meio da transação se diminui a distância entre os sujeitos da relação. Deveras, com a transação, a Administração se mostra mais tangível ao passo que o contribuinte passa a ter participação mais efetiva e legítima.

Além disso, de modo reflexo, transigir culminaria em menos demandas e consequente desobstrução do Judiciário. Pois, segundo dados do Conselho Nacional de Justiça – CNJ, com base no ano de 2016, de um contingente de 40,6 milhões de execuções pendentes, 30,4 milhões são fiscais.

Assim, visa-se a efetividade, a arrecadação, pois embora o Estado seja o maior litigante, a reversão para os cofres públicos nem sempre supera a expectativa, pelo contrário. Isto ocorre, segundo o relatório, porque “acabam chegando títulos, cujas dívidas já são antigas, e, por consequência, mais difíceis de serem recuperadas”. E sob o panorama de um Judiciário assoberbado de demandas que muito contribuem para o não alcance da razoável duração do processo, os meios

alternativos emergem como uma solução viável.

Contudo, e considerando a legalidade tão abordada neste trabalho, a lei a tratar sobre a transação deve está condizente com o arcabouço jurídico e observar requisitos e condições já vigentes, salvo se elaborada para fins de revogação. Assim sendo, e com fundamento nesta análise, parece-nos oportuno nos debruçar agora sobre Lei de Responsabilidade Fiscal.

5. A TRANSAÇÃO E A RENÚNCIA DE RECEITA

O Estado, seja qual for sua concepção, desenvolve uma atividade financeira baseada em um tripé de obtenção, gestão e aplicação dos recursos financeiros arrecadados a fim de satisfazer as necessidades públicas. Mormente, no contexto de Estado contemporâneo e concepção moderna de orçamento público, não se concebe mais a irresponsabilidade na gestão das contas públicas, se faz necessário a adoção de medidas de cautela visando os resultados e os impactos a curto, médio e longo prazo.

Dessa maneira, preconiza o art. 165, §6o da Constituição Federal que “O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”.

Contudo, ainda assim carecia de uma legislação a condicionar a atuação de gestor. Com base nisto, a Lei Complementar no 101/00, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) foi editada com a finalidade de corrigir os rumos da gestão de finanças públicas. Esta Lei tem como principal objetivo a garantia do equilíbrio entre receita e despesa, de modo que veda a renúncia de receita, salvo se atendidas as condições previstas. Pois, via de regra, não deve haver excesso de arrecadação e tampouco excesso de dispêndios.

Dessa maneira, a LRF se baseia em quatro alicerces, quais sejam: o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilidade. Desse modo, dispõe o art. 14, LRF:

A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de

receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I- demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II- estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Em seu parágrafo primeiro a lei ainda menciona o que se compreende como renúncia:

§10 A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. (art. 14, §10 da LRF)

Tal recorte é imprescindível, pois transigir resulta abrir mão de certos interesses, e em que pese o Direito Público e os princípios que o regem, para abrir mão de coisa pública a autoridade competente deve se ater aos critérios estabelecidos em lei. A título de exemplo, poderia ocorrer de tal modo: descontos na multa para pagamento à vista em autos de infração; parcela única do IPVA, IPTU, com desconto (a parte recolhida será extinta pelo pagamento) enquanto a parte descontada pela transação.

Assim, a análise dos benefícios da relação jurídica tributária bem

como do contingente processual, quais sejam, o estreitamento da relação entre Fisco e o contribuinte e a diminuição de demanda do Judiciário per se não são suficientes. Em vista do art. 14 da LRF, necessário se faz também um estudo do impacto orçamentário-financeiro de que decorra uma renúncia. De sorte que, deverá haver medidas de compensação ou demonstrativo de que não afetará as metas fiscais.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, nota-se que no âmbito privado é indiscutível a aplicação da transação de interesses visto que os interessados transigem e celebram concessões relativas ao patrimônio do qual dispõem, abrindo mão reciprocamente de interesse particular. Por outro lado, vigora na seara de Direito Público e, por conseguinte, em Direito Tributário a indisponibilidade do interesse público e a supremacia deste. Assim, faz surgir posições favoráveis e contrárias quanto à edição de lei a disciplinar a matéria.

Data vênia a opinião de renomados autores, a nosso ver nos parece cabível a transação em Direito Tributário. Pois, em vista dos princípios e entraves supracitados, o instituto não caberia em qualquer situação ou de forma desvairada, mas sim com amparada justificativa. Muito porque, o enquadramento se dá em casos específicos em que esteja instaurado o conflito de modo que o Fisco não lograria arrecadar a satisfação integral do crédito tributário.

Ademais, a transação não se opõe, ao contrário, se coaduna ao princípio-norma da legalidade, vez que somente com edição de lei instituindo condições e limites torna-se possível transigir. Dentro dessa perspectiva, incumbe ao legislador fixar os limites para a atuação da autoridade competente, então toda e qualquer discricionariedade, de acordo com a conveniência e a oportunidade, reside no amparo legal.

Outrossim, a transação não se contrapõe a indisponibilidade do interesse público, longe disso, mostra-se um recurso viável para satisfação do crédito tributário ou parte dele, sempre que cumpridos os dispositivos constitucionais e legais sobre a renúncia de receita. Assim, o instituto se mostra harmônico aos princípios da indisponibilidade e supremacia do interesse público ao passo que sua aplicação

também condiz com o direito contemporâneo de busca por meios alternativos para solução de conflitos.

Sem embargo, deve-se analisar o tema dentro do sistema jurídico brasileiro. De modo que a lei a disciplinar a matéria deverá estar em harmonia com o ordenamento jurídico vigente. Nesse panorama, transigir remete a um acordo com concessões mútuas, então, em alguns casos ou na maioria deles, certo percentual o Fisco deixará de arrecadar, pois do contrário, descaracterizada estaria a transação. Sob este prisma, concluímos então, que muito embora seja um caminho árduo e espinhoso, transigir é plenamente possível no campo tributário desde que a lei esteja em consonância com o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

REFERÊNCIAS

BRASIL, Constituição. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: DF, Senado, 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 17 ago. 2018.

BRASIL, CANÁRIO, Pedro. *Justiça em números: Execuções fiscais são dois terços das execuções pendentes de julgamento-CNJ*. Revista Consultor Jurídico, 4 de set. 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-set-04/execucoes-fiscais-sao-dois-tercos-execucoes-pendentes-cnj>>. Acesso em: 14 ago.2018.

CASSONE, Vittorio. *Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência.* – 23. Ed – São Paulo: Atlas, 2012.

DUARTE, Francisco Leite. *Direito tributário aplicado*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

FILHO, José dos Santos Carvalho. *Manual de direito administrativo*. 23.ed.rev., amp.e atualizada até 31.12.2009. – Rio de Janeiro: Lumen

Juris, 2010.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro*, v. 3: contratos e atos unilaterais. 14. ed. São Paulo, Saraiva, 2014.

GUEDES, Luiza Helena da Silva. Renúncia de receita pública. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 18 ago. 2016. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&xver=2.56607&seo=1>>. Acesso em: 14 ago. 2018.

JUSTEN Filho, Marçal. Curso de direito Administrativo. – 10. ed. Ver., atual. E ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 35.ed.rev., São Paulo: Malheiros, 2014. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 31.ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2013.

MENDONÇA, Priscila Faricelli. *Transação e Arbitragem nas controvérsias tributárias*. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: 2013.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária*. Dissertação de Mestrado-USP, São Paulo: 2013.

PARISI, Fernanda Drummond. *Transação Tributária no Brasil: supremacia do interesse público e satisfação do crédito tributário*. Tese de Doutorado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo/PUC-SP. São Paulo: 2016.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Vicente. *Direito Constitucional Descomplicado*. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2008, página 194. 116 Lei Complementar No 101, de 4 de maio de 2000. *Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências*. Brasília: DF, 4 mai 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 17 ago. 2018.

RIBEIRO, Maria de Fátima; CASTRO, Aldo Aranha de. *A arbitragem tributária como forma de acesso à justiça: Uma realidade ou instituto a ser desenvolvido no Brasil?* Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=d12e9ce9949f610a>>. Acesso em: 14 ago. 2018.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 5.ed.-São Paulo: Saraiva, 2013.

TARTUCE, Flávio. *Direito Civil Teoria geral dos contratos e contratos em espécie*, v. 3. 12. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2017.

TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. *Transação Tributária com datação em pagamento*. Artigo. Revista de Finanças Pública, Tributação e Desenvolvimento/ RFPTD, v.2, n.2, 2014.

CAP. 10 A RESPONSABILIDADE PENAL DA PESSOA JURÍDICA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: AS CONSEQUÊNCIAS DA INÉRCIA LEGISLATIVA NO COMBATE À CRIMINALIDADE ECONÔMICA E FINANCEIRA

Maria Luiza Soares dos Santos¹

Olívia Maria Peixoto Flôr²

Luciano do Nascimento Silva³

RESUMO

O ordenamento jurídico-penal brasileiro necessita adequar-se, no que diz respeito à criminalidade econômica e financeira, às demandas da sociedade moderna onde a pessoa jurídica constitui o principal

- 1 Graduada em Direito pela Universidade Estadual da Paraíba (CCJ-UEPB); estudante; mldroit@hotmail.com
- 2 Graduada em Direito pela Universidade Estadual da Paraíba (CCJ-UEPB); estudante; oliviapflor@gmail.com.
- 3 Pós -Doutor em Sociologia e Teoria do Direito no Centro di Studi sul Rischio dalla Facoltà di Giurisprudenza dell'Università del Salento - CSR-FG-UNISALENTO (2013-2015); Doutor em Ciências Jurídico-Criminais pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra FDUC (2003-2007); Mestre em Direito Penal pela Faculdade de Direito do Largo São Francisco da Universidade de São Paulo USP (2001-2003). Professor de Direito Penal da Universidade Estadual da Paraíba; e-mail: lucianonascimento@hotmail.com.

sujeito das relações econômicas, atuando ativamente na economia e no sistema financeiro estatais. Neste modelo de sociedade, não é mais aceitável a exclusão do ente moral dos mecanismos de proteção e garantia próprios do Direito Penal. Assim, levando em consideração a relevância e a atualidade do assunto, o presente artigo busca discorrer acerca das consequências da inércia legislativa quanto à responsabilidade penal da empresa no Brasil, principalmente no que se refere aos crimes contra a ordem tributária. Estando esta responsabilidade prevista na Constituição, cabe ao legislador infraconstitucional criar lei específica para disciplinar o tema de modo efetivo, prevendo que o ente moral também tenha a sua proteção assegurada diante das infrações cometidas por aqueles que a compõem.

Palavras-chave: *Compliance guide*. Crimes contra a ordem tributária. Criminalidade econômica e financeira. Direito penal econômico. Responsabilidade penal da empresa.

RESUMEN

El ordenamiento jurídico-penal brasileño necesita adecuarse, en relación a la criminalidad económica y financiera, a las demandas de la sociedad moderna donde la persona jurídica constituye el principal sujeto de las relaciones económicas, actuando activamente en la economía y sistema financiero estatales. En este modelo de sociedad, no es aceptable la exclusión del ente moral de los mecanismos de protección y garantías propios del Derecho Penal. Así, llevando en consideración la relevancia del asunto, el presente artículo busca tratar acerca de las consecuencias de la inercia legislativa cuanto a responsabilidad penal de la empresa en Brasil, principalmente en lo que se refiere a los crímenes contra el orden tributario. Siendo esta responsabilidad prevista en la Constitución, es deber del legislador infraconstitucional crear ley específica para disciplinar el tema de modo efectivo, estableciendo que el ente moral también tenga su protección asegurada delante de infracciones cometidas por aquellos que la componen.

Palabras-clave: *Compliance guide*. Crímenes contra el orden

tributario. Criminalidad económica y financiera. Derecho penal económico. Responsabilidad penal de la empresa.

1. INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, constitui verdadeiro marco na evolução do pensamento jurídico ocidental, não apenas no que se refere aos direitos e garantias fundamentais que o texto traz em seu bojo, mas também no tocante ao combate à criminalidade econômica e financeira, uma vez que prevê, em seu art. 173, § 50, a responsabilidade penal da pessoa jurídica em se tratando da prática de atos contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular.

Desse modo, sendo o ente moral o principal sujeito das relações econômicas na sociedade moderna, é notória e louvável a iniciativa do legislador constituinte em não abdicar de responsabilizá-lo pela prática de crimes econômicos, principalmente se forem levadas em consideração as consequências nacionais e internacionais de ditos crimes, já que interferem na economia de vários países.

Ocorre, porém, que mesmo com o avanço pretendido pelo legislador constituinte, quando da feitura do dispositivo dantes mencionado, a inércia do legislador infraconstitucional para a criação de lei específica que discipline de modo efetivo a responsabilidade penal da pessoa jurídica pela prática dos crimes econômicos faz com que seja comum o uso da empresa para a prática de ditos crimes, sem que seja possível levar para julgamento na seara penal o ente moral com a finalidade de apurar a sua responsabilidade penal ou mesmo a sua irresponsabilidade frente às pessoas físicas que verdadeiramente contribuíram para os ilícitos.

Neste sentido, dentre os crimes econômicos, o presente estudo trata de explicar acerca dos crimes contra a ordem tributária, haja vista que em relação a este ocorre a separação entre a responsabilidade atribuída à pessoa jurídica e aquela atribuída à pessoa física, pois enquanto a primeira responde apenas administrativamente, a segunda acaba por ser a única responsável penalmente, mesmo que o crime tenha sido praticado através da empresa, lê-se, pela própria,

como é o caso do disposto no inciso II do art. 20, da Lei no 8.137/90⁴.

Destarte, diante do exposto, o presente artigo tem como objetivo geral o de mostrar a relevância e a necessidade de se normatizar, de modo efetivo, a responsabilidade penal da pessoa jurídica pelos crimes contra a ordem tributária, de modo que também seja previsto na legislação o instituto da *compliance guide*, como forma de proteger o ente moral frente à prática das infrações por parte daqueles que a compõem. Noutro flanco, a título de objetivos específicos, este trabalho pretende trazer a diferença entre ilícito tributário e crime tributário, e de ilícito administrativo tributário e ilícito penal tributário, bem como expor as consequências da ausência de responsabilização penal da pessoa jurídica nos crimes retromencionados.

No que se refere à metodologia empregada, este artigo constitui uma pesquisa bibliográfica, por se tratar de uma proposta de cunho teórico, tendo sido utilizados livros, artigos e alguns materiais disponíveis e publicados na internet como base para a sua elaboração.

É também qualitativa e documental, com o emprego do método explicativo, haja vista as análises e investigações terem sido realizadas na busca pelo atendimento dos objetivos propostos com o viés de discussão e explicação das temáticas.

2 DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO E DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL: A CONFIGURAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA COMO AUTORA DE CRIME TRIBUTÁRIO

Para que seja possível explanar a possibilidade de configuração da pessoa jurídica como sujeito capaz de praticar e responder por ilícitos de natureza penal, dentro os quais se encontram os crimes tributários ou contra a ordem tributária, é preciso antes entender quais os ilícitos e as respectivas penas que integram o universo que compõe o Direito Tributário, especialmente os chamados ilícitos administrativos tributários e os ilícitos penais tributários.

Doutrinariamente, os ilícitos tributários são estudados em duas vertentes: direito penal tributário e direito tributário penal. Assim,

- 4 II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos.

enquanto aquela engloba os ilícitos de natureza penal, com prevalência dos mecanismos típicos do Direito Penal – como a pena privativa de liberdade e a restritiva de direitos –, esta trata sobre os ilícitos de natureza administrativa, que, teoricamente, por não atingirem bens mais preciosos, dispensam a utilização da *ultima ratio* por parte do Estado.

Acerca de tal classificação, dispõe o professor Luciano Amaro:

Por oposição a “direito penal tributário”, cunhou-se a expressão “direito tributário penal”, que (*embora lexicamente se pudesse empregar como sinônimo da primeira expressão*) foi utilizada para designar o setor do direito tributário que comina sanções *não criminais* para determinadas condutas ilegais. Tratar-se-ia, nesses casos, das chamadas “infrações administrativas”, ou “ilícitos administrativos”, castigados com a aplicação de “sanções administrativas”, aplicadas pelas autoridades administrativas, mediante procedimento administrativo. (AMARO, 2012, p. 463).

Destarte, a partir de tal categorização é possível perceber que os ilícitos tributários são formados por ilícitos de natureza penal e por ilícitos de natureza administrativa, merecendo cada qual o tratamento adequado, devendo se respeitar os desdobramentos e as consequências advindas da realização de cada tipo de ilícito, de forma que não pode ser admissível o fato de um indivíduo ser penalizado com uma multa administrativa, quando na verdade praticou uma conduta tipificada como crime, a exemplo da falsificação de nota fiscal, fatura ou duplicata (art. 10, inciso III, Lei no 8.137/90).

Neste sentido, existindo a diferença entre os ilícitos administrativo e penal tributários, cabe fazer a devida distinção entre ambos, pelo que recorreremos às palavras do professor Hugo de Brito Machado, expondo este que o ilícito administrativo tributário

62. o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de

obrigação tributária, seja principal ou acessória.

O ilícito tributário diz-se de conteúdo patrimonial quando implica o não pagamento, total ou parcial, do tributo. Sem conteúdo patrimonial é o ilícito consistente no inadimplemento de simples obrigação acessória. (MACHADO, 2015, p. 499)

Portanto, o ilícito tributário de natureza administrativa deriva do não cumprimento de obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias. Quanto à obrigação tributária principal, dispõe o Código Tributário Nacional que surge esta com a ocorrência do fato gerador, tendo por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e sua extinção se dá com a do crédito dela decorrente (art. 113, §10). Já a obrigação acessória decorre da legislação tributária, objetivando as prestações, sejam elas positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (§20). Vale lembrar que esta pode vir a ser convertida em obrigação principal, caso seja inobservada, relativamente à penalidade pecuniária (§30).

Em síntese, o ilícito administrativo tributário está associado com o não pagamento do tributo (obrigação principal) e com o fazer e o não fazer de atos legalmente previstos (CALMON, 1979, p. 400). As multas são as sanções aplicadas aos que praticam este tipo de ilícito tributário, sendo chamadas de “moratórias” ou de “revalidação” aquelas que incidem quando do descumprirem obrigação principal, e de “formais” ou “isoladas” quando é o caso de inadimplemento de obrigação acessória (CALMON, 1979, p. 401). Outras sanções aplicadas para os ilícitos administrativo tributários são as apreensões, agravações, proibições e interdições.

No que diz respeito ao ilícito penal tributário ou ao direito penal tributário, fala-se propriamente dos crimes tributários, isto é, todas aquelas condutas previstas na Lei no 8.137/90 como tais.

Assim, os arts. 10 e 20 da mencionada legislação trazem um rol de condutas que ensejam a responsabilidade penal dos particulares que a praticam, com a aplicação de sanções que vão de detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa, a reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Desse modo, fazendo uso das palavras do professor Hugo de

Os atos de descumprimento de leis tributárias continuam ensejando as sanções administrativas - as multas. E ensinam também sanções penais quando não constituam puro e simples inadimplemento da obrigação principal, vale dizer, quando não signifiquem simplesmente o não pagamento do tributo, sem qualquer prática tendente a ocultar ou retardar a exteriorização de seu fato gerador. (MACHADO, 2015, p. 508).

Percebe-se, pois, que é tendo em vista a variedade de condutas que podem ser praticadas no âmbito tributário e o seu grau de ofensividade ao erário público que se classificam os ilícitos tributários em administrativos e penais, não sendo razoável, portanto, imputar penalmente quem apenas deixou de pagar determinado tributo. Do mesmo modo, não é plausível estabelecer uma multa administrativa para quem contribuiu ou praticou quaisquer das condutas tipificadas na Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária (Lei no 8.137/90).

5. importante destacar que para todo ilícito, em regra, há uma sanção correspondente, assim, como para os ilícitos administrativos têm-se a pena de multa, os penais contam com as penas privativas de liberdade, nas suas duas modalidades – reclusão e detenção. Sobre o tema, vale citar o seguinte pensamento trazido pelo professor Hugo de Brito:

Inexiste distinção essencial entre o ilícito civil, ou administrativo, e o ilícito penal. Em consequência, não há também distinção essencial entre a sanção civil, ou administrativa, e a sanção penal. A distinção seria apenas valorativa. A sanção penal seria reservada aos que praticam ilícitos mais graves, que mais seriamente ofendem os interesses sociais. A distinção residiria na gravidade da violação da ordem jurídica. (MACHADO, 2015, p. 508).

Pois bem, conforme afirma dito doutrinador, não há distinção substancial entre os mais variados tipos de sanções, sejam elas administrativas, civis ou penais. Neste sentido, o que há, para estabelecer uma em detrimento das outras, é somente de teor valorativo, incidindo tal valoração na gravidade, de modo que é utilizado o ilícito penal tendo em vista a maior gravidade da conduta praticada.

Assim, sendo a única distinção entre os ilícitos e as suas respectivas sanções, de teor valorativo, cabe fazer as seguintes indagações: por qual motivo a pessoa física pode ser responsabilizada penalmente quando da prática dos crimes contra a ordem tributária, e a pessoa jurídica que foi, a todo momento, parte da conduta delituosa, somente responde na seara administrativa? Por que a pessoa jurídica, isto é, a empresa que deixou de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação, e que deveria recolher aos cofres públicos, não responde pelo crime disposto no art. 20, II, da Lei no 8.137/90? Por que o legislador brasileiro não normatiza a responsabilidade penal da pessoa jurídica e cria sanções que sejam devidamente compatíveis com a gravidade das condutas que esta tem a possibilidade de praticar e as imensuráveis consequências ao erário público e à economia global que delas podem advir?

Vislumbrar a pessoa jurídica como autora de ilícitos de natureza econômica tem sido uma tarefa difícil para o legislador pátrio e, em se tratando dos crimes contra a ordem tributária, o que se percebe é que a falta de normatização acaba por distinguir responsabilidades pela prática do mesmo crime, isentando, assim, a empresa dos mecanismos inerentes à seara penal – o que pode, e tem se convertido, em uma difícil questão.

3. CONSEQUÊNCIAS DA AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE PENAL DA PESSOA JURÍDICA POR CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Tendo em vista as considerações que já foram traçadas anteriormente, é necessário agora tecer algumas reflexões acerca do cenário pátrio. Destarte, é certo que no Brasil, com sua elevada carga de tributos atrelada a um complexo ambiente jurídico e administrativo-tributário, a

atividade de busca por melhores condições de operacionalização destas vertentes é consubstanciada numa diretriz inexorável da atividade empresarial.

No entanto, neste mister nem sempre são adotadas condutas que estejam diretamente ligada aos limites da legalidade. Assim, a redução das complexidades do ambiente e da carga tributária pode se dar por duas formas: licitamente, por intermédio de um planejamento tributário sólido – o que desencadeia na estrutura empresarial “um custo acessório envolvendo todo o processo de apuração de impostos, com forte impacto em sua estrutura de pessoal e tecnológica”⁵ –, e ilícitamente, através da prática de crimes contra a ordem tributária.

Nesta esteira, o jurista pernambucano Heleno Tôrres (2001, p. 37) explica que “com a expressão ‘planejamento tributário’ deve-se designar tão só a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma legítima economia de tributos, independentemente de qualquer referência aos atos ulteriormente praticados”; enquanto, noutro flanco, “a finalidade de economizar tributos pode ser atingida tanto por atos legítimos como por atitudes ilícitas (evasão ou elusão) do contribuinte”.

É, então, a Lei n. 8.137/90 que, em seus arts. 10 e 20, conceitua no ordenamento pátrio as condutas que são tidas como crimes tributários⁶. Desta forma, é possível perceber, quando da leitura de ditos

5 Compliance tributário no Brasil: as estruturas das empresas para atuar em um ambiente complexo. Deloitte, p. 3, 2013/2014.

6 Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

- I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

dispositivos, que a referida legislação expandiu o conceito de crime contra a ordem tributária a fim de englobar não apenas o não pagamento de tributos, mas também o descumprimento de obrigações acessórias, como, por exemplo, a prestação de declarações falsas ou inexatas para a desoneração do sujeito passivo ao pagamento dos tributos.

O emprego de atitudes ilícitas pelo contribuinte, portanto, enseja a sua responsabilidade penal – que pode ser facilmente operacionalizada nos casos em que o delito é cometido no cenário das pessoas físicas. Todavia, quando se passa a observar de crimes cometidos em uma perspectiva empresarial, a questão assume alguns óbices.

O Código Tributário Nacional, em seu Capítulo V, Seção IV, arts. 136 e 137, trata do disciplinamento no que tange à responsabilidade por infrações⁷. Portanto, consagra-se no disciplinamento pátrio do

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

- I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
- II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
- III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
- IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

124

- V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa

- 7 Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

tema a responsabilidade objetiva – haja vista a independência desta em relação à intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato –, e pessoal ao agente, via de regra.

Desta forma, não há previsão legal que consubstancie a responsabilidade da pessoa jurídica neste sentido; esta permanecendo incólume enquanto as pessoas físicas são sancionadas.

Faz-se mister frisar que a única forma de responsabilização penal da pessoa jurídica no ordenamento pátrio reside nas hipóteses de crimes ambientais, sob a disciplina da Lei n. 9.605/98. A ausência de tal disciplinamento na sistemática dos crimes tributários, portanto, representa essencialmente uma lacuna no tratamento da questão.

A não responsabilização penal das pessoas jurídicas remonta, por sua vez, a uma construção teórica clássica, pautada no princípio “*Societas delinquere non potest*” – qual seja “a sociedade não pode delinquir” (FERNÁNDEZ, 2015). No entanto, tal concepção percebeu alterações no decorrer do tempo, em muito por conta da alçada das pessoas jurídicas a uma posição de extrema influência na sociedade contemporânea.

Assim, partindo de uma análise de direito comparado, no ordenamento espanhol a responsabilidade penal das pessoas jurídicas foi inserida pela Lei Orgânica 5/2010, sendo aperfeiçoada sob a égide da Lei Orgânica 1/2015.

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III

- quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico: a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores; c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

4. A NECESSIDADE DE RESPONSABILIZAR A PESSOA JURÍDICA E A COMPLIANCE COMO FORMA DE GARANTIA DO ESTADO E PROTEÇÃO DA EMPRESA

Levando em consideração o que foi supra exposto, no ordenamento jurídico brasileiro ainda persistem as discussões acerca da possibilidade de responsabilizar penalmente a pessoa jurídica, principalmente por parte da doutrina não compreender que, no atual modelo de sociedade, a empresa é capaz não apenas de influenciar a economia, mas o próprio Estado – sendo também potencialmente capaz de praticar condutas delitivas cujas consequências não afetam somente um Estado, mas todo o cenário econômico-financeiro mundial.

Assim, a ideia da impossibilidade de atribuir sanções de natureza penal às empresas ainda persiste no Brasil e tem como defensores grandes juristas pátrios, a exemplo dos professores Miguel Reale Jr. (REALE JÚNIOR, 1999, p. 121-127) e Cezar Roberto Bitencourt (BITENCOURT, 1999, p. 51-71) que entendem que a responsabilidade atribuída à pessoa jurídica não pode ir além das searas administrativa e cível, como bem assevera a advogada Karina Alves Teixeira Santos, ao falar sobre os juristas que são contra a dita responsabilidade:

René Ariel Dotti (1995, p. 201) sustenta que tanto os crimes quanto as contravenções penais não podem ser praticadas pelas pessoas jurídicas, ao passo que a imputabilidade penal se aplica apenas a seres humanos. No mesmo linear, Duek Marques (1995, p. 201), considera que aos entes coletivos só se podem atribuir sanções civil ou administrativa, haja vista que a responsabilidade destes decorrem da vontade de seus representantes, os quais devem ser os sujeitos passivos das infrações penais. Ainda neste diapasão, Miguel Reale Júnior (2001, p. 138) afirma que falta à pessoa jurídica uma capacidade criminal, considerando o princípio da individualização da pena, sendo suficiente a punição pela via administrativa. (SANTOS, 2011).

Como se vê, são levantadas algumas justificativas, pelos doutrinadores, para defender a sua não adesão à responsabilidade penal da pessoa jurídica. A partir da citação acima, é possível elencar alguns, quais sejam: a imputabilidade penal somente se aplica aos seres humanos; a pessoa jurídica não possui vontade própria; não possuem capacidade criminal. Para além de tais argumentos, também são trazidos, pelo advogado Braulio Bata Simões, outros, vejamos:

As principais objeções que se levantam são que a pessoa jurídica não tem vontade (dolosa ou culposa) para praticar crimes por si só, ou seja, ela é desprovida de culpabilidade. O segundo argumento é que a CF não autoriza expressamente a responsabilidade penal da pessoa jurídica, reservando-se apenas às sanções civis e administrativas, mas nunca penais. O terceiro argumento fica por conta de que às pessoas jurídicas não podem ser impostas penas privativas de liberdade que constituem o cerne das punições do direito penal. O quarto argumento é de que as penas são personalíssimas de modo que a punição de uma pessoa jurídica certamente atingiria o sócio inocente, que não tomou parte na decisão provocadora do crime. (SIMÕES, 2012).

Percebe-se, portanto, que, em síntese, as justificativas ou objeções levantadas por aqueles que não concordam com a ideia de que a pessoa jurídica pode cometer crimes e por eles responder com as devidas sanções penais, dizem respeito à mencionada falta de vontade própria do ente moral, falta de autorização constitucional para a aplicação de sanções de natureza penal a dito ente, e, por fim, a incompatibilidade da empresa com o tipo de sanção imposta na seara penal, é dizer, a pena privativa de liberdade e o caráter personalíssimo.

Ocorre, porém, que apesar de respeitáveis, os argumentos supracitados não devem prosperar, uma vez que, como já dito no presente estudo, a pessoa jurídica possui capacidade e, portanto, personalidade própria, conforme prevê o Código Civil de 2002 (art. 52); a

Constituição da República prevê expressamente a possibilidade penal da pessoa jurídica (art. 173, § 50 e art. 225, § 30), tanto é que atualmente existe lei específica que trata sobre a responsabilidade penal da empresa quando da prática dos chamados crimes ambientais (Lei no 9.605/98, art. 30), não tendo sido, até a presente data, tal regimento considerado inconstitucional; e, conforme consta no art. 21 lei anteriormente referida, existem penas adequadas à natureza e as peculiaridades da pessoa jurídica, como é o caso das penas restritivas de direito e a própria liquidação; por fim, quanto à individualização da pena, cabe às autoridades competentes comprovar que são verdadeiros responsáveis pela prática do ilícito penal, não sendo tal princípio ofendido pela simples possibilidade de o ente moral responder criminalmente.

Neste sentido, é fato que as justificativas levantadas contra a responsabilidade penal da pessoa jurídica, como devida *venia*, não merecem prosperar, pois as mesmas apenas constroem uma linha argumentativa pautada brocardo latino “*societas delinquere non potest*”, que se já encontra superado pelas mudanças sociais que ocorreram ao longo do tempo e que cominaram nesta realidade social que, ressaltese, comporta a empresa como pessoa capaz de cometer ilícitos e de responder por estes, haja vista que sua impunidade significa a abdicação, por parte do Estado, do seu direito de punir – e as consequências de tal abdicação podem ser absolutamente impactantes também em um plano internacional.

Destarte, argumentar pela permanência do brocardo latino “*societas delinquere non potest*”, além de não manifestar consonância com a Constituição da República, pode também se converter em argumentar a favor da impunidade pelo cometimento de delitos por parte dos principais atores da sociedade capitalista moderna, isto é, as empresas.

Desse modo, a não normatização da responsabilidade penal da pessoa jurídica pelos crimes econômicos, dentre os quais se encontram os ilícitos penais tributários, significa não conceder ao Estado o devido exercício do seu poder punitivo, bem como não assegurar às empresas os mecanismos e garantias próprios do Direito penal, a exemplo da *Compliance guide*.

O professor alemão Ulrich Sieber, em artigo traduzido ao espanhol pelo Dr. Manuel A. Abanto Vásquez, trata sobre diversos conceitos sobre relacionados à proteção da empresa através do respeito a valores e melhorias na gestão, dentre os quais pontua o de *Compliance*:

Sobre todo los conceptos mencionados más arriba apuntan no solamente a valores sino incluso de manera más fuerte a *procedimientos para su protección organizativa* o para el cumplimiento de exigencias legales: los “Codes of Conduct” constituyen pautas generales de conducta. La fórmula, de difícil traducción, “Compliance Programs” (de manera literal “programa de cumplimiento” o “programa de respeto” de reglas) abarca procedimientos para el respeto de objetivos trazados (sobre todo legales, pero en parte también éticos u otros). (SIEBER, 2013, p. 3)⁸.

Assim, pode-se afirmar que a *Compliance* funciona como um mecanismo que promove não apenas a ética e melhoria da gestão empresarial e dos riscos relacionados ao cometimento de ilícitos penais dentro e através da empresa, mas também funciona como garantia, para o Estado, de que a empresa se compromete em respeitar as leis, buscando não cometer fraudes ou não permitindo que aqueles que a compõem venham a praticar quaisquer delitos que a ponham em risco de responder penalmente. A *Compliance* promove, em outras palavras, a efetivação da tão falada função social da empresa, princípio previsto constitucionalmente (art. 50, XXIII, art. 170, III).

O professor Ulrich Sieber, no artigo dantes citado, sistematiza

8 Tradução das autoras: “Sobretudo os conceitos mencionados acima apontam não apenas a valores, mas, inclusive de maneiras mais forte a *procedimientos para sua produção organizativa* para o cumprimento das exigências legais: os “Codes of Conduct” constituem pautas gerais de conduta. A fórmula, de difícil tradução, “Compliance Programs” (de maneira literal “programas de cumprimento” ou “programas de respeito” de regras) abarca procedimentos para o respeito de objetivos traçados (sobretudo legais, mas em parte também éticos ou outros”.

alguns elementos estruturais comuns nos programas de cumprimento (*Compliance*) que poderiam impedir a criminalidade nas empresas e contra elas. No presente estudo, citamos alguns desses elementos estruturais, *in verbis*:

- Definición y comunicación de los valores y objetivos empresariales que deben ser respetados, análisis de los riesgos específicos correspondientes dentro de la empresa así como el consecuente establecimiento y la publicidad de las disposiciones que deben respetarse y los procedimientos para las empresas y sus trabajadores;
- Fundamentación de la responsabilidad de los niveles jerárquicos más elevados por los objetivos definidos, los valores y los procedimientos en la evitación de la criminalidad empresarial; fijación de responsabilidades en el nivel de mando medio creando una unidad empresarial correspondiente especializada (departamento de “compliance”), así como el esclarecimiento y la capacitación de los trabajadores de la empresa;
- Creación de sistemas de información para el descubrimiento y esclarecimiento de los delitos, especialmente de controles internos a personas y objetos, deberes de informar, “sistemas de informantes” para la recepción de advertencias anónimas [...] así como la adaptación permanente y mejoramiento de los respectivos programas de “compliance”;
- Establecimiento de medidas internas para la sanción de abusos;
- Creación de estructuras efectivas que estimulen la ejecución y el mejoramiento de las medidas antes mencionadas. (SIEBER, 2013, p. 9)⁹.

9 Tradução das autoras: “- Definição e comunicação dos valores e objetivos

Percebe-se, portanto, que os elementos contidos nos programas de *Compliance* estão diretamente ligados ao comprometimento da empresa na prevenção de delitos e na efetividade desta gestão anti-crimes. No Código Penal espanhol, por exemplo, está normatizada no art. 31 bis a *Compliance*, onde o legislador delineou como deve ser feita a elaboração dos modelos de organização e gestão (*Compliance*) a serem seguidos pela empresa que pretende se proteger dos riscos do cometimento dos delitos previstos naquela norma e que podem ser praticados pela pessoa jurídica.

Destarte, a necessidade de o ordenamento jurídico brasileiro estabelecer devidamente a responsabilidade penal da pessoa jurídica pelo cometimento de crimes contra a ordem tributária, é um anseio da nova realidade social na qual o Brasil está inserido e em cuja economia o próprio Estado já está sentindo os efeitos colaterais.

Ressalta-se, por fim, que, para que seja efetiva, a inclusão da pessoa jurídica como sujeito ativo da teoria do crime, é preciso não apenas prever sanções a ela adequadas, mas também mecanismos que funcionem como garantia para o Estado e como proteção para o próprio ente moral diante da prática de delitos por aqueles que fazem mau uso da empresa. Dentre tais mecanismos, a *Compliance* ou plano ou, ainda, programa de cumprimento, configura atualmente um

empresariais que devem ser respeitados, análise dos riscos específicos correspondentes dentro da empresa assim como o consequente estabelecimento e a publicidade das disposições que se devem respeitar e os procedimentos para as empresas e seus trabalhadores. - Fundamentação da responsabilidade dos níveis hierárquicos mais elevados pelos objetivos definidos, os valores e os procedimentos para evitar a criminalidade empresarial; fixação de responsabilidades no nível de “mando médio”, criando uma unidade empresarial correspondente especializada (departamento de “compliance”), assim como o esclarecimento e a capacitação dos trabalhadores da empresa; - Criação de sistemas de informação para o descobrimento e esclarecimento dos delitos, especialmente de controles internos a pessoas e objetos, deveres de informar, “sistemas de informantes” para a recepção de advertências anônimas [...] assim como a adaptação permanente e melhoramento dos respectivos programas de “compliance”; - Estabelecimento de medidas internas para a sanção de abusos; - Criação de estruturas efetivas que estimulem a execução e o melhoramento das medidas antes mencionadas”

importante instrumento a ser utilizado pelo Estado e pelas empresa para a prevenção dos riscos relativos ao cometimento de delitos, de modo que aqui evidenciamos a necessidade de sua normatização em qualquer ordenamento jurídico que pretenda estabelecer a responsabilidade penal da empresa.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

No decorrer deste artigo, buscou-se tratar sobre a responsabilidade penal da empresa no que diz respeito aos crimes contra ordem tributária, que são aqueles previstos nos arts. 10 e 20 da Lei no 8.137/90.

Como foi possível vislumbrar, os ilícitos tributários são subdivididos em ilícitos penais tributários – compondo, assim, o chamado Direito Penal Tributário – e ilícitos administrativos tributários – que forma o Direito Tributário Penal.

A partir do estudo da distinção entre ilícitos tributários administrativos e penais, foi possível concluir que, mesmo havendo dita distinção, a pessoa jurídica que vem a cometer quaisquer das condutas descritas como crimes contra ordem tributária não tem a sua responsabilidade penal prevista na legislação, de modo que, ainda que o ilícito seja de natureza penal, a sanção a ela cominada é tão somente de natureza administrativa, o que demonstra nítida desproporcionalidade entre o fato praticado e a natureza da sanção a ele atribuída.

Desta forma, ainda que as sanções administrativas impostas à empresa que comete sonegação fiscal busquem se adequar à gravidade do ilícito cometido, é certo que o Direito Administrativo não dispõe dos mecanismos de proteção e repressão próprios do Direito Penal, nada vindo a justificar a separação existente, no ordenamento jurídico brasileiro, quanto à responsabilidade atribuída à pessoa física e à jurídica que cometem o mesmo ilícito penal tributário.

Dentre os instrumentos que podem vir a garantir a proteção da empresa frente os atos ilícitos daqueles que a integram, a *Compliance guide* foi aqui exposta como uma importante ferramenta a ser normatizada pelo legislador pátrio, haja vista a sua utilização, como plano guia do ente moral, no sentido de evitar o comento de delitos no seu interior e através da empresa, constitui importante marco para a efetiva responsabilidade penal deste tipo de pessoa.

Ressalta-se, portanto, que os argumentos pautados na ideia de que a empresa é um ente fictício e que, por isso, não possui capacidade para praticar e responder por ilícitos penais, não podem mais prosperar, porque, como se sabe, caso este argumento configurasse verdadeiro empecilho à responsabilização penal da pessoa jurídica, esta não responderia na seara administrativa já que, como visto anteriormente, não existe diferença, a não ser valorativa, entre os ilícitos e as sanções nos âmbitos civil, administrativo e penal.

Como bem prevê o Código Civil de 2002, a pessoa jurídica possui sim personalidade dissociada da daqueles que a compõe, admitindo, inclusive, a aplicação da proteção dos direitos de personalidade aos referidos entes (art. 52, CC/02).

Longe de significar um benefício para o Estado, a ausência de legislação que disponha sobre a responsabilidade penal da pessoa jurídica, com o estabelecimento de penas compatíveis com a natureza do ente moral, gera a impunidade e o prejuízo ao erário público. A utilização do Direito Penal Tributário para ir de encontro às condutas realizadas pelas pessoas jurídicas configura, atualmente, uma das grandes armas de que dispõe o ente estatal na batalha contra a criminalidade econômica e financeira.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 18. Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

BRASIL. Congresso Nacional. Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Diário Oficial, Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 11 de agosto de 2018.

BRASIL. Congresso Nacional. Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990. **Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências**. Diário Oficial,

Brasília, 27 de dezembro de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 11 de agosto de 2018.

BRASIL. Congresso Nacional. Lei no 9.605, de 12 de fevereiro de 1998. **Dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente, e dá outras providências.** Diário Oficial, Brasília, 12 de fevereiro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9605.htm>. Acesso em: 11 de agosto de 2018.

BRASIL. Congresso Nacional. Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Institui o Código Civil.** Diário Oficial, Brasília, DF, 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm>. Acesso em: 11 de agosto de 2018.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília: Senado Federal, 1988.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Reflexões sobre a responsabilidade penal da pessoa jurídica.** In: GOMES, Luiz Flávio (Coord.). Responsabilidade penal da pessoa jurídica e medidas provisórias e direito penal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Sanções Tributárias,** 1979. Disponível em: <<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/download/876/819>>. Acesso em: 11 de agosto de 2018.

ESPAÑA. Boletín Oficial del Estado - BOE. **Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.** Madrid, 23 de noviembre de 1995. Disponible en: <http://www.boe.es/legislacion/codigos/codigo.php?id=038_Codigo_Penal_y_legislacion_complementaria&modo=1>. Acesso em: 11 de agosto de 2018.

FERNÁNDEZ, Luis Miguel Fernández. **Elaboración De La**

Compliance Guide Y Responsabilidad Penal, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** 36a. Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015.

REALE JÚNIOR, Miguel. **A lei dos crimes ambientais**. Revista Forense: Rio de Janeiro, 1999.

SANTOS, Karina Alves Teixeira. **A responsabilidade penal da pessoa jurídica à luz da Lei 9.605/98**, 2011. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,a-responsabilidade-penal-da-pessoa-juridica-a-luz-da-lei-960598,31730.html>>. Acesso em: 11 de agosto de 2018.

SIEBER, Ulrich. **PROGRAMAS DE “COMPLIANCE” EN EL DERECHO PENAL DE LA EMPRESA: Una nueva concepción para controlar la criminalidad económica**, 2013. Tradução de Manuel A. Abanto Vásquez. Disponível em: <<http://www.pensamientopenal.com.ar/doctrina/38834-programas-compliance-de-recho-penal-empresa-nueva-concepcion-controlar-criminalidad>>. Acesso em:

SIMÕES, Braulio Bata. **Direito Penal Tributário**, 2012. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12162>. Acesso em: 11 de agosto de 2018.

TÓRRES, Heleno. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2001.

I CONGRESSO PARAIBANO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data: 31 de agosto a 01 de setembro de 2018

Local: Auditório do Tribunal do Júri – Campina Grande/PB. **Público participante:** 643 congressistas. **Coordenação Geral:** Rafaela dos Santos Jales.

Palestrantes:

Alexandre Henrique Salema Ferreira; Bianor Arruda Bezerra Neto; Caio Graco Nunes de Sá Pereira; Danielle Patrícia Guimarães Mendes; Francisco Leite Duarte; Felipe Crisanto Monteiro Nóbrega; Gustavo Medeiros de Macêdo; Harrison Targino; Inngo Araújo Miná; Luiz Mathias Rocha Brandão; Jeremias de Cássio Carneiro de Melo; Jubevan Caldas de Sousa; Rachel Nogueira de Souza; Tardelly Lima Pereira; Torquato Jardim.

Apresentação de artigos: **Data:** 31 de agosto de 2018 **Local:** Auditório da OAB/CG-PB

Comissão Científica:

Danielle Patrícia Guimarães Mendes; Filipe Mendes Cavalcanti Leite; Jubevan Caldas de Sousa; Rafaela dos Santos Jales.

Examinadores:

Aldo Cesar Filgueiras Gaudêncio; Alisson Eduardo Maul; Erondina de Farias Meira; Gilberto Franco de Lima Júnior; Gilvan Lourenço França de Araújo; Jonabio Barbosa dos Santos; João Dantas; Luiz André Castro Meira; Maricelle Ramos de Oliveira; Rafaela Silva; Vânia Vilma Nunes Teixeira.

CORDEL - CÓDIGO TRIBUTÁRIO PASSIONAL

Não se pode negar que o Direito
Assumiu um poder majoritário,
Que tornou qualquer um de nós sujeito
A cumprir o Direito Tributário.
E Isso não se resume a um tributo,
Afim, o amor e o seu produto
Exigiu a mais nova criação!
E depois de ter sido decretado,
Eis aqui que se encontra publicado
O Cordel Tributário da Paixão.

E o jurista, consigo se pergunta,
Isso aqui é piada ou invenção?
Como pode a lei estar conjunta
Aos anseios e à dor do coração?
Afim, por que não ter o fomento
De um código pra esse sentimento,
Que é tão forte e também devastador?
E diante da então necessidade
Que o Direito recebe a vil verdade:
A paixão é um fato gerador.

Gerador, porque traz um novo encargo
Que é cobrado com régua desmedida.
Se dúvida, requeira um embargo
Pro alguém que é o amor da sua vida.
Gerador porque traz a obrigação
De manter funcionando o coração
Como fosse o nosso próprio Estado,
Que precisar viver arrecadando
De quem passa a ficar perambulando
Pelas ruas, sofrendo apaixonado.

E o valor dessa tal tributação
Muitas vezes não traz nenhum retorno.
Nós pagamos com tanta atenção
E o que vem é stress, raiva, transtorno...
E esse amor figurado de imposto
Escreveu nas agruras do meu rosto
Que eu estou simplesmente compelido
A pagar, ou então sofrer a pena
De assistir a tão vil e triste cena
De um amor que não é correspondido.

E é por isso que a tese liberal
Vem ganhando pra si tanto sustento.
Afinal, nosso Código Passional
Diminui ou aumenta o sofrimento?
Se o amor há de ser então imposto,
Como é que eu me sentirei disposto
A fazer minha contribuição?
Pode até me chamar de extremista,
De ladrão, de burguês ou de golpista,
Mas eu vou reformar meu coração!

E o artigo primeiro desta lei
Disciplina aos dois legiferantes
A versar sobre aquilo que eu não sei:
O que habita no peito dos amantes.
Se a saudade os faz ser sufocados,
Por que não os torna-los isentados
Da tortura causada na distância?
E que tal reduzir esses efeitos
Garantido, então, para os sujeitos
Um pequeno período de vacância.

Nessa lei também fica revogado
Qualquer tipo de taxa compulsória.
Como pode alguém ser abandonado
E viver para sempre desta história?
E além disso se tem uma novidade,
Os contratos selados de amizade
Poderão, com pedido, ser vedados.
Pra que então se garanta o benefício
Pra que amigos não tenham o sacrifício
De viver a paixão dos dois calados.

E por fim, eu declaro decidido
Que também haverá reparação
Pro sujeito que for desiludido
E tiver repartido o coração.
Afim, como pode alguém suspeito
De trair, sonegar um outro peito,
Ser isento de toda punição?
É por isso que o nosso documento
Disciplina e também dá provimento
Ao amor pelas leis do coração.

Ádamis Oliveira

Sobre o livro

Projeto gráfico e capa Erick Ferreira Cabral

Normalização e correção Antônio de Brito Freire

Mancha Gráfica 10,5 x 16,7 cm

Tipologias utilizadas Adobe Caslon Pro 11/13,2 pt