

Coordenação de
Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri
e Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

27



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

A Tributação de Músicas e Vídeos Comercializados na Internet e Entregues via *Download* e *Streaming*

Livia De Carli Germano

Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo - USP. Pós-graduada/Especialista em Direito Tributário pela PUC-SP/Cogea. Mestre em Direito Tributário pela USP. Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT. Consultora de Conteúdo e Membro da Banca Elaboradora de Questões do Módulo “Planejamento Sucessório e Fiscal” para os Exames Aplicados pelo Instituto Brasileiro de Certificação de Profissionais Financeiros - IBCPF. Advogada em São Paulo.

Resumo

O artigo investiga se a comercialização de músicas e vídeos na internet é fato gerador do ISS (Imposto sobre Serviços) e/ou do ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre a prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), abordando as modalidades de “venda” e “aluguel” de faixa, álbum, filmes e seriados, entregues via *download*, e de “rádio por assinatura” fornecida via *streaming*. *Palavras-chave:* Direito Tributário, ISS, ICMS, venda e aluguel de áudio e vídeo por *download* e *streaming*.

Abstract

The article discusses whether the trade of music and videos on the internet is subject to ISS (Service Tax) and/or ICMS (Tax on Circulation of Goods and on transportation and communication Services), Brazilian VAT taxes, addressing the “sale” and “rental” of track, album, movies and TV series, delivered by download, and the “radio” supplied by streaming.

Keywords: Tax Law, services tax, sales tax, sale and rental of audio and video by download and streaming.

I. Colocação do Problema

1. Muito se discute sobre a incidência do Imposto sobre Serviços (ISS) e/ou do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre a prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) na comercialização de músicas e vídeos por meio da rede mundial de computadores (internet).

2. Não há legislação tributária nacional que regule expressamente a transferência de arquivos sonoros e audiovisuais por meios eletrônicos. Assim, é necessário, primeiramente, definir o melhor enquadramento para a atividade de comercialização de músicas e vídeos pela internet no Direito brasileiro para concluir sobre o respectivo tratamento fiscal.

3. A tendência doutrinária tem sido tratar os arquivos de computador e outros produtos digitais no mesmo contexto da análise dos programas de computador (*software*)¹. Isso nos parece pertinente no que concerne à importância da dis-

¹ Dentre os autores que englobam arquivos juntamente com *software* estão: BIFANO, Elidie Palma. *O negócio eletrônico e o sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 216: “A oferta

cussão sobre a natureza do bem e a forma como este é comercializado para fins da definição da incidência tributária.

4. Sabemos que, dependendo das características específicas e da forma como o *software* é comercializado, é possível qualificá-lo como um *serviço* (obrigação de fazer), como uma *mercadoria*, ou, ainda, como um *direito* (que pode ser considerado direito autoral ou *royalty*, conforme a remuneração seja ou não paga ao próprio autor ou criador da obra²).

5. Insere-se em tal debate, portanto, a análise das diferenças entre obrigações de “fazer” e de “dar” e, a depender do caso, a delimitação de conceitos como os de “circulação de mercadorias”, “serviços de comunicação” e de “serviços sujeitos à competência tributária dos municípios”.

6. A discussão é pautada pela premissa de que a Constituição Federal, ao atribuir a competência impositiva aos entes federativos, utiliza-se de conceitos de direito privado que não podem ser alterados pelo legislador tributário infraconstitucional. Neste sentido, o Código Tributário Nacional reconhece a inalterabilidade da definição e o alcance dos conceitos de direito privado adotados pela Constituição para delimitação das competências tributárias³.

7. Cumpre, portanto, investigar o alcance dos conceitos de direito privado utilizados para a definição das hipóteses de incidência tributária.

8. Os serviços⁴ são obrigações de fazer. Sobre tal conceito, a doutrina observa que “prestar serviços é servir; é prestar atividade ou trabalho a outrem”⁵. Configura assim “o exercício de qualquer atividade intelectual ou material com finalidade lucrativa ou produtiva”⁶.

9. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) é pacífica no sentido de que a noção de serviço está ligada ao desempenho de uma atividade, de modo que os tributos incidentes sobre serviços apenas podem recair sobre a realização de

de *download* pode gerar, também, um sem-número de contratos envolvendo a transferência de tecnologia e a concessão de direitos variados, a saber: (i) *download* simples de programas (*software*) ou outros produtos digitais, sem quaisquer restrições quanto ao uso. São exemplos, dessa situação, as aquisições de programas simples, jogos, livros e música pela Internet. (...)” GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 78: “A segunda distinção versa a diferença que existe entre: (i) comércio de bens (corpóreos, ou não) com o uso de meios eletrônicos (lojas virtuais, etc.); e (ii) comércio de bens não-corpóreos (*software*, utilidades virtuais, etc).” BARASUOL, Eliana Mara Soares. *Incidência do ICMS no comércio eletrônico* nº 64, ano 7. Jus Navigandi: Teresina, 2003. Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3992>. Acesso em 23 de julho de 2008: “Os problemas surgem quando são comercializados bens e serviços virtuais, como músicas, livros eletrônicos, *software*, quando são prestadas consultorias, ou ministrados cursos à distância. (...) Por *software*, podemos entender um termo genérico que designa programas de computador e algumas vezes também dados.”

² A Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, conceitua como *royalties* os rendimentos decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como exploração de direitos autorais, “salvo quando recebidos pelo autor ou criador do bem ou obra” (art. 22, “d”).

³ “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

⁴ O art. 594 do Código Civil, ao tratar da prestação de serviço, dispõe que “Toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.”

⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: RT, 1975, p. 82.

⁶ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 311.

obrigações de fazer⁷. Exatamente por esta razão, o Poder Executivo vetou⁸ o item 3.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, referente à locação de bens móveis, já que esta constitui obrigação de dar e não de fazer. Mais recentemente, o STF editou a Súmula Vinculante nº 31, publicada em 17 de fevereiro de 2010: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.”

10. Tais prestações serão alcançadas pelo ICMS, se for o caso de serviço de comunicação⁹, ou pelo ISS, caso se trate de outro tipo de serviço, e desde que constante da lista de serviços municipal¹⁰.

11. Por sua vez, a “obrigação de dar” originária de operações envolvendo a “circulação de mercadorias” dá ensejo à tributação pelo ICMS. O conceito de circulação de mercadorias será tratado com mais detalhes no item a seguir.

12. Por fim, a exploração de direitos também envolve, em regra, uma “obrigação de dar”¹¹. De fato, na cessão de direito o problema é idêntico ao já versado pelo STF quanto à locação de bens móveis, pois nesses contratos não se verifica a presença de qualquer atividade desempenhada por um prestador de serviço¹².

13. A doutrina observa que “qualquer desses negócios jurídicos [locação de bens móveis e cessão do direito de uso de um bem] não se vislumbra um fazer mas

⁷ Muito se discutiu a respeito quando da análise pelo Supremo Tribunal Federal (STF) da incidência do ISS sobre prestações que não configuravam um *fazer*. O acórdão proferido no Recurso Extraordinário (RE) nº 116.121-3/SP, Tribunal Pleno, Relator Min. Octavio Gallotti, publicado em 25 de maio de 2001, discutiu o item da lista de serviços relativo à locação de bens móveis, tendo sido decidido que a terminologia constitucional do imposto revela o objeto da tributação, de modo que, se a Constituição menciona como base impositiva do ISS os “serviços de qualquer natureza”, somente devem ser considerados como tais as obrigações de fazer. Neste sentido, a exigência de ISS na locação de bens móveis foi considerada inconstitucional por fugir à materialidade prevista na Carta Magna. Mais recentemente, o STF analisou a atividade de locação de veículos automotores, mantendo seu entendimento de que tais prestações não poderiam ser tributadas pelo ISS visto não se tratar de obrigação de fazer e sim de obrigações de dar ou entregar (Agravo Regimental no RE nº 446.003-3/PR, Segunda Turma, Relator Min. Celso de Mello, publicado em 4 de agosto de 2006).

⁸ Mensagem Presidencial nº 362, de 31 de julho de 2003.

⁹ Constituição Federal. “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior.”

¹⁰ Constituição Federal. “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar.”

¹¹ Os direitos podem ser explorados mediante transferência ou cessão. A “cessão de coisa não fungível” é considerada pelo STF como obrigação de dar (Agravo Regimental no RE nº 446.003-3/PR, citado acima).

¹² Pode-se fazer um paralelo com a locação de coisa, em que “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” (art. 565 do Código Civil). De fato, a principal diferença entre “aluguéis” e “royalties” reside na materialidade do bem subjacente, já que a Lei nº 4.506/1964 dispõe que o rendimento será considerado (i) aluguel, em caso de ocupação, uso ou exploração de *bens corpóreos*, ou (ii) *royalties*, em caso de uso, fruição e exploração de *direitos* (com a exceção do pagamento feito diretamente ao autor da obra, em razão de exceção expressa feita por esta norma) (arts. 21 e 22). Pontes de Miranda observa que os contratos de cessão e licença de direitos podem ser enquadrados na chamada locação de coisas móveis. Tal locação não compreende, apenas, as relações que recaem sobre bens corpóreos, alcançando, também, os direitos patrimoniais que incidem sobre os bens incorpóreos (MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo 40. 2ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1962, p. 37).

um dar. Nenhum deles, portanto, consubstancia serviço”¹³. Por tal razão, defende-se inclusive que “mesmo não alcançados pelo veto presidencial, os subitens 3.02, 3.03, 3.04 e 3.05^[14] são desprovidos de validade, porque inconstitucionais, pela mesma razão que levou o Supremo Tribunal Federal a declarar a inconstitucionalidade do item 79 da antiga lista”¹⁵.

14. Assim, a pura e simples cessão de um direito não pode ser alcançada pelo ISS, visto não envolver uma prestação de serviço.

15. É verdade que a lista de serviços do ISS constante da Lei Complementar nº 116/2003 contempla algumas atividades envolvendo a cessão de direitos, tais como o “Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação” (item 1.05) e a “Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda” (item 3.02).

16. Porém, uma interpretação destes dispositivos em linha com a Constituição Federal apenas deverá considerar como serviços as prestações realizadas especificamente ao tomador do serviço, não podendo abranger a cessão de direitos genérica, feita de forma uniforme para diversas pessoas. Só assim é possível considerar-se presente uma “obrigação de fazer”.

17. É o que indica a jurisprudência do STF e do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em matéria de licenciamento de programas de computador:

“Tributário. Operações de Venda de Programas de Computador (*Softwares*). incidência do ICMS.

1. ‘1. Esta Corte e o STF posicionaram-se quanto às fitas de vídeo e aos programas de computadores, diante dos itens 22 e 24 da Lista de Serviços.

2. *Os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS.*

3. Diferentemente, se o programa é criado e vendido de forma impessoal para clientes que os compra como uma mercadoria qualquer, esta venda é gravada com o ICMS.’ Consectariamente, como no caso *sub examine*, as

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. “O conceito de serviço e algumas modalidades listadas no anexo”. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *ISS na Lei Complementar nº 116/2003 e na Constituição*. Barueri: Manole, 2004, p. 574.

¹⁴ “3.02 - Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.
3.03 - Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, *stands*, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.
3.04 - Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.
3.05 - Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.”

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *ISS na Lei Complementar nº 116/2003 e na Constituição*. *Op. cit.*, p. 571. O autor ainda ressalta que “o subitem 3.02 contempla a cessão de uso de marcas e de sinais de propaganda, que não envolve, está claro, prestações de fazer, mas simplesmente o consentimento no uso de bens imateriais, posto que essa é a natureza jurídica das marcas e dos sinais de propaganda”. No mesmo sentido, CHIESA, Clélio. “O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e aspectos relevantes da Lei Complementar nº 116/2003”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 71; TROIANELLI, Gabriel Lacerda; e GUEIROS, Juliana. “O ISS e a Lei Complementar nº 116/2003: aspectos polêmicos da lista de serviços”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ISS e a LC 116*. *Op. cit.*, p. 117, para quem “a cessão de direito de uso de marcas e sinais de propagandas, prevista no subitem 3.02, consiste claramente em uma obrigação de dar, não um bem móvel, mas uma propriedade imaterial, a ele equiparado”.

operações envolvendo a exploração econômica de programas de computador, quando feitos em larga escala e de modo uniforme, são consideradas operações de compra e venda, sujeitando-se, conseqüentemente, à tributação pelo ICMS (REsp 123.022-RS, DJ de 27.10.1997, Rel. Min. José Delgado; REsp 216.967-SP, DJ de 22.04.2002, Rel. Min. Eliana Calmon; ROMS 5.934-RJ, DJ de 01.04.1996, Rel. Min. Hélio Mosimann).

2. Deveras, raciocínio inverso negaria vigência ao CTN que determina a preservação, no direito tributário, da natureza jurídica dos institutos civis e comerciais, com sói ser a compra e venda, mercê de descaracterizar a interpretação econômica, de suma importância para a aferição das hipóteses de incidência tributárias.

3. É que *‘A produção em massa de programas e a revenda de exemplares da obra intelectual por terceiros que não detêm os direitos autorais que neles se materializam não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias’*.¹⁶ (Destaques nossos)

18. A matéria resta pacificada no STJ. Este tribunal inclusive já se recusou a conhecer de um recurso especial em que a decisão recorrida era no mesmo sentido da orientação já firmada no STJ¹⁷.

19. A possibilidade de tributação de uma obrigação de dar pelo ICMS, por sua vez, depende de esta se encaixar no conceito constitucional de “circulação de mercadorias”, tema que analisaremos no item a seguir.

II. Natureza Jurídica das Músicas e Vídeos e Formas de Comercialização

20. Para análise da tributação envolvida na comercialização de arquivos de áudio e vídeo pela internet é preciso levar em consideração a natureza jurídica dos bens envolvidos e a forma como ocorre sua comercialização no caso concreto.

21. As composições musicais e as obras audiovisuais são obras intelectuais protegidas pela legislação de direitos autorais, na forma da Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998. De acordo com o art. 3º desta lei, os direitos autorais reputam-se, para os efeitos legais, *bens móveis*.

22. Trata-se, ademais, de bens móveis *incorpóreos*. Isso porque referida lei define as obras intelectuais como “criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível” (art. 7º). De fato, as obras

¹⁶ Recurso Especial (REsp) nº 633.405/RS, Primeira Turma, Relator Min. Luiz Fux, publicado em 13 de dezembro de 2004.

¹⁷ REsp nº 329.941/SP, Primeira Turma, Relator Min. Garcia Vieira, publicado em 4 de fevereiro de 2002. Interessante o trecho do voto em que se observa: *“a obrigação da autora para cumprimento do contrato de cessão de direitos de uso de programa de computador é de dar os meios necessários para que o usuário desempenhe a atividade para a qual foi contratado o uso do programa. Não se trata de prestação de serviços porquanto não há qualquer atividade da autora para que os usuários contratantes possam dar azo às suas necessidades. No laudo pericial, às fls. 359, vem elencada a abrangência do sistema, sendo definido como ‘programa de computador genérico’ (fls. 376), o qual atende às necessidades de usuários com características específicas. A comercialização deste programa não pode ser abrangida pelo fato gerador do ISS, pois o produto é colocado a disposição de pessoas físicas ou jurídicas, que necessitem de um programa para a administração de recursos próprios ou de terceiros, não sendo elaborado para atendimento de cada usuário, um programa próprio, os chamados ‘softwares de encomenda’.*” (Destaques nossos)

intelectuais são bens intangíveis que não se confundem com o suporte físico que pode ou não contê-las.

23. Sendo bens incorpóreos, sua forma de comercialização se dá mediante cessão. Conforme observa Silvio Venosa, “As coisas corpóreas podem ser objeto de compra e venda, enquanto as incorpóreas prestam-se à cessão. As coisas incorpóreas não podem ser objeto de usucapião nem de transferência pela tradição, que requer a entrega material da coisa.”¹⁸

24. Assim, no caso em questão, estamos diante de bens móveis incorpóreos.

25. Quanto à comercialização de músicas e vídeos pela internet, esta pode ocorrer de diversas formas, dentre as quais destacamos (i) a chamada “venda” de faixa, álbum, filmes e seriados, entregues via *download*, ou seja, o cliente obtém uma licença de uso permanente, copiando o arquivo da rede para o seu computador; (ii) o chamado “aluguel” de filmes e seriados, entregues via *download*, isto é, o cliente obtém uma licença de uso temporária, copiando o arquivo da rede para seu computador o qual expira após determinado tempo, não permitindo mais o seu acesso; e (iii) o fornecimento de “rádio por assinatura” via *streaming*, o qual envolve a disponibilização do arquivo via fluxo contínuo de dados, sendo uma forma de transmitir áudio pela internet sem que o cliente possa copiar o arquivo para seu computador.

26. Por razões didáticas, nos referimos às formas de comercialização utilizando os termos comuns a este tipo de mercado, reconhecendo, porém, que não são propriamente corretos do ponto de vista jurídico (e por isso as aspas). A natureza jurídica de cada prestação será definida nos itens próprios a seguir.

III. Tributação da “Venda” de Músicas e Vídeos com Entrega via *Download*

27. A permissão para que o cliente copie para seu computador, mediante *download*, o arquivo de determinada música ou vídeo, consiste em uma cessão de um direito e, portanto, em uma obrigação de dar.

28. De fato, tal prestação não envolve um *fazer* específico para o cliente, mas apenas uma obrigação de entregar um bem incorpóreo, no caso, a música ou o vídeo escolhido. Trata-se, assim, de hipótese que não pode ser alcançada pelo ISS.

29. Todavia, é possível que o Fisco municipal pretenda, por analogia, equiparar referida prestação a um “Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”, serviço constante do item 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116 e tributável pelo ISS em São Paulo à alíquota de 2% (art. 16, I, da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003).

30. Tal equiparação encontra impedimentos de duas ordens. Em primeiro lugar, temos que a lista de serviços é taxativa¹⁹, não podendo incluir prestações nela

¹⁸ VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito Civil - Parte geral*. Volume 1. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 305.

¹⁹ “Pacífico o entendimento nesta Corte Superior e no colendo STF no sentido de que a ‘lista de serviços’ prevista no DL nº 406/68, alterada pelo DL nº 834/69 e pela LC nº 56/87, é taxativa e exaustiva e não exemplificativa, não se admitindo, em relação a ela, o recurso da analogia, visando a alcançar hipóteses de incidência distantes das ali elencadas, devendo a lista subordinar-se à lei municipal. Vastidão de precedentes.” (Superior Tribunal de Justiça - STJ, Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.021.960/RJ, Primeira Turma, Relator Min. José Delgado, publicado em 23 de junho de 2008). Apesar de o julgado mencionar a antiga lista de serviços, o raciocínio vale para a

não abrangidas. Assim, o item da lista referente a “programas de computação” não alcança arquivos de vídeo e música, por se tratar de produtos completamente diversos, inclusive sujeitos a regulação distinta (o programa de computador é objeto da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, enquanto os arquivos de vídeo e música são direitos autorais tratados na Lei nº 9.610/1998).

31. Além disso, conforme já tratado acima, resta pacífico na jurisprudência dos tribunais superiores que o licenciamento sujeito ao ISS é apenas aquele realizado especificamente para o cliente, não alcançando o licenciamento feito em larga escala e de maneira uniforme, pois este último constitui obrigação de dar.

32. Resta investigar se tal obrigação de dar está abrangida pela hipótese de incidência do ICMS.

33. Conforme mencionado acima, a Constituição, ao atribuir a competência impositiva aos Estados, utiliza-se do conceito de “circulação de mercadoria” pertencente ao direito privado. Assim, o conceito de circulação de mercadoria é o fundamento para a definição da base de tributação pelo ICMS.

34. Analisando-se o conceito de circulação mercadoria tal como posto no direito privado temos, primeiramente, que a “circulação” pressupõe a transferência de titularidade do bem. Neste sentido, a doutrina observa:

“Circular significa, para o direito, mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria muda de titular, ocorre circulação para efeitos jurídicos. (...) Vê-se, portanto, que ‘circulação’, tal como constitucionalmente estabelecido (art. 155, I, ‘b’), há de ser jurídica, vale dizer, aquela na qual ocorre a efetiva transmissão dos direitos de disposição sobre a mercadoria, de forma tal que o transmitido passe a ter poderes de disposição sobre a coisa (mercadoria).”²⁰

35. Esta é a posição firmada em votação unânime pelo STF, que decidiu pela não incidência de ICMS nas operações de *leasing* (arrendamento mercantil) de aeronaves, tendo em vista a inexistência de transferência de titularidade e, portanto, de “circulação”²¹.

atual lista constante da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, base para a lista de serviços do município de São Paulo (Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003).

²⁰ ATALIBA, Geraldo. “ICMS - Incorporação ao ativo - Empresa que loca, oferece em ‘leasing’ seus produtos - Descabimento do ICMS”. *Revista de Direito Tributário* nº 52, ano 14. São Paulo: RT, abril/junho de 1990, p. 74, *apud* trecho do voto do Min. Relator Eros Grau no Recurso Extraordinário (RE) nº 461.968-7, Tribunal Pleno, publicado em 24 de agosto de 2007, p. 2.717.

²¹ RE nº 461.968-7, Tribunal Pleno, Relator Min. Eros Grau, publicado em 24 de agosto de 2007, cuja ementa é a seguinte: “Recurso Extraordinário. ICMS. Não-incidência. Entrada de Mercadoria Importada do Exterior. Art. 155, II da CB. *Leasing* de Aeronaves e/ou Peças ou Equipamentos de Aeronaves. Operação de Arrendamento Mercantil. 1. A importação de aeronaves e/ou peças ou equipamentos que as componham em regime de *leasing* não admite posterior transferência ao domínio do arrendatário. 2. A circulação de mercadoria é pressuposto de incidência do ICMS. O imposto - diz o artigo 155, II da Constituição do Brasil - é sobre ‘operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior’. 3. Não há operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS em operação de arrendamento mercantil contratado pela indústria aeronáutica de grande porte para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea, de aeronaves por ela construídas.”

36. A caracterização da operação como sendo “circulação” apenas poderia ser admitida em caso de transmissão do direito, o que não ocorre no caso em questão, em que há apenas a cessão do direito de uso. Neste ponto já é possível perceber que a inadmissibilidade de se conferir a natureza de transferência de propriedade às operações de comercialização de músicas e vídeos é suficiente para descaracterizar fato gerador da incidência de ICMS.

37. De fato, sendo as composições musicais e as obras audiovisuais bens incorpóreos, objeto de cessão de direito e não de transferência, não resta caracterizada a “circulação” necessária à incidência do ICMS.

38. Não obstante, os bens em questão também não se subsumem ao conceito de “mercadoria”. Vejamos.

39. Uma das características do conceito de mercadoria leva em conta a sua destinação. Assim, a doutrina define mercadoria como o bem destinado ao comércio²². Esta é, inclusive, a característica ressaltada no “Novo Dicionário Aurélio”, que prevê: “Mercadoria 1. Aquilo que é objeto de comércio; mercancia. 2. Aquilo que se comprou e se expôs à venda.”²³ Neste mesmo sentido firmou-se a jurisprudência do STF²⁴.

40. Outra característica importante do conceito de mercadoria é tratar-se de bem móvel *corpóreo*.

41. Há muito o STF entende que o conceito de mercadoria abrange apenas os bens móveis corpóreos. Assim restou decidido no Recurso Extraordinário nº 31.737, de relatoria do Ministro Aliomar Baleeiro: “Imposto de vendas - Seu fato gerador e a compra e venda de mercadorias, isto é, coisa material e móvel, feita por produtor ou comerciante.”²⁵

²² “Na realidade, mercadoria (do latim *merx, mercis*, o que é objeto de comércio) é a coisa móvel que se preordena à operação comercial, vale dizer, é ‘o nome que as coisas móveis tomam quando objeto de comércio’ (Waldirio Bulgarelli), é a ‘coisa comercial por excelência’ (Vidari), que existe para ser revendida.” (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 38) No mesmo sentido: MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 321.

²³ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999, p. 1.319. Carraza observa que “o significado corrente da palavra não difere de seu significado jurídico. Tanto que o notável dicionarista clássico Antenor Nascentes define mercadoria como sendo ‘qualquer objeto natural ou manufaturado, que se possa tocar e que, além dos requisitos comuns a qualquer bem econômico, reúne outro requisito extrínseco, a destinação ao comércio’ (Dicionário da Língua Portuguesa, Academia Brasileira de Letras).” (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. *Op. cit.*, p. 38)

²⁴ O tribunal costuma se utilizar do conceito de J. X. Carvalho de Mendonça; por exemplo na Ação Rescisória nº 1.607-1, Tribunal Pleno, Relator Min. Joaquim Barbosa, Relator para acórdão Min. Eros Grau, publicada em 9 de setembro de 2006, e no Recurso Extraordinário nº 79.951/SP (RTJ 78/215-227), em que se observa: “A coisa, enquanto se acha na disponibilidade do industrial, que a produz, chama-se produto manufato ou artefato; passa a ser mercadoria logo que é objeto de comércio do produtor ou do comerciante por grosso ou a retalho, que a adquire para revender a outro comerciante ou ao consumidor; deixa de ser mercadoria logo que sai da circulação comercial e se acha no poder ou propriedade do consumidor.” (MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. *Tratado de Direito Comercial brasileiro*. Volume 5. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1946, p. 10, citado pelo Ministro Cunha Peixoto às folhas 423-424)

²⁵ Recurso Extraordinário nº 31.737/SP, Segunda Turma, Relator Min. Aliomar Baleeiro, publicado em 12 de outubro de 1966. O caso tratou da incidência do imposto de vendas sobre as operações com energia elétrica, tendo o tribunal decidido pela não incidência, por se tratar de bem imaterial

42. E a jurisprudência do STF ainda caminha neste sentido:

“(...) II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário.

III. 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 comercializados no varejo - como a do chamado ‘software de prateleira’ (*off the shelf*) - os quais, materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.”²⁶

“Agravo Regimental no Recurso Extraordinário. Tributário. ICMS. Produtos de Informática. Programas [*Software*]. CD-ROM. Comercialização. Reexame de Fatos e Provas. Impossibilidade em Recurso Extraordinário. 1. o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n. 176.626, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 11.12.98, fixou jurisprudência no sentido de que *[n]ão 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 comercializados no varejo - como a do chamado ‘software de*

que não se subsume ao conceito de mercadoria. A Constituição de 1946 previu então a criação do imposto único sobre operações com energia elétrica (art. 15, III, e parágrafo 2º), que não se confundia com o imposto sobre o consumo de mercadorias (previsto no art. 15, II). Com o advento da Constituição de 1988, os bens sujeitos ao imposto único, dentre eles a energia elétrica, foram alocados à competência dos Estados e do Distrito Federal, ou seja, a Constituição expressamente conferiu à energia elétrica o tratamento tributário de “mercadoria”. Mas este é o único bem incorpóreo que pode ser alcançado pelo ICMS, tendo em vista a expressa previsão constitucional. Para todos os outros deve ser utilizado o conceito de mercadoria ordinariamente adotado no direito privado, que não alcança outros bens incorpóreos.

²⁶ Trecho da ementa do Recurso Extraordinário (RE) nº 176.626/SP, Primeira Turma, Relator Min. Sepúlveda Pertence, publicado em 11 de dezembro de 1998. Interessante o trecho em que o Ministro Pondera: “Estou, de logo, em que o conceito de mercadoria efetivamente não inclui os bens incorpóreos, como os direitos em geral: mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo.” E reafirma em passagem posterior: “bem incorpóreo sobre o qual, não se cuidando de mercadoria, efetivamente não pode incidir o ICMS”. No mesmo sentido: RE nº 182.781 e RE nº 183.283, Primeira Turma, Relator Min. Sepúlveda Pertence, publicados em 25 de junho de 1999.

prateleira' (*off the shelf*) - os quais, materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio'. Precedentes. 2. Reexame de fatos e provas. Inviabilidade do recurso extraordinário. Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental a que se nega provimento."²⁷⁻²⁸

43. Assim, ainda que possam ser considerados bens destinados ao comércio, os arquivos de áudio ou vídeo são bens intangíveis/imateriais/incorpóreos, não podendo, portanto, ser considerados "mercadorias".

44. Do exposto acima, é possível concluir que a outorga de permissão para que o cliente realize o *download* de determinado arquivo não constitui "circulação" de "mercadoria" sujeita à incidência do ICMS.

IV. Tributação do "Aluguel" de Músicas e Vídeos com Entrega via Download

45. Passamos a analisar a situação em que se permite ao cliente ouvir determinada música ou assistir a determinado vídeo, sem, no entanto, lhe ser concedida a licença de uso permanente - o chamado "aluguel" de música e de vídeo pela internet. Nesta operação, o arquivo, embora seja copiado para o computador do usuário, deixa de poder ser acessado após um lapso temporal específico.

46. Neste caso, a principal questão que se coloca é se a disponibilização ao cliente de um determinado arquivo de áudio ou vídeo para que este o ouça ou assista durante um determinado período constitui obrigação de dar ou de fazer.

47. Em vista das premissas colocadas no item acima, que não convém repetir aqui, chega-se à conclusão de que novamente estamos diante de uma cessão genérica do direito de uso de um bem, o que constitui obrigação de dar e não uma prestação de serviço.

48. A discussão aqui envolve os mesmos argumentos levantados por ocasião da discussão sobre a locação de bens móveis, já pacificada no STF. De fato, a disponibilização de arquivos de áudio e vídeo, quando temporária, tem pontos em comum com o aluguel. Em vista de seu teor autoexplicativo, vale transcrever a ementa do julgado que analisou a incidência de ISS na locação de veículos automotores:

"Imposto sobre Serviços (ISS) - Locação de Veículo Automotor - Inadmissibilidade, em tal Hipótese, da Incidência desse Tributo Municipal - Distinção Necessária entre Locação de Bens Móveis (Obrigação de dar ou de entregar) e Prestação de Serviços (Obrigação de fazer) - Impossibilidade de a Legislação Tributária Municipal alterar a Definição e o Alcance de Con-

²⁷ Agravo Regimental no RE nº 285.870/SP, Segunda Turma, Relator Min. Eros Grau, publicado em 1º de agosto de 2008, destacamos.

²⁸ O art. 2º, parágrafo 1º, VI, da Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado do Mato Grosso, determina que o ICMS incide também "sobre as operações com programa de computador - *software* -, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados". A constitucionalidade dessa legislação vem sendo contestada por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945. Em 26 de maio de 2010, o STF julgou o pedido de liminar para suspender os efeitos da lei, tendo indeferido a medida. Espera-se, porém, que no julgamento do mérito o STF mantenha a orientação até então consolidada de que não incide ICMS sobre bens incorpóreos, por não se tratar de mercadoria.

ceitos de Direito Privado (CTN, Art. 110) - Inconstitucionalidade do Item 79 da Antiga Lista de Serviços Anexa ao Decreto-lei nº 406/68 - Precedentes do Supremo Tribunal Federal - Recurso Improvido. 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). Doutrina.”

49. Neste sentido, a mera disponibilização temporária de arquivos de áudio e vídeo entregues por meio de internet não pode ser alcançada pelo ISS, por não consistir em prestação de serviço.

50. A cessão do direito de uso de um arquivo eletrônico também não se subsume ao conceito constitucional de “circulação de mercadoria”, pressuposto para a incidência do ICMS. De fato, além de não haver a transferência de titularidade do bem, este bem não pode ser considerado “mercadoria”, já que imaterial, conforme já analisado no item acima.

V. Tributação do Fornecimento de “Rádio por Assinatura” via *Streaming*

51. O chamado rádio por assinatura via *streaming* consiste basicamente na disponibilização virtual de músicas passíveis de acesso remoto durante um determinado período de tempo. Não há a transferência do arquivo para o computador do usuário.

52. Referida obrigação não se subsume à hipótese de incidência do ICMS já que, conforme explicado acima, não há transferência de titularidade do bem nem este pode ser considerado “mercadoria”, por ser incorpóreo.

53. Resta-nos analisar se tal fornecimento constitui prestação de serviço e, em caso positivo, se consiste em um serviço de comunicação alcançado pelo ICMS ou de outro tipo de serviço, potencialmente sujeito ao ISS.

54. Em se tratando exclusivamente da permissão para que o cliente ouça determinadas músicas por ele escolhidas e disponíveis em um ambiente virtual, ou seja, de uma obrigação de dar pura, mais uma vez estaremos diante de mera cessão de direito de uso, não cabendo falar de uma prestação de serviços específica para o cliente, sujeita ao ISS. Isso porque, neste caso, são fornecidos ao cliente bens preexistentes, apenas organizados em um ambiente virtual específico, à semelhança da loja que organiza os bens destinados à revenda em seu estabelecimento.

55. Todavia, é possível que a disponibilização de músicas via *streaming* pela internet seja acompanhada de outros tipos de facilidades, trazendo à atividade a característica de prestação de serviço. Assim, dependendo de como a empresa estruturar a sua relação com o cliente, a atividade pode envolver a ideia de trabalho, de esforço humano remunerado, portanto um serviço potencialmente tributável.

56. Caso a relação seja estruturada sob a forma de prestação de serviço, e, obviamente, em sendo tal prestação onerosa, é necessário investigar se se trata de um serviço de comunicação, sujeito ao ICMS, ou de um serviço constante da lista de serviços tributáveis pelo ISS.

57. Sobre os serviços sujeitos ao ICMS, a Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997, dispõe que “Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibili-

ta a oferta de telecomunicação.” (art. 60) Diferencia-se do serviço de valor adicionado, que “é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações” (art. 61).

58. A principal diferença entre os serviços de comunicação, sujeitos ao ICMS, e os serviços de valor adicionado, potencialmente sujeitos ao ISS (se previstos na lista), é que os primeiros fornecem as condições e os meios para que a comunicação ocorra, ou seja, criam o canal que liga o receptor ao emissor da informação. Já os serviços de valor adicionado se utilizam de uma infraestrutura de telecomunicações preexistente, acrescentando ao usuário novas utilidades.

59. A matéria foi amplamente debatida pelo STJ no contexto dos serviços de TV a cabo, os quais constituem serviços de comunicação sujeitos ao ICMS por expressa previsão legal. De fato, a Lei nº 8.977, de 6 de janeiro de 1995, assim prevê: “O Serviço de TV a Cabo é o serviço de telecomunicações que consiste na distribuição de sinais de vídeo e/ou áudio, a assinantes, mediante transporte por meios físicos.” (Art. 2º)

60. Nesse contexto, o STJ considerou que

“O serviço de TV a cabo consiste, por expressa disposição normativa (Lei 8.977/95, artigos 2º e 5º), em serviço de comunicação (da espécie de ‘telecomunicação’), prestado por operadora, que, utilizando um conjunto de equipamentos, instalações e redes, de sua propriedade ou não, viabiliza a recepção, o processamento, a geração e a distribuição aos assinantes de programação e de sinais próprios ou de terceiros. A prestação onerosa desse serviço caracteriza hipótese de incidência do ICMS.”²⁹

61. Porém, apenas a viabilização da recepção de sinais entre o emissor e o receptor pode ser considerada serviço de comunicação, devendo o dispositivo ser interpretado de maneira restrita. Tanto é que a jurisprudência do STJ também restou consolidada no sentido de que o disposto no art. 2º, III, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996³⁰, apenas contempla o ICMS sobre os serviços de comunicação *stricto sensu*, não sendo possível, pela tipicidade fechada do Direito Tributário, estender-se aos serviços meramente acessórios ou preparatórios à comunicação³¹.

²⁹ REsp nº 418.594/PR, Primeira Turma, Relator Min. Teori Albino Zavascki, publicado em 21 de março de 2005.

³⁰ “Art. 2º O imposto incide sobre: (...) III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.”

³¹ REsp nº 710.774/MG, Segunda Turma, Relatora Min. Eliana Calmon, publicado em 6 de março de 2006. A ementa do julgado é a seguinte: “Tributário - ICMS e ISS - TV a Cabo - Serviços de Adesão, de Habilitação, de Instalação de Ponto Extra, de Mudança de Seleção de Canais, de Instalação de Equipamento e de Assistência Técnica - Não-inclusão no Conceito de Serviço de Telecomunicações Previsto na Lei 8.977/95 - Incidência do ISS. 1. Segundo a Lei 8.977/95 e o Decreto 2.206/97, o serviço de TV a Cabo é o serviço de telecomunicações que consiste na distribuição de sinais de vídeo e/ou áudio, a assinantes, mediante transporte por meios físicos. 2. Incluem-se nesses serviços os de ‘interação necessária à escolha da programação e outros usos pertinentes ao serviço, que inclui a aquisição de programas pagos individualmente’, a qual deve ser compreendida

62. Nesse contexto, o tribunal decidiu que “Os serviços de comunicação a que se referem os arts. 2º, III, e 12, VII, da Lei Complementar n. 87/96 são os relativos às atividades de transmissão/recepção de sinais de TV.”³² Ou seja, “o ICMS, na hipótese de prestações onerosas de serviços de comunicação, incide tão-somente sobre a prestação de serviço inerente à distribuição de sinais, por meio do qual se consolida a relação entre o emissor e o receptor da informação”³³.

63. Diante disso, o STJ vem reiteradamente considerando que as produtoras de programas para TV a cabo ou comerciais que efetivamente não distribuem tais programas por nenhum meio físico ao público em geral, mas apenas contratam com a operadora/distribuidora de sinais de TV, não estão sujeitas ao recolhimento de ICMS³⁴.

64. Da mesma forma, o STJ entende que os provedores de acesso à internet não realizam serviços de comunicação, já que “a função do provedor de acesso à Internet não é efetuar a comunicação, mas apenas facilitar o serviço comunicação prestado por outrem, no caso, a companhia telefônica, aproveitando uma rede de comunicação em funcionamento e a ela agregando mecanismos adequados ao trato do armazenamento, movimentação e recuperação de informações”³⁵. A jurisprudência sobre a matéria foi consolidada na Súmula nº 334 do STJ, publicada em 14 de fevereiro de 2007, nos seguintes termos: “O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet.”

65. Diante do cenário acima, podemos concluir que caso a disponibilização onerosa de “rádio por assinatura” envolva prestação de serviço, esta certamente não poderá ser considerada serviço de comunicação sujeito ao ICMS, já que a atividade não envolve a criação de um canal entre o receptor e o emissor da informação.

como sendo todo ‘processo de troca de sinalização, informação ou comando entre o terminal do assinante e o cabeçal’, o qual ocorre eletronicamente, por meio do sistema de envio de sinais de áudio e/ou vídeo, sem [que] haja a necessidade de intervenção direta ou pessoal de interlocutores contratados pela empresa prestadora, externa ao sistema. 3. A jurisprudência desta Corte pacificou entendimento no sentido de não incidir o ICMS sobre o serviço de habilitação do telefone móvel celular. 4. A uniformização deu-se a partir da interpretação do disposto no art. 2º, III, da LC 87/96, o qual só contempla o ICMS sobre os serviços de comunicação stricto sensu, não sendo possível, pela tipicidade fechada do direito tributário, estender-se aos serviços meramente acessórios ou preparatórios à comunicação. 5. Aplicação analógica da jurisprudência relativa ao serviço de habilitação do telefone móvel celular à hipótese dos autos, que também envolve a prestação de serviços acessórios ou preparatórios ao de comunicação via TV a Cabo. 6. Incidência do ISS sobre os serviços de assistência técnica, de adesão, de instalação de equipamentos e de ponto extra, mudança na seleção de canais e habilitação de decodificador, nos termos do Item 21 da Lista de Serviços anexa ao DL 406/68.” (Destacques nossos)

³² REsp nº 726.103/MG, Segunda Turma, Relator Min. João Otávio de Noronha, publicado em 8 de agosto de 2007.

³³ REsp nº 761.989/MG, Primeira Turma, Relatora Min. Denise Arruda, publicado em 12 de maio de 2008.

³⁴ REsp nº 726.103/MG e REsp nº 761.989/MG, citados acima, bem como REsp nº 857.364/MG, Primeira Turma, Relatora Min. Denise Arruda, publicado em 28 de abril de 2008; REsp nº 799.927/MG, Primeira Turma, Relator Min. Francisco Falcão, publicado em 30 de abril de 2008; REsp nº 763.431/MG, Primeira Turma, Relator Min. Teori Albino Zavascki, publicado em 4 de outubro de 2007.

³⁵ Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Agravo de Instrumento nº 883.278/RJ, Primeira Turma, Relator Min. Luiz Fux, publicado em 5 de maio de 2008.

Pelo contrário, para a prestação de tal serviço será utilizada infraestrutura de telecomunicações preexistente, no caso, a banda larga de internet.

66. Descartada a tributação pelo ICMS, resta analisar se a prestação estaria sujeita à incidência de ISS. Para tanto, é preciso que o serviço conste em um dos itens da lista de serviços municipal. A Lei do Município de São Paulo nº 13.701/2003 contempla uma lista de serviços praticamente idêntica à lista constante da Lei Complementar nº 116/2003. Analisaremos, a título de exemplo, a lista de serviços de São Paulo.

67. Uma análise preliminar da lista pode levar à pretensão de se encaixar os serviços relacionados à disponibilização de rádio por assinatura via internet na descrição do item 10.03, referente à intermediação de direitos de propriedade industrial, artística ou literária, e sujeito à alíquota de 5% no município de São Paulo. No entanto, uma análise mais detida revela que a atividade desempenhada não pode ser considerada uma “intermediação”, já que o intermediário apenas aproxima os interessados para que estes contratem entre si, ou seja, o intermediário “Não se confunde com o mandatário, pois não contrata nem conclui negócio para outrem, apenas o encaminha, para que as partes procedam ao ajuste definitivo, não representa nem substitui aquele que procura o negócio. Não é a parte no negócio, apenas aproxima as partes para que se ajustem, oferecendo assistência.”³⁶

68. É possível que o Município pretenda encaixar a atividade em um dos subitens que compõem o item 12 da lista, tais como o 12.14 (fornecimento de música para ambientes fechados ou não, mediante transmissão por qualquer processo) ou 12.16 (exibição de filmes, entrevistas, musicais, espetáculos, shows, concertos, desfiles, óperas, competições esportivas, de destreza intelectual ou congêneres). Porém, é da essência desses serviços ser executados “fisicamente”, tanto é que o art. 3º, XVI, da Lei nº 13.701/2003 dispõe que tais serviços consideram-se prestados no local de sua execução e não no local do estabelecimento prestador³⁷.

69. Portanto, a lista de serviços tributáveis pelo ISS no município de São Paulo não contempla o fornecimento ou a transmissão, com prestação de serviços, de músicas por meio da internet, na modalidade de “rádio por assinatura”.

VI. Conclusão

70. A chamada “venda” de faixa, álbum, filmes e seriados, assim como o “aluguel” de filmes e seriados, ambos entregues por meio da internet via *download*, são obrigações de dar e, portanto, não sofrem tributação pelo ISS. O ICMS também não alcança tais obrigações já que, além de não haver a “circulação” do bem, mas a mera cessão do direito de uso, seu objeto não se subsume ao conceito de “mercadoria”, por ser um bem móvel incorpóreo.

³⁶ MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Atlas, 2002, p. 126. O autor ainda observa: “O ISS incide sobre o agenciamento, corretagem, a intermediação de direitos de propriedade artística ou literária, não incidindo sobre o contrato de cessão de direitos autorais. Trata-se de incidência sobre o serviço de intermediação, e não sobre a cessão de direitos autorais.” (*Op cit.*, p. 117)

³⁷ Interpretação diversa levaria ao sentido absurdo ou impossível da lei, implicando que o prestador de serviço “virtual” recolha ISS em cada município em que o cliente possui computador, o que vai contra as mais básicas regras de hermenêutica (determinação do sentido e alcance das normas jurídicas).

71. Quanto ao fornecimento de “rádio por assinatura” via *streaming* pela internet, caso o fornecedor se limite a disponibilizar os arquivos organizados em um ambiente virtual, à semelhança da loja que organiza os bens destinados à revenda em seu estabelecimento, a atividade também terá a natureza de uma obrigação de dar pura, não sujeita ao ISS. Tal obrigação de dar não estará sujeita ao ICMS por não envolver a “circulação” de “mercadorias”.

72. É importante notar que, dependendo da forma como se der a relação entre o fornecedor e o cliente, a disponibilização de “rádio por assinatura” pode envolver algum tipo de trabalho ou esforço humano, de modo a se subsumir ao conceito de prestação de serviço. Neste caso, porém, o serviço não consiste na criação de um canal ligando o receptor ao emissor da informação, de forma que não pode ser considerado “serviço de comunicação”, tributável pelo ICMS. Embora se trate de um serviço e, portanto, seja potencialmente tributável pelo ISS, uma análise mais detida da relação de serviços tributáveis no município de São Paulo revela que tal serviço não resta contemplado na lista, de modo que também não pode haver a tributação pelo ISS neste município.