



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO

TRIBUTAÇÃO DE NOVAS TECNOLOGIAS

Análise da constitucionalidade da Lei Complementar nº 157/2016 e a tributação
dos serviços de “*streaming*”

FRANCESC MINORU OKUMURA MOLINÉ

Rio de Janeiro

2021

FRANCESC MINORU OKUMURA MOLINÉ

TRIBUTAÇÃO DE NOVAS TECNOLOGIAS

Análise da constitucionalidade da LC 157/2016 e a tributação dos serviços de streaming

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Bruno Curi

Rio de Janeiro

2021

FRANCESC MINORU OKUMURA MOLINÉ

TRIBUTAÇÃO DE NOVAS TECNOLOGIAS

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Bruno Curi.

Data da Aprovação: 08 / 10 / 2021

Banca Examinadora:

Orientador

BRUNO CURI

Membro da Banca

BRUNO CURI

Membro da Banca

RODRIGO DA SILVA MACHADO

Rio de Janeiro

2021



UFRJ

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIAS

ATA DE APRESENTAÇÃO DE MONOGRAFIA DE CONCLUSÃO DE CURSO

DATA DA APRESENTAÇÃO: 08 / 10 / 20 21

NA DATA SUPRAMENCIONADA, A BANCA EXAMINADORA INTEGRADA PELOS(AS) PROFESSORES(AS)

Bruno Cui
Roberto da Silva Machado
E

REUNIU-SE PARA EXAMINAR A MONOGRAFIA DE Francisco Mironi Okumura Mourão

DRE _____, INTITULADA MISSÃO DE NOVAS TECNOLOGIAS

APÓS A EXPOSIÇÃO DO TRABALHO DE MONOGRAFIA PELO(A) DISCENTE, ARGUIÇÃO DOS MEMBROS DA BANCA E DELIBERAÇÃO SIGILOSA, FORAM ATRIBUÍDAS AS SEGUINTE NOTAS POR EXAMINADOR(A):

	Nota: Respeito à Forma (Até 2,0)	Nota: Apresentação Oral (Até 2,0)	Nota: Conteúdo (Até 5,0)	Nota: Atualidade e Relevância (Até 1,0)	Nota: Total e Final
Prof. Orientador(a)	2,0	2,0	4,0	1,0	9,0
Prof. Membro 01	2,0	2,0	4,0	1,0	9,0
Prof. Membro 02					
Prof. Membro 03					
Média Final	X ----- X	X ----- X	X ----- X	X ----- X	9,0

PROF. ORIENTADOR(A): Bruno Cui NOTA: 9,0

PROF. MEMBRO 01: Roberto Machado NOTA: 9,0

PROF. MEMBRO 02: _____ NOTA: _____

PROF. MEMBRO 03: _____ NOTA: _____

MÉDIA FINAL: 9,0

SE A MÉDIA FINAL FOR 10,0 (DEZ), O TRABALHO RECEBE INDICAÇÃO PARA O PRÊMIO SAN TIAGO DANTAS?
() SIM () NÃO

Agradeço a minha família, sem os quais não seria possível completar essa jornada, e aos amigos por toda paciência durante a elaboração desse trabalho.

RESUMO

O presente trabalho busca analisar o processo legislativo para incluir os serviços de disponibilização de mídias por meio da *internet* no rol taxativo dos serviços tributáveis pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Com o advento da Lei Complementar nº 157/2016, os municípios correram para incorporar o novo serviço em seus respectivos códigos tributários, sendo analisado se foram respeitados os princípios tributários constitucionais e o devido processo legislativo. A pesquisa se deu pelo compilado das legislações municipais, com recorte dos maiores municípios do Estado do Rio de Janeiro e das capitais brasileiras mais populosas, estudadas com sob a luz da doutrina e da jurisprudência vigente no momento.

Palavras-chave: Tributário. Imposto Sobre Serviços. Serviços Tributáveis. Streaming. Processo Legislativo.

ABSTRACT

This paper seeks to analyze the legislative process to include the services of making media available through the internet in the list of services taxable by the Tax on Services of Any Nature. With the advent of Complementary Law No. 157/2016, municipalities rushed to incorporate the new service into their respective tax codes. This paper seeks to analyze whether the legislative processes, following the constitutional principles. The research gathers municipal legislation, with a selection of the largest municipalities in the State of Rio de Janeiro and the most populous Brazilian capitals, studied under the light of current doctrine and jurisprudence.

Keywords: Tax. Service Tax. Taxable Services. Streaming. Legislative Process.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	7
2. DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS	9
2.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	10
2.2 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE E DA NOVENTENA	13
2.3 DO DEVIDO PROCESSO LEGISLATIVO.....	15
3. DA INCIDÊNCIA DE ISSQN SOBRE SERVIÇOS DE <i>STREAMING</i>	19
3.1 DO SERVIÇO TRIBUTÁVEL	20
3.2 DO HISTÓRICO	22
3.3 DA CRÍTICA	24
4. PROCESSO LEGISLATIVO DA LC Nº 157/16.....	26
4.1 DO PROCESSO LEGISLATIVO FEDERAL	29
4.2 DO PROCESSO LEGISLATIVO MUNICIPAL – ESTADO DO RJ	31
4.3 DO PROCESSO LEGISLATIVO MUNICIPAL – CAPITAIS	36
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	41
6. REFERÊNCIAS	44
6.1. INTRODUÇÃO.....	44
6.2. DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS	45
6.3. DA INCIDÊNCIA DE ISSQN SOBRE SERVIÇOS DE <i>STREAMING</i>	46
6.4. <i>PROCESSO LEGISLATIVO DA LC Nº 157/16</i>	47

1. INTRODUÇÃO

Estamos caminhando para o fim do segundo ano de pandemia, de modo que nos habituamos a novas formas de entretenimento. Dessa forma, as plataformas de distribuição de conteúdo multimídia disponibilizadas por meio da internet cresceram a passos largos, tornando-se grandes *players* mundiais. Por exemplo, de acordo com a revista Forbes, a empresa *Netflix*, pioneira no mercado de streaming, saltou para a posição de 26ª marca mais valiosa do mundo.

Cumpramos destacar que o mercado digital muda e se reinventa com tanta velocidade que o processo legislativo fica obsoleto, pois depende da prolação do debate para adquirir respaldo e respeitar todas as suas etapas. Com isso, nos encontramos com um arcabouço jurídico que, por muitas vezes, não acompanha o crescimento econômico.

Para ilustrar a relevância do tema, cumpre destacar que, até 2017, as companhias de telecomunicação usavam um planejamento tributário agressivo para reduzir a arrecadação do imposto, que se baseava no Serviço de Valor Agregado (“SVA”). Para reduzir a carga tributária dos serviços de telefonia, tais como *internet*, ligação e SMS, as operadoras embutiam no produto um serviço não tributável de baixo custo, sendo ele o serviço de *streaming*. Com isso, mantinha-se o preço do produto, pois o custo do SVA é baixo, mas recolhe-se tributo apenas sobre uma porcentagem desse valor (referente à telefonia).

Não é atoa que todas as operadoras de celular começaram a ofertar diversas plataformas de distribuição de conteúdo digital “sem cobrar nada por isso”. Esse planejamento cria um buraco na arrecadação do Estado, aproveitando-se de uma lacuna legal, pois deixa de recolher sobre o preço cheio do produto para recolher apenas sobre uma parcela. Em que pese o claro prejuízo fiscal, esse planejamento era plenamente possível, pois não havia legislação na época para taxar os serviços de streaming, logo não havia incidência de imposto.

Resta inquestionável que o mercado digital está cada vez mais atrelado à economia, dialogando com todos os setores, como as empresas de telecomunicação, de intermediação de venda, tal como a *Amazon* que possui sua própria plataforma, e da tradicional comunicação, como a migração da Rede Globo para o *Globo Play*. Estamos diante de uma série de relações jurídicas inéditas para os profissionais do direito, que se encontram despreparados para enfrentar enquanto não houver uma atualização da legislação e da jurisprudência.

Flagrante o esvaziamento dos cofres públicos, o legislador brasileiro tem discutido a tributação de serviço de distribuição de conteúdo, sem cessão definitiva, desde 2012 pela Proposta de Lei do Senado nº 386. Dessa forma, foi publicada a Lei Complementar nº 157 de 2016, tema do trabalho em tela, reformando o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (“ISSQN”) para incluir os serviços de *streaming* no rol de serviços tributáveis.

Em que pese a óbvia necessidade de adequação da legislação brasileira para incorporar os novos serviços das gigantes de tecnologia, faz-se necessário analisar com cautela as mudanças para evitar eventuais contradições dentro do nosso arcabouço jurídico. Tendo em vista que trata de tema de grande interesse de aumentar a arrecadação, é preciso estudar o tema com todas as garantias constitucionais do Direito Tributário para evitar que o contribuinte seja prejudicado.

Portanto, o escopo do presente trabalho é analisar a Lei Complementar nº 157/2016 (“LC nº 157/16”), no que trata dos serviços de disponibilização de mídia pela *internet*, e a sua incorporação pelos municípios sob uma ótica crítica, sempre dentro da Constituição da República Federativa Brasileira (“CFRB/88”).

2. DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

Como bem descrito pelo doutrinador Luís Eduardo Schoueri¹ em seu Manual de Direito Tributário, o tributo remonta a tempos imemoriais, sendo um instrumento do Estado para se materializar e alcançar seus fins. Como na sociedade atual há a incidência de tributo sobre todos, a sociedade civil reivindica para si o papel ativo na construção da liberdade coletiva, devendo restringir o espaço para tributação e, portanto, limitando o poder do Estado de tributar.

Dessa forma, consolida-se o Estado de Direito, em que é assegurado o papel da sociedade no desenvolvimento da economia, da liberdade, do desenvolvimento, de modo que não pode ser sufocada pela tributação excessiva. Esse entendimento, naturalmente, não afasta a necessidade do Estado para cumprimento de direitos fundamentais, devendo haver um equilíbrio entre a arrecadação e a capacidade contributiva, prezando pela equidade e efetividade da arrecadação.

Para Marco Aurélio Greco², o Direito Tributário tem data própria de criação, com o advento do Código Tributário Alemão em 1919, ao distinguir o Direito Financeiro do Direito Tributário. Com isso, consolida-se esse ramo do direito para tratar da relação Estado e Contribuinte, de modo a assegurar os limites da tributação.

Essa introdução do tema é essencial, pois mesmo que o presente trabalho reconheça a necessidade de arrecadação do Estado, torna-se infrutífero o debate se ele ultrapassar os limites previstos pelos princípios tributários. Felizmente, o constituinte elencou a maior parte dos princípios no próprio corpo da CFRB/88, sendo os mais relevantes para a discussão da implementação da LC nº 157/16 listados a seguir.

¹ Schoueri, Luís Eduardo. Direito tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 40-68

² Greco, marco Aurelio. Planejamento Tributário. 3. Ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 57-58

2.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade é inerente ao Estado de Direito, como preceitua a CFRB/88: “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Nas palavras de Quintanilha³, como o tributo trata de prestação compulsória⁴, o princípio da legalidade é garantia constitucional basilar do Direito Tributário.

Para garantir o direito do contribuinte, uma vez que o poder de tributar intervém na esfera individual de cada indivíduo, a CRFB/88 prevê a reserva de lei para instituir ou majorar tributo, salvo nas exceções. Essa matéria é sedimentada na legislação infraconstitucional por meio do art. 97 do Código Tributário Nacional:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - A instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.”

Dentro da reserva legal há, ainda, a reserva de lei complementar, contemplando quatro hipóteses em matéria tributária, dentre elas estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

³ Quintanilha, Gabriel Sant’Anna. Manual de Direito Tributário, Volume Único. 1. Ed. – Rio de Janeiro: Método, 2021. P. 80-81.

⁴ BRASIL. Art. 3º da 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. (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

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

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

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239”

Uma vez entendido que é necessário haver lei complementar para tratar de normas gerais, é preciso esmiuçar acerca da competência privativa do município de instituir Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Como bem descrito por Hugo de Brito Machado⁵, o constituinte optou pelo regime de competências privativas, como forma de limitar o poder de tributar, de modo que é impossível delegar a competência de instituir o imposto.

Com isso, o princípio da legalidade é a base do sistema positivo, sendo o princípio que sedimenta o direito tributário, bem como diálogo com todos os demais princípios. Resta claro, que a além da União Federal ter o dever de legislar quanto às normas gerais, aproxima etapa do processo para instituir novo tributo é o legislador publicar lei incorporando-a.

Há, nesse ponto, uma liberdade do legislador municipal que pode optar pela lei ordinária para instituir novo tributo. Em que pese o trâmite legislativo da lei ordinária ser mais simples, observa-se que muitos municípios adoram a lei complementar municipal para incorporar a Lei

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 40ª edição. Re. E atual. São Paulo: Malheiros, 2019. P. 298.

Complementar nº 157/16. Trata-se aqui da melhor maneira de incorporar o tributo, respeitando o arcabouço jurídico do município.

O constituinte deixa claro os seguintes requisitos para o ISSQN: (i) não pode incidir sobre o mesmo fato gerador de Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS); e (ii) deve ter o rol de serviços tributáveis previstos em Lei Complementar. Com isso, fica claro o caminho constitucional em que deve haver, a princípio, Lei Complementar incluindo determinado serviço no rol taxativo para, posteriormente, o município instituir o imposto.

Dessa forma, um dos escopos do presente trabalho é detalhar a etapa de incorporação da Lei Complementar em cada município por meio do estudo de caso da legislação local. Espera-se que os municípios aguardem a entrada em vigor da Lei Complementar para só então começarem a discussão interna para incorporar a norma, respeitando o ordenamento de cada entidade. Esse processo legislativo é essencial para instituir o tributo, pois para efetivar a cobrança, fiscalização, e diálogo da norma com o ordenamento, entende-se necessário o estudo do tema pela casa legislativa.

2.2 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE E DA NOVENTENA

Após discorrer acerca do princípio da legalidade, faz-se necessário para a elaboração do presente estudo o detalhamento do princípio da Anterioridade e da Noventena, os quais também possuem base constitucional.

Os princípios em tela são previstos na CRFB/88 da seguinte forma:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

III - cobrar tributos; (...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou,

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;”

Ao positivar o trecho acima, o intuito do constituinte é limitar o poder de tributar, de modo a trazer previsibilidade ao contribuinte. Tendo em vista que o orçamento público é aprovado anualmente, entende-se que a autorização para a cobrança de tributos teria uma validade anual⁶.

Dessa forma, o princípio da anterioridade dialoga diretamente com o da legalidade, pois não basta limitar o legislador a positivar norma majorando alíquota, deve-se observar o vigor da norma no tempo para preservar o contribuinte. Isso se dá, para preservar o princípio da não surpresa, em que o contribuinte tem o direito de se planejar para contribuir da melhor maneira possível.

Muito se discute nesse ponto acerca do risco do negócio privado, em que o empresário assume ao decidir por abrir um negócio. Apesar do empresário arcar com as custas e eventual desventuras, o contribuinte precisa ter a previsão de quanto precisa arrecadar para poder se

⁶ ⁶ Schoueri, Luís Eduardo. Direito tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 40-68

planejar, sendo descabida a majoração da alíquota ou a criação de tributo que altere seu planejamento tributário.

Em que pese os esforços do constituinte em criar o referido princípio constitucional, consolidou-se no processo legislativo brasileiro o hábito de publicar normas tributárias próximo ao fim do ano. Com isso, o intuito de defender o contribuinte, para que o mesmo possa se planejar, era repetidamente violado, fazendo necessária a Emenda Constitucional nº 03 de 1993.

A referida emenda instituiu o princípio da noventena, em que se deve contar ao menos 90 dias da data da publicação para efeito de lei tributária que majore tributo. Com isso, fez-se novamente presente o princípio da não surpresa, para evitar que o legislador publique norma dia 31 de dezembro, com efeito imediato para o dia primeiro de janeiro.

Diante o exposto, tendo em vista que a inclusão de novo item no rol taxativo o ISS configura inquestionavelmente criação de tributo, entende-se que a entrada em vigor da Lei Complementar nº 157/16 deve respeitar ambas noventena e anterioridade. Dessa forma, do momento da instituição do tributo pelo município, a lei municipal deve prevê a entrada em vigor apenas no ano seguinte, respeitando os 90 dias.

Naturalmente, há parte do estado o interesse de aumentar a arrecadação. Cria-se, portanto, manobras para se enquadrar no princípio constitucional, tais como comprimir o processo legislativo, deixando de cumprir todas as etapas com a devida preocupação, com o intuito de publicar a lei até o último dia do ano. Não há, de forma alguma, a contestação da necessidade de um rito sumário para normas de grande repercussão nacional. Contudo, deve-se respeitar os limites constitucionais para evitar abusos sobre o contribuinte.

2.3 DO DEVIDO PROCESSO LEGISLATIVO

Esse é um tópico estranho ao presente capítulo, pois não trata de princípio tributário constitucional. Na verdade, o termo “devido processo legislativo” é um guarda-chuva⁷ abrangente, que inclui todos os procedimentos que o legislador tem que respeitar para cumprir com suas obrigações previstas no capítulo I, Título IV da CRFB/88., seja ele formal, material ou ético.

Em que pesa cada ente ter liberdade de regular seu próprio processo legislativo, entende-se que ele deve seguir a regra geral estabelecida na constituição. Dessa forma, compreende-se o trâmite como o conjunto de atos, da iniciativa ao veto, realizado pelos órgãos legislativos, com o intuito de formação dos dispositivos legais.⁸

Dentre os parâmetros previstos na CFRB/88, entende-se os princípios do processo legislativo federal ao municipal, conforme listado pelo professor Giovanni Silva Corralo:

“a) Princípio da Legalidade: deve haver observância de todas as normas jurídicas que disciplinam o processo legislativo, sejam decorrentes da CF, sejam por aquelas construídas pelo ente Federado. Em se tratando da esfera municipal, além das normas de repetição obrigatória da CF relativas ao processo legislativo, devem ser observados a LOM, o Regimento Interno e outras disposições legais específicas.

b) Publicidade: o processo legislativo deve ser transparente, devendo as deliberações da Câmara ser realizadas em sessão pública, inclusive com aprovação das atas na sessão imediatamente subsequente, ou publicação pela imprensa no respectivo Diário Oficial, o que possibilita o controle da sociedade e dos demais Poderes constituídos.

c) Finalidade: devem-se analisar cada caso separadamente, buscando a solução mais adequada para a situação e tendo sempre em mente o que é de interesse público.

d) Impessoalidade: é também conhecido como imparcialidade; tem conteúdo negativo, pois afasta interesses estranhos ao interesse público, proibindo atos institucionais que configurem promoção pessoal de agentes políticos (art. 37, §1º, da CF), e conteúdo positivo, pois requer ponderação dos interesses em uma determinada situação na qual o Parlamento deve se manifestar. Com base nesse princípio, é que

⁷ MODESTO, Paulo. Fraude no devido processo legislativo e seu controle jurisdicional. CONJUR, 1 de julho de 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jul-01/interesse-publico-fraude-devido-processo-legislativo-controle-jurisdicional>

⁸ BOBERG, José Lázaro. Lei ordinária & seu processo legislativo. 1. ed., 2002, reimpr. Curitiba: Juruá, 2008.

existe a abstenção do voto, que possibilita ao parlamentar, abster-se de votar em caso de situação excepcional, de caráter pessoal, que o vincula à questão analisada.

e) Moralidade: significa legislar bem, agir de boa-fé, com honestidade, de acordo com os bons costumes; exige uma conduta séria, leal, motivada e esclarecedora, mesmo que não haja

f) Continuidade: significa que as funções da Câmara devem ser plenamente exercidas, constituindo-se num dever-poder; todas as proposições sujeitas à deliberação do Plenário devem ser analisadas, seguindo-se o trâmite previsto no Regimento Interno, o que impõe limites à obstrução de determinadas matérias, já que a deliberação do Plenário é um imperativo às proposições que a requeiram, salvo as exceções previstas.

g) Eficiência: a Câmara deve dispor de meios que permitam que o processo legislativo ocorra com celeridade, rapidez e racionalidade de recursos; os prazos previstos em LOM e no Regimento Interno para a votação das matérias sujeitas à manifestação do Plenário devem ser observados.

h) Igualdade: este princípio atinge o próprio legislador, quando da criação de normas iguais aos cidadãos, veda-se o arbítrio e a discriminação, pois as escolhas devem ser fundamentadas e porque é vedada a diferenciação injustificada.

i) Proporcionalidade: assim como o princípio anterior, este também vincula o legislador local, pois ele deve ponderar de forma adequada a relação meio-fim decorrente do texto normativo em análise, especialmente quanto a adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade.

j) Razoabilidade: deve ser feita uma análise da norma em relação às particularidades e singularidades; deve-se ter bom senso, ponderação, equilíbrio na decisão e na construção das normas jurídicas; transigência e tolerância são considerados importantes cernes de uma razoabilidade no processo legislativo, sem os quais não haveria Democracia.

l) Motivação: incide como condição de validade dos atos administrativos; as proposições devem ser fundamentadas, sendo que os motivos dispostos na motivação, sejam jurídicos ou fáticos, vinculam o gestor público, possibilitando um maior controle da ação administrativa.

m) Participação popular: permite a interação da população e da sociedade no processo legislativo, contribuindo para a atuação parlamentar.

n) Participação das minorias: para concretização deste princípio, é permitido aos vereadores: manifestar-se sobre as proposições dispostas na pauta e na ordem-dia (fase da discussão); a iniciativa de leis (fase da iniciativa); votar (fase da deliberação), garantindo a proporcionalidade na composição das comissões parlamentares, dentre outros.” (CORRALO, Giovani da Silva. O poder legislativo municipal: aportes teóricos para a compreensão e o exercício da função parlamentar na câmara dos vereadores. São Paulo. Malheiro Editores. 2008. Pg.)

Em atenção aos requisitos formais, deve-se observar a Lei Complementar nº 95/1998 que “dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina

o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona”⁹.

“ Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

I - emendas à Constituição;

II - leis complementares;

III - leis ordinárias;

IV - leis delegadas;

V - medidas provisórias;

VI - decretos legislativos;

VII - resoluções.

Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.”

Ao espanto dos princípios e procedimentos listados, está sendo discutido na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 5.127 a prática de “jabuti”, que trata da “prática da inserção, mediante emenda parlamentar no processo legislativo de conversão de medida provisória em lei, de matérias de conteúdo temático estranho ao objeto originário da medida provisória”¹⁰. Esse termo vem de um jargão do congresso, que entende que um jabuti é incapaz de subir em árvore e, se estiver no topo de uma, é por motivo de alguém tê-lo posto lá.

Dessa forma, o Supremo Tribunal Federal (“STF”) tem chamado a prática de “contrabando legislativo”, declarando sua inconstitucionalidade, pois aproveita-se do rito sumário da medida provisória para passar emendas incompatíveis com o texto¹¹. Como bem discutido pelo Professor Paulo Modesto em seu artigo, a necessidade de respeitar o processo legislativo decorre do princípio democrático, da separação de poderes e da segurança jurídica.

⁹ BRASIL. Lei Complementar nº95 de 1998. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp95.htm

¹⁰ 550 ADI 5.127, rel. p/ o acórdão Min. Edson Fachin, DJe de 11-5-2016.

¹¹ MENDES, Gilmar Ferreira, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 13. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018. P. 1499

Em que pese a discussão se dar quanto à emenda constitucional, é recorrente os vícios do legislativo na esfera municipal, como na legislação do ISSQN. A incorrência em erros formais, sem respeitar todos os ritos necessários para publicação da norma, bem como os materiais, trazendo contradições, são frequentes na legislação municipal.

É importante elencar esse capítulo, pois a falta de respeito ao processo legislativo acarreta normas ineficientes e alienígenas, que podem dificultar a efetivação do Princípio da Legalidade exigida pelo direito tributário. Com isso, esse entendimento será usado como base para os próximos capítulos, em conjunto dos demais princípios.

3. DA INCIDÊNCIA DE ISSQN SOBRE SERVIÇOS DE *STREAMING*

Em decorrência da lacuna legislativa acerca dos serviços de distribuição de mídia sem cessão definitiva, os Estados e Municípios iniciaram uma guerra fiscal para atrair as contribuições para os seus respectivos cofres. Entende-se por guerra fiscal a competição entre os entes competentes para instituir tributo, em que se cria práticas competitivas ou legislações contraditórias para se tornar mais atraente. Esse cenário se agrava com a jurisprudência contraditória e a ausência de decisão por parte do STF.

Tendo em vista a suposta similaridade entre o ICMS e o ISSQN, o constituinte foi categórico ao afastar essa confusão por meio do art. 156, III. Contudo, quando tratamos de matéria que até então não tinha previsão no corpo do ICMS, nem Lei Complementar incluindo no rol taxativo do ISSQN, cumpre discutir sobre preceitos básicos definem serviço tributável para fins do imposto municipal.

Esse capítulo integra o escopo da presente pesquisa, pois é necessário analisar as distinções para definir quais atividades podem ou não ser tributadas pelo município. Isso se dá, porque a discussão acerca do streaming divergiu a doutrina e a jurisprudência no tempo, revelando que não é claro essa competência municipal de recolher e, devido à guerra fiscal, os estados se entendiam responsáveis por arrecadar.

Dessa forma, parte desse capítulo se dedica a distinção do serviço de distribuição de mídia sem cessão definitiva das hipóteses de incidência do ICMS, como será detalhado a seguir. Essa análise faz-se necessária para entender a constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre o streaming, utilizando do método de pesquisa de comparação da doutrina, e reunindo um rol de jurisprudência.

3.1 DO SERVIÇO TRIBUTÁVEL

Como ensina o professor Aires F. Barreto¹², entende-se como serviço o esforço humano para outrem, sendo esse um conceito similar ao de trabalho, contudo mais estrito. Dessa forma, ficando evidente a amplitude do referido termo, é preciso destacar o que é considerado serviço para fins tributáveis.

Quando se colecciona as atividades para fins do ISSQN, não se deve listar todo e qualquer serviço, restringindo-se aos serviços tributáveis. Só é possível categorizar dessa forma quando o serviço tiver conteúdo econômico, sendo requisito para a incidência de imposto, pois sem a transação econômica, não há que se falar em capacidade contributiva para recolher imposto. Ademais, o serviço deve ser prestado para outrem, sendo remota a hipótese de incidência de imposto sobre serviço prestado a si mesmo. Inclusive, não se deve confundir serviço tributável com atividade-meio, devendo incidir sempre sobre a atividade fim.

Dentre os requisitos negativos, cumpre destacar que não pode ser configurado serviço o esforço categorizado como relação de trabalho, ou seja, em que haja habitualidade, onerosidade, subordinação e pessoalidade. A legislação tributária define como sujeitos do serviço o prestador e o tomador do serviço, restando clara a natureza distinta da relação de trabalho. Como bem descrito no capítulo de Princípio da Legalidade, não é possível confundir serviço tributável com o rol listado no ICMS, sendo esses incompatíveis.

Com isso, podemos destacar que a doutrina define as atividades tributáveis pelo ISSQN de modo a se distinguir do ICMS e das atividades trabalhistas. Resta claro essa distinção, pois o escopo do legislador é tributar a prestação de serviço, de modo que, mesmo que em termos gerais possa se confundir com as demais atividades, no âmbito tributário precisa-se especificar para evitar a bitributação ou violação ao princípio da capacidade contributiva.

¹² BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 4. Ed. – São Paulo: Noeses, 2018.

Cumpra destacar que o rol de serviços tributáveis é taxativo, ou seja, as atividades devem ser previstas em Lei Complementar, tendo natureza *lex stricta*. Caso se configure serviços, mas não respeite esses requisitos, entende-se como mera atividade não incidente do imposto.

Com isso, com a publicação da LC nº 157/16, é sedimentado o entendimento que os serviços de distribuição de mídia sem cessão definitiva é um serviço tributável de ISSQN. Em que pese a análise ter sido feita apenas com a previsão da doutrina de “serviço tributável”, houve divergência desse entendimento no tempo, como será demonstrado nos parágrafos a seguir.

3.2 DO HISTÓRICO

Antes da vigência da LC nº 157/2016, o ISSQN contava com o item 1.05, que tratava de: “Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”, que em um primeiro momento se confunde com o item em discussão, o 1.09: Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos”. A questão de software se mostrou controverso, tendo em vista que a natureza do ISSQN é de “fazer”, enquanto da natureza do ICMS é de “dar”, sendo que não podem estar atrelados ao mesmo tempo.

Entende-se *software* como um programa de computado, que é definido por Arnold Wald¹³ como: constituído por um conjunto de instruções, expressando ideias, as quais são veiculadas mediante a gravação num bem tangível, como por exemplo, um disquete ou uma fita magnética ou uma pastilha semicondutora. Assim, a substância do *software* é intangível, embora a sua expressão e veiculação sejam processadas por bens tangíveis”.

Tendo em vista a clara confusão entre as propriedades de um serviço tributável com a obrigação de “dar”, a doutrina e jurisprudência até 2021 diferenciava os programas de computador em duas categorias: *software* de prateleira; e *software* customizado.

O entendimento se dividia em que o software de prateleira seria constituído por um produto pronto, produzido em massa e distribuído. Dessa forma, restava clara a obrigação de “dar”, sendo que em nada se assemelhava ao conceito de serviço tributável descrito acima.

Por outro lado, o software customizado era caracterizado por um esforço humano, que configurou o programa com especificações únicas ao tomador do serviço. Com isso, configura

¹³ WALD, Arnold. Da Natureza Jurídica do Software, a Proteção Jurídica do Software. 1. Ed. Rio de Janeiro. Doreense. 1985. P. 20.

o esforço humana, oneroso, a terceiros, inscrito na Lei Complementar, restando clara sua distinção da incidência de ICMS.

Conforme entendimento do ilustre Aires F. Barreto, essa operação se daria por meio da concessão da licença de uso de programa personalizado, estando limitado ao programa de computador. No item 1.05, estamos falando de bens imateriais, protegidos pelos direitos autorais, em que o prestador de serviço concede a terceiro direito e usar o referido bem, sem configurar transferência de titularidade, afinal o tomador não fara posse ou alteração do código recebido.

Com isso, é fácil distinguir do novo item 1.09, pois o streaming não trata de licença de uso, o intuito do legislador é tributar aa disponibilização de mídia digital.

Cumpre destacar que, no início de 2021, o STF afastou a divergência entre software de prateleira e customizado, entendendo pela incidência exclusiva do ISSQN. Ademais, a ADI nº 1.945/MT em questão tramita no STF desde 1999, somando a critica da falta de celeridade para tratar de temas de novas tecnologias, de modo que estamos entendendo a incidência do imposto há mais de vinte anos de modo diverso ao que foi deferido.

3.3 DA CRÍTICA

Tendo em vista que parte do escopo do presente trabalho é analisar a constitucionalidade da inclusão do serviço de *streaming* no rol taxativo do ISSQN, cumpre desenvolver o presente capítulo com a crítica da doutrina acerca do reconhecimento da disponibilização de mídia como serviço tributável.

Em atenção à nota de Paulo Aures Barreto, que atualiza o livro ISS na Constituição e na Lei de Aires F. Barreto, parte da doutrina entende que o streaming não configura serviço tributável. Isso se dá, pois a prestação de serviço de disponibilização de mídia não configura atividade-fim, sendo esse apenas o meio de acesso ao conteúdo.

O escopo do serviço prestado no item 1.09 não é de disponibilizar, mas de proteger a propriedade intelectual da mídia, servindo como meio de acesso ao conteúdo. Dessa forma, o serviço de proteção não configura serviço tributável, pois não é realizado para terceiros, mas para a própria plataforma de streaming. Como dissertado, não é possível entender qualquer serviço como tributável e, mesmo que esteja no rol taxativo, se for prestado para si mesmo não há que se falar em incidência de ISSQN.

Soma-se a esse entendimento que a finalidade do produto, que nada mais é do que a mídia disponibilizada, não sofrer real alteração. Com isso, o produto é entregue, mesmo que temporariamente, configurando obrigação de “dar” em vez de “fazer”.

Em prol do debate, a jurisprudência do STF¹⁴ entende que não incide ISSQN sobre a locação de bens móveis. Tendo em vista que o texto da LC nº 157/2016 fala de

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante 31. É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>. Acesso em: 26 mar. 2021.

“disponibilização, sem cessão definitiva” se assemelha do Código Civil¹⁵ de locação de coisas: “Art. 565. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.”

Em que pese os esforços do presente trabalho em trazer a discussão no campo doutrinário acerca da constitucionalidade, não foi encontrada lide que ratifique esse posicionamento nos tribunais até o momento. Pelo contrário, com a recente decisão do STF restou sedimentado que o serviço de distribuição de mídia sem cessão definitiva trata de serviço sujeito ao ISSQN.

Conclui-se, portanto, que estamos diante de uma divergência de parte da doutrina e da jurisprudência brasileira que se arrasta durante anos. Apesar do tema parecer concluído, em decorrência do recente julgado do STF, o caso se arrastou por mais de vinte anos, somando à crítica da lentidão do desenvolvimento judicial e legislativo em face da velocidade do crescimento das novas tecnologias.

15 BRASIL. LEI Nº 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002. Institui o Código Civil. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm

4. PROCESSO LEGISLATIVO DA LC Nº 157/16

Para além do estudo da doutrina e da jurisprudência, o presente capítulo aborda a tributação dos serviços de streaming sobre outro método de pesquisa. Cumpre-se aqui, uma análise com base empírica, reunindo a lei complementar e um conjunto de legislações municipais de diversos entes, reunidos em uma tabela. Com isso, por meio da análise dos casos, faz-se possível verificar se foi respeitada, ou não, os princípios constitucionais,

A Lei Complementar nº 157/2016 incorpora o *streaming* no rol taxativo do ISSQN ao inserir o seguinte item à lista:

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

Tendo em vista que estamos falando de novo fato gerador, ou seja, aplicação do art. 97, III da CRFB/88, a incorporação dos municípios deve se dar por meio de Lei Ordinária ou Complementar. Ademais, deve-se respeitar o princípio da noventena e da anterioridade, uma vez que está sendo instituído novo fato gerador.

Em que pese os esforços do constituinte ao trazer o princípio da anterioridade e da noventena para acabar com a prática do legislador de publicar lei tributária no fim do período de apuração, a Lei Complementar nº 157/2016 foi publicada no dia 30 de dezembro, uma sexta-feira entre o Natal e o ano novo.

A presente pesquisa teve como um de seus motivos iniciais a crítica a essa urgência por parte do legislador que tentou, de todas as formas, instituir o tributo o mais rápido possível. Verifica-se essa pressa, pois o legislador preferiu incluir, espontaneamente, um artigo determinando a entrada em vigor na data da publicação. Esse cenário se para afastar a regra

geral, que prevê a entrada em vigor seja de quarenta e cinco dias após a publicação, nos termos do artigo 1º da Lei de Introdução às normas do Direito brasileiro, sendo necessário artigo específico alterando a vigência.

Sabe-se que o legislador publicou a lei para incluir os serviços de streaming no rol taxativo do ISSQN, tanto que a lei complementar foi apelidada de Lei da Netflix. Conforme discutido ao longo do presente trabalho, é plenamente esperado que o incida imposto sobre a operação, tendo em vista sua evidente capacidade contributiva. Contudo, espera-se o cumprimento do devido processo legislativo para que a lei não incida em vícios, seja eles formais ou matérias.

Ao arrepio dos princípios listados no capítulo do devido processo legislativo, o município de Niterói, Rio de Janeiro, publicou a Lei nº 3252/2016 em 31 de dezembro de 2016, sábado véspera do ano novo, instituindo o imposto sobre o *streaming*. Em análise ao trâmite do Projeto de Lei nº 161/2016, destaca-se que o processo legislativo teve início em 01.12.2016, sendo remetido ao veto do prefeito em 28.12.2016, ou seja, antes da data de publicação da LC nº 157/16.

Por óbvio, compete à câmara municipal legislar apenas dentro da competência municipal. Como descrito no capítulo acerca do princípio da legalidade, só é possível alterar normas gerais do direito tributário por lei complementar federal. Ademais, a competência do município de instaurar tributo é limitado à prévia Lei Complementar em vigor. Conclui-se que o referido município decorreu a maior parte do tempo do processo legislativo sobre matéria diversa a da sua competência.

Ademais, apesar dos princípios da continuidade e da proporcionalidade, o legislador decorreu todo o processo em menos de um mês. É de se espantar a velocidade com o processo tramitou e foi encaminhado para veto do prefeito, restando dúvidas quanto ao fiel cumprimento do processo legislativo. Houve tantos vícios que a câmara não contemplou os vetos do Presidente à LC nº 157/16, cabendo ao prefeito fazer as alterações. Ademais, não foram

respeitados os princípios da noventena e da anterioridade, determinando a entrada em vigor da data da publicação.

Tendo em vista o cenário de possível guerra fiscal e a disputa pela arrecadação sobre o *streaming*, percebe-se a negligência do legislador. Essa falta de apreço acarreta na violação aos princípios democráticos resultando na publicação de norma que não tem validade, pois viola preceitos constitucionais.

Diante da óbvia inobservância do processo legislativo, deu-se início à presente pesquisa, que tem como escopo analisar a incorporação do tributo em cada município a fim de destacar se esse foi, ou não, um caso isolado.

Com isso, o presente trabalho tem o intuito de analisar o Processo legislativo da esfera municipal, com o recorte para os municípios mais populosos do estado do Rio de Janeiro e as capitais brasileiras mais populosas.

4.1 DO PROCESSO LEGISLATIVO FEDERAL

O processo legislativo teve iniciativa por parte do Senado Federal, por meio do Projeto de Lei do Senado nº 386, de 2012. Quanto à competência do Senado Federal de propor Projeto de Lei Complementar, a CRFB/88 é clara ao admitir a iniciativa das seguintes partes: a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos.¹⁶

Dessa forma, foi aprovado o caráter de urgência da matéria em 12.11.2013. Respeitando o rito de avaliação da matéria nas duas Casas do Congresso Nacional, o projeto de lei foi remetido à Câmara dos Deputados, recebendo numeração nova, Projeto de Lei nº 366/2013.

Na casa do povo, o projeto de lei manteve seu regime de urgência, nos termos do art. 155 do Regulamento Interno da Câmara dos Deputados. O processo foi remetido ao plenário e, posteriormente, passou por todas as Comissões e pela Constituição de Justiça e de Cidadania, como se espera do processo legislativo.

Essas etapas são essenciais para evitar eventual vício no corpo da lei, bem como exercer a democracia com o pleno debate do tema. Dessa forma, evita-se a presença de “jabutis”, do abuso de poder e, de certa forma, evita-se que a norma seja inconstitucional. Com isso, após a publicação da norma, ela terá plena eficácia, sem desgastar a segurança jurídica e desmoralizar o legislador.

¹⁶ BRASIL. Art. 61 *caput* Constituição da República Federativa do Brasil.
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

Com isso, o projeto de lei foi remetido ao veto presidencial em 20.12.2016. Tendo em vista o interesse político da regulamentação do tema, ele remeteu publicou a norma com vetos.

O poder de veto do Presidente tem respaldo constitucional no art. 66, § 1º. Esse poder demonstra o equilíbrio entre os poderes, de modo que o presidente pode influenciar no legislativo para demonstrar ação política, eventual veto quanto a constitucionalidade. Naturalmente, para limitar os poderes do líder do executivo, o veto precisa ser apreciado em sessão conjunta da Câmara dos Deputados e Senadores.

Cumpram-se destacar que o então presidente Michel Temer vetou os trechos da lei que tratavam do domicílio tomador dos serviços por entender que “os dispositivos comportariam um potencial perda de eficiência e de arrecadação tributária, além de redundar em aumento de custos para empresas do setor, que seriam repassados ao custo final, onerando os tomadores dos serviços”¹⁷

Por fim, o veto presidencial foi derrubado pelo poder legislativo, tendo seu texto publicado no dia primeiro de junho de 2017.

¹⁷ BRASIL. MENSAGEM Nº 720, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2016.
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Msg/VEP-720.htm

4.2 DO PROCESSO LEGISLATIVO MUNICIPAL – ESTADO DO RJ

Para analisar o processo legislativo municipal, a presente pesquisa elaborou a Tabela nº 01 (abaixo) com as normas que incorporaram a Lei Complementar nº 157/2016, que será então analisada. Dessa forma, foi elaborada a tabela abaixo com as seguintes colunas: Município, Habitantes, Lei, Publicação, Vigência, Alterações, Noventena e Anterioridade.

Na primeira parte da pesquisa foram juntados os quinze municípios mais populosos do Rio de Janeiro. Com os dados levantados, iremos analisar a incorporação com base nos princípios tributários constitucionais elencados no capítulo segundo.

Para análise da tabela, foi marcado de laranja os municípios que usaram de Lei Complementar para instaurar o imposto, e de vermelho os vícios constitucionais.

MUNICÍPIO	HABITANTES	LEI	PUBLICAÇÃO	VIGÊNCIA	ALTERAÇÃO	NOVENT	ANTER
Rio de Janeiro	6 747 815	Lei Nº 6.263, De 11.10.2017	12.10.2017	Em vigor	Lei nº 6.307 , de 28.12.2017	sim	sim
São Gonçalo	1 091 737	Lei Nº 719, De 26 De Julho De 2017	27.07.2017	Em vigor	Lei Ordinária 782/2017	sim	sim
Duque de Caxias	924 624	Lei Nº 2.870 De 09 De Novembro De 2017	10.11.2017	Em vigor	Sem informações	sim	sim
Nova Iguaçu	823 302	Lei Complementar Nº 55 De 20 De Setembro De 2017	21.09.2017	Em vigor	Sem informações	não	não
Niterói	515 317	Lei Nº 3252 De 30 De Dezembro De 2016	31.12.2016	Em vigor	Não	não	não
Belford Roxo	513 118	Lei Complementar Nº 216, De 28 De Setembro De 2017.	29.09.2017	Em vigor	Sem informações	sim	sim
Campos dos Goytacazes	511 168	Lei Complementar Nº 1, De 28 De Setembro De 2017.	29.09.2017	Em vigor	Lei Complementar Nº 19/2021 Lei Complementar Nº 18/2020 Lei Complementar Nº 7/2018	sim	não
São João de Meriti	472 906	Lei Complementar Nº 186 De 27 De Setembro De 2017.	29.09.2017	Em vigor	Sem informações	sim	sim
Petrópolis	306 678	LEI Nº 7.608 De 13 De Dezembro De 2017	15.12.2017	Em vigor	Sem informações	sim	sim
Volta Redonda	273 988	Lei Municipal Nº 5398/2017	29.09.2017	Em vigor	Sem informações	sim	sim
Macaé	261 501	Lei Complementar Nº 227/2017	04.11.2017	não	Revogada pela LC 282/2018	sim	sim
Magé	246 433	Não localizado	Não localizado	Não localizado	Não localizado	-	-

Itaboraí	242 543	Lei Complementar nº 229, 2017	23.12.2017	Em vigor	Sem informações	não	não
Cabo Frio	230 378	Lei Complementar Municipal nº 31/2017.	29.12.2017	Em vigor	Sem informações	não	sim
Angra dos Reis	207 044	Lei 3.724/2017	20.12.2017	Em vigor	Sem informações	sim	sim

Tabela 01 – Município do Estado do Rio de Janeiro

Como pode-se extrair da análise da tabela acima, os municípios instituíram imposto sobre disponibilização, sem cessão definitiva, de mídia por meio da internet após a derrubada o veto presidencial. Tendo em vista que o curto prazo entre a publicação da LC e o início do período seguinte, os municípios preferiram postergar ao período seguinte, priorizando o devido processo legislativo, sendo realizado no período de 2017.

Cumprir destacar que não é reserva de lei complementar a instituição de tributo pelo município. Em que pese a metade dos municípios terem feito o trâmite pelo modo mais extenuante, é plenamente constitucional a aplicação por lei ordinária. Vale destacar que eles optaram, no geral, fazer a alteração por meio de Lei Complementar, pois o rol de serviços estava previsto no Código Tributário Municipal, instituído por Lei Complementar.

Em atenção às últimas duas colunas, um terço dos municípios não respeitaram o princípio da noventena e da anterioridade. Um caso particular é o Município de Goytacazes, que previu a noventena, mas o cálculo está dentro no mesmo período fiscal. Outro é o município de Cabo Frio, que publicou a norma o fim de dezembro, mas apenas previu a vigência para a anterioridade.

Ou seja, os municípios violaram corriqueiramente os preceitos constitucionais. Eles chegam a prever parcialmente um em inobservância de outro, o deveria ter sido barrado em comissão própria do congresso municipal ou, então, por meio de veto do prefeito.

Soma a conclusão da pesquisa que o procedimento legislativo municipal ignora preceitos constitucionais, preferindo publicar normas ineficazes. É estranho, pois a definição de entrada em vigor no dia da publicação é arbitrariedade do legislador que, se não se manifestasse, incidiria o intervalo de 45 dias da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Contudo, eles se mobilizam espontaneamente, sem obrigação legal que determine, em claro ato facultativo, para publicar norma com vícios constitucionais.

Resta claro o direito líquido e certo do contribuinte que tiver lançamento de ISSQN na modalidade de 1.09 no início o período de 2018. Dessa forma, a má atuação do legislativo impede que o município recolha e abre espaço para litígio tributário, com poucas chances de sucesso do Estado. O não cumprimento do devido processo legislativo na esfera tributária evidencia o dano ao erário, que é prejudicado ao deixar de recolher e em face de eventuais litígios.

Como destacado, integra o trâmite do processo legislativo a revisão pelas comissões e constituições deveriam impedir o prosseguimento de normas inconstitucionais. Contudo, mesmo com o prazo prolongado (de um ano), tendo pleno tempo hábil para cumprir com todas as etapas do processo legislativo, eles reincidem no erro. Essa medida seria menos custosa que os eventuais honorários advocatícios, custas judiciais e restituição do imposto.

Ademais, em que pese a legislação de Petrópolis aparentar estar dentro dos preceitos constitucionais, foi levantado na pesquisa que essa é a segunda lei publicada sobre o tema. O primeiro procedimento legislativo foi tão comprometido, precisando publicar nova lei dentro do período fiscal para poder implementar norma de temas iguais. Há aqui claro desperdício de verba pública e afronta ao princípio da Continuidade.

É uma afronta à segurança jurídica o município publicar duas vezes matéria sobre o mesmo tema, demonstrando clara negligência ao devido procedimento legislativo e ao exercício do Estado de Direito. O município que poderia de bom tom arrecadar nos períodos de janeiro e fevereiro de 208 será obrigado a postergar a instituição da norma por mal exercício do funcionário público.

4.3 DO PROCESSO LEGISLATIVO MUNICIPAL – CAPITAIS

Para analisar o processo legislativo das maiores capitais do Brasil, a presente pesquisa elaborou a Tabela nº 02 (abaixo) com as normas que incorporaram a Lei Complementar nº 157/2016, que será então analisada. Dessa forma, foi elaborada a tabela abaixo com as seguintes colunas: Município, Habitantes, Lei, Publicação, Vigência, Alterações, Noventena e Anterioridade.

Na segunda parte da pesquisa foram juntados os dez municípios mais populosos do Brasil. Com os dados levantados, iremos analisar a incorporação com base nos princípios tributários constitucionais elencados no capítulo segundo.

Para análise da tabela, foi marcado de laranja os municípios que usaram de Lei Complementar para instaurar o imposto, e de vermelho os vícios constitucionais.

Município	Lei	Publicação	Vigencia	Alteração	Noven	Anteri
São Paulo	LEI Nº 16.757 DE 14 DE NOVEMBRO DE 2017	15.11.2017	Em vigor	Não	não	não
Rio de Janeiro	Lei nº 6.263, de 11.10.2017	12.10.2017	Em vigor	Lei nº 6.307 , de 28.12.2017	sim	sim
Brasília[nota 1]	Lei Complementar nº 937 , de 22.12.2017	26.12.2017	Em vigor	não	sim	sim
Salvador	LEI Nº 9417/2018	18.12.2018	Em vigor	Não	não	não
Fortaleza	Lei Complementar nº 241, de 22 de novembro de 2017	29.11.2017	Em vigor	não	sim	sim
Belo Horizonte	Lei Nº 11315 DE 07/10/2021	08.10.2021	Em vigor	não	sim	sim
Manaus	LEI Nº 2251, DE 02 DE OUTUBRO DE 2017	03.10.2017	Em vigor	LO nº 2.568/2019	não	sim
Curitiba	LEI COMPLEMENTAR Nº 106 DE 08 DE DEZEMBRO DE 2017	9.12.2017	Em vigor	não	não	não
Recife	LEI Nº 18.356/2017	20.07.2017	Em vigor	não	sim	sim
Goiânia	LEI COMPLEMENTAR Nº 344,	30.09.2021	Em vigor	não	sim	sim

Tabela 02 – Capitais

Em que pese se tratar das capitais do Brasil, os municípios incorrem nos mesmos vícios dos municípios do estado do Rio de Janeiro. Dessa forma, é recorrente o vício quanto à noventena e a anterioridade, repetindo-se o discutido no tópico anterior.

Ou seja, os municípios violaram corriqueiramente os preceitos constitucionais. Eles chegam a prever parcialmente um em inobservância de outro, o deveria ter sido barrado em comissão própria do congresso municipal ou, então, por meio de veto do prefeito.

Soma-se à conclusão da pesquisa que o procedimento legislativo municipal ignora preceitos constitucionais, preferindo publicar normas ineficazes. Cumpre ratificar a anormalidade do processo legislativo, pois a definição de entrada em vigor no dia da publicação é arbitrariedade do legislador que, se não se manifestasse, incidiria o intervalo de 45 dias da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Contudo, eles se mobilizam espontaneamente, sem obrigação legal que determine, em claro ato facultativo, para publicar norma com vícios constitucionais.

Novamente, resta claro o direito líquido e certo do contribuinte que tiver lançamento de ISSQN na modalidade de 1.09 no início o período de 2018. Dessa forma, a má atuação do legislativo impede que o município recolha e abre espaço para litígio tributário, com poucas chances de sucesso do Estado. O não cumprimento do devido processo legislativo na esfera tributária evidencia o dano ao erário, que é prejudicado ao deixar de recolher e em face de eventuais litígios.

Como destacado, integra o trâmite do processo legislativo a revisão pelas comissões e constituições deveriam impedir o prosseguimento de normas inconstitucionais. Contudo, as capitais do Brasil incorrem no mesmo erro, e mesmo com o prazo prolongado (de um ano), tendo pleno tempo hábil para cumprir com todas as etapas do processo legislativo, eles mantêm-se no erro. Essa medida seria menos custosa que os eventuais honorários advocatícios, custas judiciais e restituição do imposto, bem como impedir de recolher o tributo no referido ano.

Para somar à crítica da pesquisa de que a inobservância do devido processo legislativo resultando no desrespeito a normas constitucionais é prejudicial, há um erro ainda mais flagrante em duas das maiores capitais do país. Os municípios de Belo Horizonte¹⁸ e Goiânia¹⁹, no decorrer do processo legislativo alteraram o corpo do item 1.09, de modo a ficar estranho ao texto da Lei Complementar nº 157/2016.

Como pode-se observar, a LC nº 157/2016 previa o item 1.09 da seguinte forma:

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

Enquanto a câmara municipal de Goiânia, como pode-se extrair da mensagem de veto, tentou alterar o texto para constar o que segue:

“1.09 – Prestação de serviço eletrônico, incluindo aplicativos, de intermediação de transporte privado urbano, intermunicipal ou interestadual, de pessoas ou mercadorias.”

Conforme descrito no capítulo do princípio da legalidade, as normas gerais do tributo são matéria exclusiva de Lei Complementar Federal. Dessa forma, o município desrespeitou sua competência municipal, tratando de matéria completamente diversa à sua competência, desperdiçando todo o processo legislativo.

¹⁸ BELO HORIZONTE - Projeto de Lei 387/2017 - <https://www.cmbh.mg.gov.br/atividade-legislativa/pesquisar-proposicoes/projeto-de-lei/387/2017>

¹⁹ GOIANIA - Mensagem. nº G-067/2017.

https://www.goiania.go.gov.br/html/gabinete_civil/sileg/dados/legis/2017/lc_20171214_000000307_men_00000067.pdf

Tendo em vista que o teto é diverso ao previsto na Lei Complementar, somado ao fato do município não ter competência para criar novos itens no rol taxativo do ISSQN, o prefeito foi obrigado a vetar esse trecho da Lei. Dessa forma, os referidos municípios não conseguiram instituir o novo tributo em tempo hábil, tendo em vista que todo o esforço político resultou em um projeto de lei inócuo que não tinha como prosperar.

Dessa forma, ambos municípios apenas conseguiram propor novo projeto de lei, transitar todas as etapas legislativas e instituir o tributo no segundo semestre de 2021, quatro anos depois. Com isso, dois das maiores capitais do país não recolheram o tributo que já havia sido instituído no resto do país em decorrência da inobservância do devido processo legislativo.

Resta evidente o prejuízo ao município, pois a norma que poderia entrar em vigor em 2018, só entrará em vigor no final de 2022, em descompasso com o resto do país. As câmaras que deveriam representar a vontade do povo encontram-se, portanto, limitada pelos seus integrantes que não respeitam o devido processo legislativo, mesmo que a lei em vigor preveja comissões para sanar esses vícios.

Como exemplificado ao longo da pesquisa por amostragem, o legislativo municipal ainda viola princípios constitucionais em uma tentativa de instituir o tributo o mais rápido possível. Não é por coincidência que todas as leis foram publicadas nos últimos trimestres de cada ano, tendo em vista que o legislador se viu obrigado a ignorar etapas legislativas para positivar. Dessa forma, resta o prejuízo de violação ao estado democrático de direito, em que seu arcabouço jurídico consta com uma série de normas ineficazes, que não dialogam com a Carta Magna.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme discutido ao longo da presente monografia, a pesquisa pode ser dividida em duas etapas para entender a incidência de Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza sobre serviço de disponibilização de mídia digital sem cessão definitiva, incluído no rol taxativo pela Lei Complementar nº 157/2016, sob a ótica constitucional.

Em um primeiro momento, a pesquisa trouxe o levantamento de doutrina para entender se a própria natureza do serviço de *streaming* se enquadrar como serviço tributável para fins de ISSQN. Com isso, entende-se como “serviço tributável” os serviços previstos no rol taxativo, oneroso, para outrem, que não se enquadre como ICMS ou como trabalhista.

Em especial acerca do enquadramento como ICMS, o tema foi discutido durante anos no judiciário, cujo entendimento era a distinção entre *software* de prateleira e *software* sob demanda. Para sedimentar o assunto na esfera judicial, o atual entendimento do Supremo Tribunal Federal é que deve incidir apenas o imposto sobre serviço nessa modalidade, afastando o extenuante debate entre ICMS e ISSQN.

Em que pese o posicionamento do judiciário encerrando o assunto e afastando a guerra fiscal, a doutrina ainda diverge acerca do entendimento do serviço como tributável. Como pode-se observar do texto que institui o serviço, ele se assemelha à locação que, por sua vez, não pode ser sujeito de ISSQN.

Conclui-se com a pesquisa, portanto, que mesmo que o judiciário esteja alinhado em recolher o imposto como serviço para fins de ISSQN, a discussão acerca da natureza do serviço como não tributável, sob uma ótica constitucional, ainda está sendo discutido na doutrina. Como percorrido ao longo do tema, a jurisprudência, legislação e doutrina não consegue acompanhar a velocidade das novas tecnologias, de modo que as conclusões da área continuam sendo proferidas tardiamente.

Atrasou-se tanto para reconhecer a atividade como tributável, que as empresas que prestam o serviço em tela já se tornaram “gigantes de tecnologia”. O poder contributivo dessas empresas é tão relevante que o legislador tem claro interesse em instituir o tributo o mais rápido possível, negligenciando as etapas necessárias para o trâmite legislativo.

Esse é o tema da segunda parte da pesquisa, em que foi levantado uma amostragem dos municípios que já instituíram o imposto. Como parâmetro para tanto, utilizou-se os quinze maiores municípios do estado do Rio de Janeiro, bem como as dez maiores capitais do Brasil. Após mapeados os municípios do recorte que já instituíram o imposto, utilizou-se o parâmetro dos princípios constitucionais da Legalidade, Noventena e Anterioridade.

Para somar à pesquisa, também se utilizou para formular a conclusão do trabalho o estudo do que deveria ser entendido como o devido processo legislativo. Esse termo é um “guarda-chuva” que abrange uma série de princípios e trâmites esperados do poder legislativo. Tendo em vista o papel fundamental desse poder no estado democrático de direito, a negligência desse tramite vai de encontro à democracia, com a publicação de normas ineficazes e inconstitucionais.

A partir do levantamento das leis municipais que incorporaram a Lei Complementar nº 157/2016, que trouxe o item 1.09: “*Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).*”, elaborou-se uma planilha comparativa, sendo destacadas as violações.

Conclui-se com a pesquisa que um terço dos municípios ignoraram os princípios constitucionais. O resultado desse trespasses é a publicação de normas ineficazes que, por vezes, precisou ser revogada e novamente publicada. Houve um claro contraste do esperado do objetivo do legislativo, que exercem seus poderes de forma irresponsável.

O resultado prático dessa inobservância da carta magna é: (i) a redução da contribuição em potencial de cada município, tendo em vista a necessidade de postergar a vigência da norma; (ii) a possível litígio entre o município e o contribuinte; (iii) o desperdício de verba pública de mobilizar o legislativo para publicar norma inócua; e (iv) o ataque à democracia com a inobservância dos princípios legislativos.

Em que pese o claro interesse dos municípios em aumentar a arrecadação, os vícios do procedimento legislativo obstruem a efetiva incorporação dos serviços de *streaming* no rol de serviços tributáveis do ISSQN. Foram elencados 25 municípios com mais de 200 mil habitantes, sendo que metade incorreu em erros constitucionais de fácil solução.

Por fim, apesar da legislação vigente prever uma série de ritos, comissões, princípios e etapas para o poder legislativo, o mesmo não os respeita quando a matéria tem interesse político. Essa inobservância agrava a falta de celeridade do judiciário de acompanhar as novas tecnologias, uma vez que as novas leis não dialogam com o ordenamento jurídico e a Constituição Federal. Em que pese a evidente necessidade de incluir as *Big Tech* como contribuintes, a pesquisa evidencia essa barreira na esfera municipal.

6. REFERÊNCIAS

6.1. INTRODUÇÃO

- Exame. “*Airbnb* assina novos acordos para impostos nos EUA e na França”, 12 de abril de 2017. <https://exame.com/negocios/airbnb-assina-novos-acordos-para-impostos-nos-eua-e-na-franca/>.
- “Apple segue como empresa mais valiosa do mundo; Amazon cresce 60%”. Acessado 11 de outubro de 2021. <https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2020/10/20/apple-segue-como-empresa-mais-valiosa-do-mundo-spotify-e-netflix-crescem.htm>.
- Estadão. “Imposto pago por Airbnb reacende debate na UE - Economia”. Acessado 11 de outubro de 2021. <https://economia.estadao.com.br/noticias/negocios,imposto-pago-por-airbnb-reacende-debate-na-ue,70001929174>.
- Exame. “Reguladores europeus propõem leis mais rígidas para gigantes de tecnologia”, 15 de dezembro de 2020. <https://exame.com/tecnologia/reguladores-europeus-propoem-leis-mais-rigiditas-para-gigantes-de-tecnologia/>.
- Forbes Brasil. “Streaming ganha ainda mais relevância com o isolamento social”, 30 de agosto de 2020. <https://forbes.com.br/principal/2020/08/streaming-ganha-ainda-mais-relevancia-com-o-isolamento-social/>.
- ALVES, Vanessa Rodrigues. MOREIRA, Cristiano. Impactos Tributários Da Implementação Da Segregação Do Scm E Sva: Um Estudo De Caso Aplicado A Uma Empresa Do Setor De Telecomunicações. Belo Horizonte, MG. Contexto, Porto Alegre, v. 21, n. 48, p. 63-77, maio/ago. 2021.
- MOREIRA, André Mendes. A tributação dos provedores de acesso à Internet: não-incidência de ICMS ou de ISSQN. Direito Público (Belo Horizonte), v. II, p. 33-50, 2005. <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/tributacao-dos-provedores-de-acesso-a-internet-nao-incidencia-icms-issqn/>

6.2. DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

- Schoueri, Luís Eduardo. Direito tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- Greco, Marco Aurelio. Planejamento Tributário. 3. Ed. São Paulo: Dialética, 2011
- Quintanilha, Gabriel Sant'Anna. Manual de Direito Tributário, Volume Único. 1. Ed. – Rio de Janeiro: Método, 2021.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 40ª edição. Re. E atual. São Paulo: Malheiros, 2019.
- MODESTO, Paulo. Fraude no devido processo legislativo e seu controle jurisdicional. CONJUR, 1 de julho de 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jul-01/interesse-publico-fraude-devido-processo-legislativo-controle-jurisdicional>
- BRASIL. ADI 5.127, rel. p/ o acórdão Min. Edson Fachin, DJe de 11-5-2016.
- MENDES, Gilmar Ferreira, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 13. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018. P. 1499
- CORRALO, Giovani da Silva. O poder legislativo municipal: aportes teóricos para a compreensão e o exercício da função parlamentar na câmara dos vereadores. São Paulo. Malheiro Editores. 2008.
- BOBERG, José Lázaro. Lei ordinária & seu processo legislativo. 1. ed., 2002, reimpr. Curitiba: Juruá, 2008.

6.3. DA INCIDÊNCIA DE ISSQN SOBRE SERVIÇOS DE *STREAMING*

- BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 4. Ed. – São Paulo: Noeses, 2018.
- BRASIL. ADI 5.659/MG, rel. p/ o acórdão Min. Dias Tofoli, DJe de 20.05.2021.
- BRASIL. ADI 1.945/MT, rel. p/ o acórdão Min. Carmen Lúcia, DJe de 20.05.2021.
- WALD, Arnold. Da Natureza Jurídica do Software, a Proteção Jurídica do Software. 1. Ed. Rio de Janeiro. Dorence. 1985. P. 20.

6.4. PROCESSO LEGISLATIVO DA LC Nº 157/16

- RIO DE JANEIRO Lei nº 6.263, de 11.10.2017
- SÃO GONÇALO Lei nº 719, de 26 de julho de 2017
- DUQUE DE CAXIAS Lei nº 2.870 de 09 de novembro de 2017
- NOVA IGUAÇU LEI COMPLEMENTAR Nº 55 DE 20 DE SETEMBRO DE 2017
- NITERÓILEI Nº 3252 DE 30 DE DEZEMBRO DE 2016
- BELFORD ROxo LEI COMPLEMENTAR Nº 216, DE 28 DE SETEMBRO DE 2017.
- CAMPOS DOS GOYTACAZES LEI COMPLEMENTAR Nº 1, DE 28 DE SETEMBRO DE 2017.
- SÃO JOÃO DE MERITI LEI COMPLEMENTAR Nº 186 DE 27 DE SETEMBRO DE 2017.
- PETRÓPOLIS LEI Nº 7.608 de 13 de dezembro de 2017
- VOLTA REDONDA Lei Municipal nº 5398/2017
- MACAÉ Lei Complementar nº 227/2017
- ITABORAÍ Lei Complementar nº 229, 2017
- CABO FRio Lei Complementar Municipal nº 31/2017.
- ANGRA DOS REIS Lei 3.724/2017
- SÃO PAULO LEI Nº 16.757 DE 14 DE NOVEMBRO DE 2017
- BRASÍLIA[nota 1] Lei Complementar nº 937 , de 22.12.2017
- SALVADORLEI Nº 9417/2018
- FORTALEZA Lei Complementar nº 241, de 22 de novembro de 2017
- BELO HORIZONTE Lei Nº 11315 DE 07/10/2021
- MANAUS LEI Nº 2251, DE 02 DE OUTUBRO DE 2017
- CURITIBA LEI COMPLEMENTAR Nº 106 DE 08 DE DEZEMBRO DE 2017
- RECIFE LEI Nº 18.356/2017
- GOIÂNIA LEI COMPLEMENTAR Nº 344,
- BELO HORIZONTE - Projeto de Lei 387/2017 -
<https://www.cmbh.mg.gov.br/atividade-legislativa/pesquisar-proposicoes/projeto-de-lei/387/2017>

- GOIANIA - Mensagem. nº G-067/2017.
https://www.goiania.go.gov.br/html/gabinete_civil/sileg/dados/legis/2017/lc_20171214_000000307_men_000000067.pdf
- São Paulo LEI Nº 16.757 DE 14 DE NOVEMBRO DE 2017
- Rio de Janeiro Lei nº 6.263, de 11.10.2017
- Brasília[nota 1] Lei Complementar nº 937 , de 22.12.2017
- Salvador LEI Nº 9417/2018
- Fortaleza Lei Complementar nº 241, de 22 de novembro de 2017
- Belo Horizonte Lei Nº 11315 DE 07/10/2021
- Manaus LEI Nº 2251, DE 02 DE OUTUBRO DE 2017
- Curitiba LEI COMPLEMENTAR Nº 106 DE 08 DE DEZEMBRO DE 2017
- Recife LEI Nº 18.356/2017
- Goiânia LEI COMPLEMENTAR Nº 344,