

1. Introdução

O trabalho em questão tem por objetivo expor algumas minúcias de casos em que (não) há a tributação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) em obras de audiovisual. O ISSQN está previsto na Constituição Federal de 1988 (CF/88), no artigo 156, inciso III, sendo sua instituição de competência do Município, observada as limitações constitucionais ao poder de tributar. Como definido constitucionalmente, cabe à lei complementar a regulamentação do imposto, no caso, trata-se da Lei Complementar 116 de 2003 (LC116/03). A LC 116/03 define, em um rol taxativo¹, os

¹Quanto à taxatividade da lista de serviços estabelecida na LC 116/2003, atualizada quanto à lista da LC 56/87, o Superior Tribunal Federal tem assumido o posicionamento de ratificá-la, a exemplo de decisões como o RE 361829 e RE 464844 AgR. Seguem as respectivas ementas:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. LEI COMPLEMENTAR 56/87. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. CARÁTER TAXATIVO. SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL. EXCLUSÃO. HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. SUPRIMENTO DE OMISSÃO. INEXISTÊNCIA DE EFEITO MODIFICATIVO. DESNECESSIDADE DE INTIMAÇÃO PARA IMPUGNAÇÃO. NÃO-VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. ENCAMINHAMENTO AO PLENÁRIO. COMPETÊNCIA DA TURMA. DECLARAÇÃO INCIDENTAL DE INCONSTITUCIONALIDADE POR ÓRGÃO FRACIONÁRIO DO STF. VIOLAÇÃO À RESERVA DE PLENÁRIO. AUSÊNCIA. 1. **O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento de que a lista de serviços anexa à Lei Complementar 56/87 é taxativa**, consolidando sua jurisprudência no sentido de excluir da tributação do ISS determinados serviços praticados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central, não se tratando, no caso, de isenção heterônoma do tributo municipal. 2. Não há falar em violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, uma vez inexistente o caráter infringente de anterior acórdão embargado, mas, apenas, o aspecto supletivo processualmente previsto. 3. O encaminhamento de recurso extraordinário ao Plenário do STF é procedimento que depende da apreciação, pela Turma, da existência das hipóteses regimentais previstas e não, simplesmente, de requerimento da parte. 4. O STF exerce, por excelência, o controle difuso de constitucionalidade quando do julgamento do recurso extraordinário, tendo os seus colegiados fracionários competência regimental para fazê-lo sem ofensa ao art. 97 da Constituição Federal. 5. Embargos de declaração rejeitados. (RE 361829 ED, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, DJe-050 DIVULG 18-03-2010 PUBLIC 19-03-2010 EMENT VOL-02394-02 PP-00491 RTJ VOL-00214-01 PP-00510 LEXSTF v. 32, n. 376, 2010, p. 166-172) (grifo nosso).

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - ISS. LEI COMPLEMENTAR N. 56/87. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. CARÁTER TAXATIVO. SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL. EXCLUSÃO. HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. 2. **O Supremo Tribunal Federal, estabelecida a compreensão de que a lista de serviços anexa à LC n. 56/87 é taxativa**, fixou jurisprudência no sentido de que os itens ns. 44, 46 e 48, da citada lista, excluam da tributação do ISS determinados serviços praticados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central. Não se teria, no caso, isenção heterônoma --- o que é expressamente vedado pelo artigo

serviços que serão objetos da tributação em questão. Assim, a lei traz uma lista restritiva de atividades: somente aquelas que estão determinadas explicitamente nos itens² gerarão a incidência do imposto.

Acontece que em relação às atividades de audiovisual previstas (ou não) no item 13 (treze) da lista anexa à LC 116/2003 existem algumas pormenorizações que deram vazão a entendimentos paradigmáticos sobre o assunto no Superior Tribunal de Justiça (STJ): o ISSQN não incide sobre atividades de produção cinematográfica, mas tão somente em serviços de cinematografia. Logo, pretende-se analisar os acórdãos dos respectivos Recursos Especiais paradigmáticos a respeito do assunto: Recurso Especial nº 1.308.628/RS (REsp 1308628/RS) e Recurso Especial nº 1627818/DF (REsp nº 1627818) a partir de uma explanação sucinta sobre a incidência do ISSQN em atividades de audiovisual previstas (ou não) no item 13 (treze) da lista anexa à LC 116/2003.

Para a pesquisa foram utilizadas as ferramentas de análise hermenêutica a partir da doutrina, legislação e jurisprudência. Quanto a termos específicos da área de audiovisual, como os conceitos de “produção cinematográfica” e “cinematografia” haverá a tentativa de transdisciplinaridade. Portanto, será necessário um maior aprofundamento nas questões conceituais das atividades de produção cinematográfica e cinematografia para compreender como o ISSQN deverá (ou não) incidir nas atividades de produção de audiovisual. Desse modo, pretende-se evitar o recolhimento indevido do referido tributo.

2. Incidência do ISSQN, fato gerador e atividades de audiovisual previstas no item 13 (treze) da lista anexa a LC116/03: os conceitos de produção cinematográfica e cinematografia

O fato gerador do ISSQN está previsto no *caput* do artigo 1º da LC 116/2013, veja-se:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, **tem como fato**

151, III, da CB/88 ---, mas sim hipótese de não-incidência do tributo municipal. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 464844 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 01/04/2008, DJe-083 DIVULG 08-05-2008 PUBLIC 09-05-2008 EMENT VOL-02318-04 PP-00688 LEXSTF v. 30, n. 358, 2008, p. 317-322) (grifo nosso).

gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

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

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado. (grifo nosso) (BRASIL, 2003)

Por fato gerador³ há o acontecimento (ou fenômeno) que, uma vez em consonância no mundo dos fatos com a previsão legislativa, hipótese de incidência, enseja a relação tributária. De acordo com Sacha Calmon, “as hipóteses de incidência das normas tributárias contêm descrição de fatos” (CALMON, 1982, p. 139), ou seja, “as hipóteses de incidência das normas tributárias decorrem de descrições legislativas de fatos lícitos (...)” (CALMON, 1982, p. 139). Desse modo, as atividades estabelecidas taxativamente na LC 116/2003 são hipóteses de incidência do ISSQN. Uma vez ocorrendo a efetiva prestação do serviço descrito, deve haver também a consideração de existência da referida relação tributária.

Relativo às atividades de audiovisual na LC 116/2003, tem-se o item 13 (treze), segue:

13 – Serviços relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.

13.01 – (VETADO)

13.02 – Fonografia ou gravação de sons, inclusive trucagem, dublagem, mixagem e congêneres.

13.03 – Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, trucagem e congêneres.

13.04 – Reprografia, microfilmagem e digitalização.

13.05 – Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia.

³ Paulo de Barros Carvalho prefere a terminologia “fato jurídico tributário”: “Fato jurídico porque tem o condão de irradiar efeitos de direito. E tributário pela simples razão de que sua eficácia está diretamente ligada à instituição do tributo” (CARVALHO, 2005, p. 248). Mas não é uma questão meramente terminológica: Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon tem algumas divergências quanto aos “aspectos” ou “critérios” do “fato gerador” ou “fato jurídico tributário”, discussão essa que apesar de crucial não tem espaço no presente trabalho.

13.05 - Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

O item 13.01 da LC 116/03 determinava como hipótese de incidência a “Produção, gravação, edição, legendagem e distribuição de filmes, video-tapes, discos, fitas cassete, compact disc, digital video disc e congêneres” (BRASIL, 2003), em suma, produção cinematográfica. Acontece que esse item 13.01 foi vetado, ou seja, essas atividades não existem na lista de tributação do ISSQN. O veto presidencial impediu que tais serviços entrassem na referida listagem. A partir disso, compreende-se que nas atividades de produção cinematográfica (pré-produção, produção e pós-produção)⁴ de obras audiovisuais, não há o porquê do recolhimento do ISSQN.

Ora, não havendo hipótese de incidência para o caso, ou seja, previsão legal para a produção cinematográfica, não há possibilidade de ocorrência do fato tributário gerador do imposto. Como ressalta Sacha Calmon ao distinguir imunidade e isenção de não incidência, a não previsão da hipótese enquanto fato gerador é um mero não-existir tributário: “A imunidade e a isenção são, existem, vêm de entes legais positivos. A não incidência natural ou pura como tal inexistente, é um não-ser.” (CALMON, 1982, p. 139), ou seja, “todos os fatos que não tem a aptidão de gerar tributos compõem o campo da não-incidência (de tributo)” (AMARO, 2005, p. 280). O veto ao item 13.01 da LC 116/2003, portanto, retirou de forma enfática a produção cinematográfica da lista de fatos geradores do ISSQN.

Já o item 13.03 da lista presente na LC 116/2003 prevê a atividade de cinematografia como fato gerador do imposto. A primeira inferência que se pode ter é que as atividades previstas no item 13.01 e vetadas são distintas daquelas estabelecidas no item 13.03, ou então não haveria a necessidade de diferenciação. A segunda é que objetivamente houve uma decisão do poder executivo em não fazer incidir o ISSQN sobre as atividades de produção cinematográfica. Nesse sentido, cinematografia e produção

⁴ Por pré-produção tem-se definição do cronograma de atividades de produção, seleção de equipe, visitas de locação, elaboração das ordens dos dias, cronograma de gravação, finalização do roteiro, feitura do cenário, preparação de elenco. Na fase de produção tem o processo de filmagem tudo que foi pré-estabelecido no cronograma de produção, incluindo imagem e som. Por pós-produção tem-se a parte de edição, montagem colorização e finalização do filme.

cinematográfica além de serem atividades distintas entre si, têm um regime tributário também autônomo. Recorre-se para a área do cinema a fim de explorar, nesse campo do saber, o conceito de produção cinematográfica e cinematografia.

De acordo com Cris Rodrigues, produção é tudo aquilo que se refere a fazer um filme, incluindo o planejamento e a captação de recursos (RODRIGUES, 2007, p. 68): “Produção é o conjunto de fases que envolvem sua preparação, passando pela filmagem propriamente dita e sua finalização até a primeira cópia do negativo aprovado” (RODRIGUES, 2007, p. 68). Enquanto que cinematografia estaria associada apenas ao momento de reprodutibilidade do produto final fílmico. Nesse caso, a cinematografia é apenas um dos inúmeros serviços que poderão ser prestados na execução de uma obra audiovisual. Ou seja, cinematografia e produção cinematográfica são atividades a serem desempenhadas em fases distintas e autônomas em torno da execução de uma obra audiovisual.

André Martinez (2005) traz um modelo de José Jacoste Quesada o qual além de abordar a questão da atividade econômica no cinema, contém os aspectos fundamentais para a compreensão da cadeia de relações econômicas gerada a partir da expansão das possibilidades de atividade audiovisual. O tronco estrutural do modelo está dividido em dois setores: a *produção* e o *mercado*. No setor da *produção*, existe a *produção do filme* e a *indústria auxiliar – estúdios de filmagem, sonorização, laboratório de películas virgem etc.*, já no do *mercado* há a *importação*, a *distribuição*, a *exportação*, a *exibição* e o *público*. Com o avanço tecnológico e as micro-revoluções comunicacionais, houve uma complexificação na cadeia da obra audiovisual, inclusive com o surgimento de novas mídias, o que faz esse modelo atualmente se assemelhar a uma teia de relações interconectadas. De todo modo, essa disposição entre *produção* e *mercado* pensada para o mundo do cinema é suficiente para perceber que a produção cinematográfica estaria no setor de *produção* enquanto a cinematografia inserida no setor do *mercado*, especificamente na parte de *exibição*.

A Medida Provisória n. 2.228/01 (MP 2.228/01), que estabelece os princípios gerais da Política Nacional de Cinema também estabelece o conceito de obra audiovisual:

MP 2.228/01

Art. 1º Para fins desta Medida Provisória entende-se como:

I - obra audiovisual: produto da fixação ou transmissão de imagens, com ou sem som, que tenha a finalidade de criar a impressão de movimento, independentemente dos processos de captação, do suporte

utilizado inicial ou posteriormente para fixá-las ou transmiti-las, ou dos meios utilizados para sua veiculação, reprodução, transmissão ou difusão

A partir de tal definição, tem-se que a obra audiovisual comporta uma cadeia econômica referenciada em um modelo histórico subdividido em *produção, distribuição, e exibição de filmes*. Com as novas mídias, tem-se novos subsistemas que expandem as possibilidades de produção, mas ainda assim, não desnaturalizam a condição de *produção* como sendo composta pelas fases de pré-produção, produção e pós-produção. A subdivisão nessas três áreas permanece, bem como a natureza da atividade de produção cinematográfica distinta do exercício da cinematografia. O que acontece é tão somente a existência de cadeias auxiliares para a execução das respectivas atividades, como aquela onde existe a alocação de recursos tanto para produção cinematográfica quanto para cinematografia na feitura de obra audiovisual. A partir dessa explanação conceitual, percebe-se como foi possível a exclusão da incidência do ISSQN sobre a produção cinematográfica (veto ao item 13.01 da LC 116/03) mas não sobre a cinematografia (fato gerador do ISSQN previsto no item 13.03 da LC 116/03).

3. O caso do REsp 1308628/RS: produção cinematográfica e cinematografia como atividades distintas sob a ótica do STJ.

O caso do REsp 130826/RS, julgado em 2012, trata de recurso relacionado ao entendimento do Tribunal de origem que, a respeito da incidência do ISSQN sobre produção cinematográfica, utilizou de interpretação extensiva para enquadrar tal atividade na hipótese prevista pelo item 13.03 da LC 116/03, ou seja, igualar ao serviço de cinematografia. No acórdão, o STJ deu provimento ao recurso especial, afastando a incidência do ISSQN sobre as atividades exercidas pela autora, consideradas enquanto produção cinematográfica. O entendimento de que produção cinematográfica e cinematografia são atividades distintas foi expresso no desenvolvimento argumentativo do acórdão o qual, na própria decisão do recurso, conceitua cinematografia (prevista pelo item 13.03) e produção cinematográfica (vetada pelo item 13.01 e, por isso, não tributada).

Segundo a referida decisão, cinematografia (item 13.03) é:

(...) o conjunto de princípios, processos e técnicas utilizadas para captar e projetar numa tela imagens estáticas sequenciais (fotogramas) obtidas com uma câmera especial, dando a impressão ao espectador de estarem em movimento.

Ou seja, cinematografia é a mera reprodução de filmes, atividade sobre a qual há o recolhimento do ISSQN a partir da LC 116/03. Já produção cinematográfica (item 13.01, veto presidencial) nos termos da referida decisão é:

(...) uma atividade mais ampla que compreende, entre outras, o planejamento do filme a ser produzido, a contratação de elenco, a locação de espaços para filmagem, e, é claro, a própria cinematografia.

No acórdão é possível encontrar que, em se tratando de produtoras cuja finalidade empresarial não se restringe à mera gravação reprodutiva e comercialização do produto audiovisual (caso em que ensejaria a incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS), mas, diversamente, tem por função precípua o processo de produção fílmica, ainda que por prestação de serviço, não há hipótese de incidência do ISSQN sobre a atividade de produção cinematográfica. Veja-se:

Assim, conclui-se que a partir da vigência da Lei Complementar 116/03 não mais existe previsão legal que ampare a incidência do ISS sobre a atividade de produção, gravação e distribuição de filmes, seja destinada ao comércio em geral ou ao atendimento de encomenda específica de terceiro, até porque o item vetado, a despeito da motivação da Presidência da República, não fazia tal distinção. No caso concreto, tendo em vista que, conforme já assentado, a atividade principal da contribuinte é a de "produção de audiovisual, vinhetas, VTs, comerciais, vídeos e filmes para usuários específicos", tenho que ela não está sujeita à incidência do ISS.

Nesse sentido, o acórdão presente no REsp 1308628/RS é bastante enfático ao considerar as duas atividades, a de produção cinematográfica e a de cinematografia, como serviços distintos. Por isso, enfatiza também que não será possível o enquadramento da atividade de produção cinematográfica à de cinematografia nem mesmo por interpretação analógica ou extensiva:

(...) tenho que não deve prevalecer a fundamentação do acórdão recorrido de que a atividade da contribuinte, mediante interpretação extensiva, pode ser enquadrada no conceito de cinematografia contido no item 13.03 da lista anexa. Primeiro porque, logicamente, não é possível aplicar interpretação extensiva para alcançar atividade específica que foi expressamente excluída da lista anexa em face de veto presidencial

No acórdão ainda há a consideração sobre caso em que o cineasta obtém valores para atuar na produção de determinado filme, como prestador de serviço. Nessa possibilidade e por esse entendimento, caberia a cobrança de ISSQN a partir do item 13.03. Porém, isso não se confunde com os valores recebidos pelo produtor e pelo diretor do filme, sobre os quais não incide o imposto devido ao exercício da produção cinematográfica, conforme decisão. Segue abaixo ementa do REsp 1308628/RS:

REsp 1.308.628/RS

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. LC 116/03. PRODUÇÃO DE FITAS E FILMES SOB ENCOMENDA. NÃO INCIDÊNCIA, EM FACE DE VETO DO ITEM 13.01 DA LISTA QUE PREVIA A TRIBUTAÇÃO DESSE SERVIÇO. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA PARA ENQUADRAMENTO COMO ATIVIDADE DE CINEMATOGRAFIA, PREVISTA NO ITEM 13.03. IMPOSSIBILIDADE. ATIVIDADES QUE, EMBORA RELACIONADAS, NÃO CORRESPONDEM À MESMA OBRIGAÇÃO DE FAZER.

1. Recurso especial que discute a incidência do ISS sobre a atividade de produção de filmes realizados sob encomenda à luz da LC 116/03. O acórdão recorrido, embora tenha afastado a incidência do tributo em face do item 13.01 (que previa expressamente tal atividade, mas foi vetado pela Presidência da República), manteve a tributação, mediante interpretação extensiva, com base no conceito de cinematografia, atividade prevista no item 13.03.

2. A partir da vigência da Lei Complementar 116/03, em face de veto presidencial em relação ao item 13.01, **não mais existe previsão legal que ampare a incidência do ISS sobre a atividade de produção, gravação e distribuição de filmes, seja destinada ao comércio em geral ou ao atendimento de encomenda específica de terceiro, até mesmo porque o item vetado não fazia tal distinção.**

3. Ademais, não é possível, para fins de tributação, enquadrar a atividade em questão em hipótese diversa, de cinematografia, pois: i) "Existindo veto presidencial quanto à inclusão de serviço na Lista de Serviços Anexa ao Decreto-lei 406/68, com redação da Lei Complementar 56/87, é vedada a utilização da interpretação extensiva" (REsp 1.027.267/ES, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 29/04/2009);

ii) Historicamente, a cinematografia já estava contida na lista anexa ao DL 406/68 (item 65) e nem por isso justificava a incidência do tributo sobre a gravação (produção) e distribuição de filmes, que estava amparada em hipótese autônoma (item 63);

iii) **a atividade de cinematografia não equivale à produção de filmes. A produção cinematográfica é uma atividade mais ampla que compreende, entre outras, o planejamento do filme a ser produzido, a contratação de elenco, a locação de espaços para filmagem e, é claro, a própria cinematografia.**

4. Afasta-se, portanto, a incidência do ISS sobre a atividade exercida pela empresa recorrente.

5. Recurso especial provido.

(REsp 1308628/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/06/2012, DJe 02/08/2012). (grifos nossos).

4. O caso do REsp nº 1627818/DF: contrato de prestação de serviço e produção cinematográfica sob encomenda.

No final de 2016, o STJ no Recurso Especial nº 1627818/DF ratifica a orientação já estabelecida anteriormente em 2012 no REsp 1.308.628/RS, que estabelece a diferenciação entre a atividade de produção cinematográfica, sobre a qual não incide ISSQN e aquela prevista no item 13.03, a de cinematografia. Nesse sentido, segue a ementa:

REsp nº 1627818/DF

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. PRODUÇÃO DE VÍDEOS POR ENCOMENDA. VETO PRESIDENCIAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. PROIBIÇÃO.

1. O item 13.03 da lista anexa à LC n. 116/2003 não autoriza a tributação pelo ISSQN do serviço de produção de filmes/vídeos por encomenda, porquanto essa atividade não se equipara aos serviços de cinematografia.
2. Não é adequada a interpretação extensiva de item da referida lista, tendo em vista a existência de veto presidencial ao item 13.01, referente especificamente à "produção, gravação, edição, legendagem e distribuição de filmes, videotapes, discos, fitas cassete, compact disc, digital video disc e congêneres", de modo que **não mais é adequado o raciocínio segundo o qual a encomenda do serviço de produção de vídeos atrairia a incidência do ISSQN (em vez do ICMS)**.
3. Ressalvada a situação em que o próprio veto é objeto de questionamento judicial, **haveria atuação indevida do Poder Judiciário caso se decidisse pela incidência tributária em hipótese vetada pelo Presidente da República.**
4. Caso em que o Tribunal de Justiça procedeu à interpretação extensiva de dispositivo que não a permite, porquanto, vetada a hipótese de incidência, o enquadramento do serviço correlato em outro item equivaleria à derrubada do veto, competência exclusiva do Congresso Nacional, o qual, caso assim entendesse, deveria ter agido em tempo próprio.
5. Agravo interno desprovido.

(REsp 1627818/DF, Rel. Ministro, PRIMEIRA TURMA, julgado em 28/03/2017, DJe 28/03/2017)

A questão no referido acórdão coloca em evidência, inclusive, os casos em que a produção cinematográfica está inserida em um contexto de contrato de prestação de

serviços, ou seja, por encomenda. O Tribunal de origem, no referido caso, lançou o entendimento de que em contratos de prestação de serviço por encomenda não seria o caso de produção cinematográfica, mas sim de cinematografia, devendo incidir, portanto, o ISSQN. Contudo, no REsp 1627818/DF, o STJ entende que o conceito de cinematografia utilizado pelo Tribunal de origem corresponde justamente ao de produção cinematográfica, e, por isso, não deve incidir o ISSQN sobre as atividades em questão. Nesse sentido, está exposto no acórdão o seguinte: “(...) o item 13.03 da referida lista não legitima a tributação do serviço de fazimento de filmes/vídeos por encomenda, visto não ser enquadrável no conceito de cinematografia.”.

O fazer filmes é justamente o processo de produção cinematográfica e não de cinematografia. Desse modo, nem mesmo a realização de um contrato de prestação de serviços por si só tem o condão de desnaturalizar a inexistência de fato tributário gerador do ISSQN para a atividade de produção cinematográfica. Desse modo, o acórdão declara a ilegalidade da incidência de ISSQN sobre os serviços de "produção, gravação, edição, legendagem e distribuição de filmes, vídeo-tapes, discos, fitas cassete, compact disc, digital video disc e congêneres" (item 13.01, vetado), inclusive nos contratos de prestação de serviços por encomenda.

5. Conclusão

Desse modo, conclui-se que a produção cinematográfica é um conceito distinto de cinematografia, e essa diferenciação é crucial na determinação de incidência de ISSQN sobre as obras de audiovisual. Ou seja, essas categorias conceituais serão determinantes na existência (ou não) do fato tributário gerador do ISSQN. Isso se estenderá, inclusive, para os casos em que for estabelecido contrato de prestação de serviço, ou seja, produção cinematográfica sob encomenda. Isso porque o estabelecimento de contrato de prestação de serviço por si só não desnaturaliza a condição de produção cinematográfica, atividade sobre a qual não incide ISSQN conforme doutrina e jurisprudência. Nesse sentido, ainda que os produtos audiovisuais sejam realizados por encomenda, não há o recolhimento do ISSQN referente às atividades de pré-produção, produção e pós-produção. Ou seja, mesmo que seja contrato de prestação de serviço realizado pela produtora para elaboração dos filmes (audiovisual por encomenda) não cabe a tributação do ISSQN sobre os valores referentes à produção cinematográfica, mas apenas sobre os relativos a cinematografia.

Referências

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

CALMON, Sacha. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1982.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

MARTINEZ, André. **Democracia audiovisual: uma proposta de articulação regional para o desenvolvimento**. São Paulo: Escrituras. Editora: Instituto Pensarte, 2005.

RODRIGUES, Chris. **O cinema e a produção**. Lamparina: Rio de Janeiro, 2007.

<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>

<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>

ANEXO I

Ementas Complementares

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.374.626 - PR (2013/0079905-9)
RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
RECORRENTE : MUNICÍPIO DE CURITIBA PROCURADOR :
CARLOS AUGUSTO MARTINELLI VIEIRA DA COSTA E
OUTRO(S) - PR015872 RECORRIDO : NOBEL COMÉRCIO E
LOCAÇÃO DE FITA DE VÍDEO CASSETE LTDA ADVOGADO:
ROQUE PORFÍRIO - PR017838 DECISÃO TRIBUTÁRIO.
RECURSO ESPECIAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ISS.
LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO
ART. 166 DO CTN. PRECEDENTE: RESP 1.131.476/RS, REL. MIN.
LUIZ FUX, DJe 10.2.2010. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

1. Trata-se de Recurso Especial interposto pelo MUNICÍPIO DE CURITIBA, com fundamento nas alíneas a e c do art. 105, III da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo egrégio TJ/PR, assim ementado:

1. Ação declaratória de inexistência de relação jurídica cumulada com pedido de repetição de indébito - Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) sobre locação de bens móveis.

2. ISS - Tributo "direto" - Imposto que não comporta, por sua própria natureza jurídica, transferência do respectivo encargo financeiro - Não aplicação ao caso do artigo 166 do Código Tributário Nacional - Inteligência deste.

3. Alegação de incidência da prescrição quinquenal - CTN, art. 168, inc. 1 - Inaplicabilidade - Ação proposta anteriormente à vigência da Lei Complementar n.º 118/2005 - Tese dos "cinco mais cinco" - Prescrição decenal.

4. Tributação, mediante ISS, de locação de bens móveis - Locação de fitas de vídeo, DVDs, obras audiovisuais, jogos para computador e video-game - Impossibilidade, no caso - Atividade que não pode ser juridicamente qualificada como prestação de serviço - Obrigação de dar e não de fazer - Entendimento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça e por esta Corte - Impossibilidade de incidência do tributo - Restituição dos valores pagos indevidamente.

5. Recurso desprovido e sentença mantida em sede de reexame necessário (fls. 219).

2. Nas razões do Apelo Nobre, a parte recorrente aponta violação do art. 166 do CTN. Sustenta, em síntese, que, sendo o ISS um tributo indireto, a recorrida deveria ter comprovado que assumiu o encargo financeiro do imposto ou que estava autorizada a fazê-lo por quem assumiu, nos termos do art. 166 do CTN.

3. Apresentadas contrarrazões (fls. 272/274), o Recurso foi admitido (fls. 318/319).

4. É o relatório.

5. A insurgência merece prosperar.

6. A 1ª. Seção desta Corte, ao julgar o REsp. 1.131.476/RS, mediante o rito dos recursos repetitivos, consolidou o entendimento de que a pretensão repetitória de valores indevidamente recolhidos a título de ISS incidente sobre a locação de bens móveis, hipótese em que o tributo assume natureza indireta, reclama da parte autora a prova da não repercussão, ou, na hipótese de ter esta transferido o encargo a terceiro, de estar autorizada por este a recebê-los. Veja-se a ementa do julgado: **TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ISS. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PROVA DA NÃO REPERCUSSÃO. EXIGIBILIDADE, IN CASU. ART. 166 DO CTN.**

1. O ISS é espécie tributária que admite a sua dicotomização como tributo direto ou indireto, consoante o caso concreto.

2. A pretensão repetitória de valores indevidamente recolhidos a título de ISS incidente sobre a locação de bens móveis (cilindros, máquinas e equipamentos utilizados para acondicionamento dos gases vendidos), hipótese em que o tributo assume natureza indireta, reclama da parte autora a prova da não repercussão, ou, na hipótese de ter a mesma transferido o encargo a terceiro, de estar autorizada por este a recebê-los, o que não ocorreu in casu, consoante deduziu-se do seguinte excerto da sentença, in verbis:

"Com efeito, embora pudesse o autor ter efetuado a prova necessária, que lhe foi facultada, deixou de demonstrar que absorveu o impacto financeiro decorrente do pagamento indevido do ISS sobre a operação de locação de móveis, ou que está autorizado a demandar em nome de quem o fez. Omitiu prova de que tenha deixado de repassar o encargo aos seus clientes ou que tenha autorização destes para buscar a repetição, conforme exigência expressa inscrita no art. 166 do CTN."

3. Precedentes: REsp 1009518/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2009, DJe 21/08/2009; AgRg no AgRg no REsp 947.702/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/08/2009, DJe 17/08/2009; AgRg no REsp 1006862/SC, Rel. Ministro HUMBERTO

MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/08/2008, DJe 18/09/2008; REsp 989.634/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2008, DJe 10/11/2008; AgRg no REsp n.º 968.582/SC, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJU de 18/10/2007; AgRg no Ag n.º 692.583/RJ, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJU de 14/11/2005; REsp n.º 657.707/RJ, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJU de 16/11/2004).

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008 (REsp. 1.131.476/RS, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 10.2.2010).

7. Vê-se que o acórdão recorrido adotou entendimento em dissonância com a jurisprudência pacífica desta Corte, merecendo, portanto, reforma.

8. Ante o exposto, dá-se provimento ao Recurso Especial do MUNICÍPIO DE CURITIBA, a fim de que o Tribunal de origem analise a questão da repetição do indébito à luz do art. 166 do CTN.

9. Publique-se.

10. Intimações necessárias.

Brasília (DF), 28 de junho de 2017.

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. MINISTRO RELATOR. (Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, 30/06/2017) EMENTA: TRIBUTÁRIO. EMPRESA DEDICADA À COMERCIALIZAÇÃO DE FITAS DE VIDEOTEIPE POR ELA GRAVADAS. Operação que se qualifica como de circulação de mercadorias, estando sujeita à incidência do ICMS (art. 155, II, da Constituição Federal). Não-configuração de prestação de serviço envolvendo fornecimento de mercadoria, no caso, do respectivo suporte físico (filmes), prevista no art. 8º, § 1º do DL 406/68 c/c item nº 63 da lista a ele anexa, somente possível quando o serviço de gravação é feito por solicitação de outrem. Recurso conhecido e provido. (RE 179560, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 30/03/1999, DJ 28-05-1999 PP-00021 EMENT VOL-01952-04 PP-00735)

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO, PROCESSUAL CIVIL E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ART. 535 DO CPC. AUSÊNCIA DE CONTRADIÇÃO OU OMISSÃO. ARTS. 594 DO CC E 110 DO CTN. OFENSA NÃO DEMONSTRADA. AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ISSQN. TRANSMISSÃO TELEVISIVA, LICENCIAMENTO DE PRODUTOS E PROPAGANDA ESTÁTICA. DIREITO DE USO E EXPLORAÇÃO DE IMAGEM DE CLUBE DE FUTEBOL, COM O QUAL A RECORRENTE FIRMARA CONTRATOS DE LICENÇA PARA USO DE MARCA E DE EXPLORAÇÃO DE ESPAÇOS PUBLICITÁRIOS. ATIVIDADES EQUIPARADAS PELA AUTORIDADE FISCAL À LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS, QUANDO DO AUTUAÇÃO. MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO ADOTADO PELO FISCO NO LANÇAMENTO PELO JUDICIÁRIO, PARA INCLUIR AS ATIVIDADES DA EMPRESA EM OUTRO ITEM DA LISTA DE SERVIÇOS. ERRO DE DIREITO. INADMISSIBILIDADE. ARTS. 142 E 146 DO CTN. APLICABILIDADE DA SÚMULA VINCULANTE 31/STF. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA PARTE, PARCIALMENTE PROVIDO, PARA CANCELAR O AUTO DE INFRAÇÃO APENAS QUANTO À COBRANÇA DE

ISSQN E MULTA DECORRENTES DAS ATIVIDADES EQUIPARADAS À LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS, SEM PREJUÍZO DA RENOVAÇÃO DA AUTUAÇÃO, EM FORMA REGULAR, SE FOR O CASO.

1. Ausentes a contradição ou a omissão alegadas, porque o acórdão impugnado solveu a controvérsia integralmente, não se reconhece qualquer maltrato ao art. 535, incisos I e II do CPC.

2. A ora recorrente propôs ação objetivando a anulação de lançamento tributário efetuado pelo Município do Rio de Janeiro para a cobrança de ISSQN, mais multa por descumprimento de obrigação acessória (não emissão de notas fiscais), sobre atividades de licenciamento de produtos e propaganda estática, ambas equiparadas à locação de bens móveis, conforme legislação tributária municipal.

3. Essas atividades eram decorrentes de contrato de licenciamento com clube de futebol, por meio do qual foi assegurado à empresa, mediante remuneração, o direito exclusivo de utilizar e explorar, no território brasileiro e no exterior, os direitos à denominação e ao símbolo do licenciante, às marcas registradas ou pendentes de registro em seu nome, bem como o direito ao saldo positivo de parcela das receitas das vendas de ingressos e bilheteria cabíveis ao licenciamento, além do direito de explorar a imagem do clube e de seu patrimônio para todos os fins comerciais lícitos, incluindo, exibição fotográfica, reprodução audiovisual, fixação, transmissão e retransmissão junto ao público de quaisquer atividades desportivas, eventos ou espetáculos de que participasse o licenciante.

4. O Tribunal Estadual assentou que os bens disponibilizados onerosamente em favor de terceiros pela apelante no desempenho de seu mister pertencem a outrem (o clube de futebol); por isso, mostra-se equivocado o entendimento de que tal relação consubstancia uma locação e não um serviço; aduziu, ainda, que a atividade desempenhada pela apelante configuraria efetivamente a prestação de serviço exigida para o fim de incidência do ISS, a uma, porque é prestada a terceiros, a duas, porque se relaciona com bens que não são da sua propriedade.

5. Compete privativamente à autoridade administrativa fiscal verificar tanto a ocorrência da hipótese de incidência, ou seja, a descrição legislativa de acontecimento ou situação que pode desencadear o nascimento de uma obrigação tributária, como o fato imponível, ou o fato gerador concreto, ou seja, aquele emergente da situação singular e que se subsume à hipótese de incidência, nos exatos termos do art. 142 do CTN.

6. No caso concreto, o que se constata é que a autoridade administrativa reconheceu o fato gerador concreto para fins de incidência do ISSQN como sendo uma locação de bens móveis, embora, essa não seja a real atividade desenvolvida pela empresa, como bem captaram o Julgador Singular e o Tribunal Estadual; todavia, não cabe ao Judiciário substituir a Autoridade Fiscal, para dar outra qualificação jurídica aos fatos por ela já analisados, corrigindo, dessa forma, típico erro de direito do lançamento, pois isso afronta o princípio da legalidade, do qual o princípio da tipicidade fechada é corolário, bem como o da segurança jurídica.

7. A Primeira Seção desta Corte encampou a Súmula 227/TFR, segundo a qual a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento: REsp. 1.130.545/RJ, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 22/02/2011, julgado sob o regime do art. 543-C do CPC.

8. Se a Autoridade Fiscal enquadrrou a atividade da recorrente como locação de bens móveis, e o STF já decidiu que sobre ela não incide ISS (Súmula Vinculante 31), mostra-se ilegal a modificação judicial desse critério jurídico, para fins de validar o lançamento efetuado.

9. Ante o exposto, conhece-se parcialmente do recurso e, nessa parte, dá-se-lhe parcial provimento para julgar parcialmente procedente o pedido da ação anulatória, cancelando-se as cobranças descritas nos itens I a VI do auto de infração, que remanesce, no entanto, quanto ao mais, sem prejuízo de novo lançamento, de forma regular, se for o caso.

10. Tendo em vista a sucumbência recíproca, determina-se a compensação, por igual, das despesas e dos honorários advocatícios.

(REsp 1303543/RJ, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/03/2012, DJe 11/04/2012)

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

EMENTA: ICMS: incidência: comercialização, mediante oferta ao público, de fitas para "vídeo-cassete" gravadas em série. Tal como sucede com relação ao computadores (cf. RE 176626, Pertence, 11.12.98), a fita de vídeo pode ser o exemplar de uma obra oferecido ao público em geral " e nesse caso não seria lícito negar-lhe o qualificativo de mercadoria ", ou o produto final de um serviço realizado sob encomenda, para atender à necessidade específica de determinado consumidor, hipótese em que se sujeita à competência tributária dos Municípios. Se há de fato, comercialização de filmes para "vídeo- cassete", não se caracteriza, para fins de incidência do ISS municipal, a prestação de serviços que se realiza sob encomenda com a entrega do serviço ou do seu produto e não com sua oferta ao público consumidor. (RE 191732, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 04/05/1999, DJ 18-06-1999 PP-00024 EMENT VOL-01955-03 PP-00433)

EMENTA: ICMS: incidência: comercialização, mediante oferta ao público, de fitas para "vídeo-cassete" gravadas em série. Tal como sucede com relação ao computadores (cf. RE 176626, Pertence, 11.12.98), a fita de vídeo pode ser o exemplar de uma obra oferecido ao público em geral " e nesse caso não seria lícito negar-lhe o qualificativo de mercadoria ", ou o produto final de um serviço realizado sob encomenda, para atender à necessidade específica de determinado consumidor, hipótese em que se sujeita à competência tributária dos Municípios. Se há de fato, comercialização de filmes para "vídeo- cassete", não se caracteriza, para fins de incidência do ISS municipal, a prestação de serviços que se realiza sob encomenda com a entrega do serviço ou do seu produto e não com sua oferta ao público consumidor. (RE 191732, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 04/05/1999, DJ 18-06-1999 PP-00024 EMENT VOL-01955-03 PP-00433)