



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO

Gabriela Gonçalves Barbosa

**LC 157/2016 E A CONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO DA
DISPONIBILIZAÇÃO DE SOM E IMAGEM ONLINE À LUZ DO ART. 156, III, DA
CRFB/88**

Monografia de Graduação em Direito

Orientador: Prof. Antônio de Moura Borges

Brasília /DF, 2017



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO

Gabriela Gonçalves Barbosa

**LC 157/2016 E A CONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO DA
DISPONIBILIZAÇÃO DE SOM E IMAGEM ONLINE À LUZ DO ART. 156, III, DA
CRFB/88**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à
Coordenação de Direito da Universidade de Brasília -
UNB, como requisito parcial para obtenção do grau de
bacharel em Direito.

Orientador: Antônio de Moura Borges.

Brasília/DF, 2017

Gabriela Gonçalves Barbosa

**LC 157/2016 E A CONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO DA
DISPONIBILIZAÇÃO DE SOM E IMAGEM ONLINE À LUZ DO ART. 156, III, DA
CRFB/88**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à
Coordenação de Direito da Universidade de Brasília -
UNB, como requisito parcial para obtenção do grau de
bacharel em Direito.

Orientador: Antônio Moura Borges.

Brasília, 27 de novembro de 2017

Banca examinadora:

Antônio de Moura Borges

Orientador

Daniel Corrêa Szelbracikowski
Integrante da Banca Examinadora

Thaynara Teixeira Rodrigues
Integrante da Banca Examinadora

Para meus pais, João Bosco e Kátia.

AGRADECIMENTOS

À Deus, pela vida e todas as graças concedidas. Por todas as vezes que, em minhas fraquezas, fez de mim mais forte;

À minha mãe, Kátia Lúcia Gonçalves Barbosa, que nunca mediu esforços em se doar e fornecer o necessário para que eu concretize as minhas potencialidades e, assim como Maria nas bodas de Caná, acredita em mim, ainda quando eu não acredito;

Ao meu pai, João Bosco Barbosa, que nunca mediu esforços em se doar e fornecer o necessário para que eu seja feliz e realizada, que me enxerga e me ama do jeito que eu sou e que fez de mim o centro de seu universo;

Ao meu irmão, João Victor Gonçalves Barbosa, por ser a maior graça em minha vida, abrigo seguro, território de cura e fonte inesgotável de amor e apoio;

À minha família, em especial à minha vó Sebastiana, minha madrinha Zezé e minha tia Amparo, pelo exemplo de força e altruísmo, pelo amor e pelos caminhos abertos;

Ao Ben Hur, que esteve ao meu lado em cada passo do caminho e me teve em prosa, verso e poesia.

Ao Pedro Vítor Resende, por ser meu melhor amigo desde o primeiro dia de aula e por ter proporcionado alguns dos quadros mais felizes desse tempo de universidade;

Aos meus bons amigos, velhos e novos, por me manterem de pé e renovarem minha fé em mim mesma com seu suporte e admiração.

À Universidade de Brasília, sonho compartilhado com Darcy Ribeiro, por ser palco do meu crescimento acadêmico e pessoal;

Ao meu orientador, Professor Antônio de Moura Borges, por ser a mais doce e consistente fonte de exemplo e conhecimento em Direito Tributário;

Com especial carinho, ao Dr. Daniel Corrêa Szelbracikowski, mentor e responsável por me guiar pela maior paixão da minha vida, a advocacia;

Aos meus colegas de trabalho, pelo conhecimento compartilhado, pelo exemplo fornecido, pelas discussões profundas e pelos laços verdadeiros forjados, em especial à Dra. Thaynara Teixeira Rodrigues, querida amiga e professora, aos Drs. Júlio César Soares e Rhuan

Rafael Lopes, pelo aprendizado e profundo afeto, e ao Dr. Cléber dos Reis Guimarães, quem me ensina sobre a vida.

À todos, muito obrigada.

“A Lei Áurea é cada linha que eu escrevo”.

RESUMO

O presente trabalho busca analisar os principais aspectos relativos à tributação das atividades de disponibilização de sons e imagens pela internet, conhecidos como *streaming*. A discussão torna-se mais relevante em virtude da edição da Lei Complementar 157/2016, que altera a Lei Complementar 116/2003, norma disciplinadora do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), para incluir as atividades de “*disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos*” à Lista de Serviços anexa. Para tanto, será analisado o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), tributo municipal previsto no art. 156, III, tratando de sua definição, evolução histórica e regra matriz, em linhas gerais. Depois de situado os caracteres gerais do imposto, o estudo centra-se em analisar a possibilidade jurídica de tributação dos *streamings* enquanto serviço. Aborda-se a polêmica existente quanto a definição constitucional de serviço e a natureza jurídica dos *streamings*, análise imprescindível para o aferimento da constitucionalidade da exação prevista na Lei Complementar 157/2016.

Palavras chave: Constituição. Direito Tributário. Lei Complementar 116/2003. Imposto sobre serviços de qualquer natureza. ISS. *Streaming*. Serviço. Hipótese de indecência.

ABSTRACT

The present work seeks to analyze the main aspects related to the taxation of the activities of streaming. The discussion becomes more relevant due to the edition of LC 157/2016, which amends LC 116/2003, the disciplinary norm of the Tax on Services of Any Nature (ISS), to include the activities of "provide, without content, audio, video, image and text through the Internet, respecting the immunity of books, newspapers and periodicals" to the attached List of Services. For this purpose, the Tax on Services of Any Nature (ISS) will be analyzed, a municipal tax provided for in art. 156, III, dealing with its definition, historical evolution and matrix rule, in general lines. After the general characteristics of the tax were established, the study focuses on analyzing the legal possibility of taxing streamings as a service. It addresses the existing controversy regarding the constitutional definition of service and the legal nature of the streamings, an essential analysis for the benchmarking of the constitutionality of the exemption provided for in Complementary Law 157/2016.

Keywords: Constitution. Tax law. Complementary Law 116/2003. Tax on services of any nature. ISS. Streaming. Service. Hypothesis of indecency.

SUMÁRIO

Introdução	1
Capítulo 1: Noções gerais sobre o direito tributário brasileiro	3
1.1 Estado Fiscal (<i>Steuerstaat</i>): A tributação como meio apto à arrecadação	3
1.2 Conceito e espécies de tributo	4
1.3 Competência tributária	20
1.4 Legislação tributária	12
1.5 Limitações ao poder de tributar	13
1.6 Relação jurídico-tributária	17
Capítulo 2: O imposto sobre serviço – ISS	20
2.1 Breve histórico e aspectos gerais do ISS	20
2.2 Regra Matriz de Incidência Tributária do ISS	21
Capítulo 3: A tributação da disponibilização de sons e imagens por tecnologia de <i>streaming</i> no Brasil	26
3.1 A tecnologia de <i>streaming</i>	27
3.2 A disponibilização de imagens e sons por <i>streaming</i> como um serviço de comunicação	29
3.3 A disponibilização de imagens e sons por <i>streaming</i> como um serviço de qualquer natureza	32
Considerações finais	40
Referências bibliográficas	42

INTRODUÇÃO

A evolução tecnológica é um fato incontestável e, com suas novas tecnologias, tem inaugurado novos paradigmas sociais e econômicos, modificando o modo de viver da sociedade.

É certo que novos paradigmas demandam novos arquétipos jurídicos. Face a nova realidade, surgem diversos questionamentos a adequação dos novos fatos, advindos da evolução tecnológica, aos conceitos e normas jurídicas já existentes. No que diz respeito ao Direito Tributário não poderia ser diferente.

Dentre as diversas tecnologias diariamente criadas e difundidas merece especial atenção a tecnologia de *streaming*, que consiste na disponibilização de conteúdo digital de áudio e vídeo pela internet sem que para isso seja necessário o *download* do mesmo. Isso porque é inegável a sua relevância econômica e social, sendo uma realidade consolidada e crescente no mundo todo.

Tanto é assim que, em 30 de dezembro de 2016, foi publicada a Lei Complementar 157, que altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, norma disciplinadora do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), para alterar a Lista de Serviços anexa à LC 116/03 e incluir, em seu subitem 1.09, as atividades de “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos”, comumente chamadas de *streaming*.

Com isso em vista, o presente trabalho tem por objeto a análise da constitucionalidade de tal disposição. A relevância acadêmica se justifica pelo aprofundamento do tratamento dado pela doutrina e pela jurisprudência ao conceito constitucional de serviço. A econômica, por sua vez, reside no fato de que os serviços de oferta de música e vídeo digitais *online*, através da tecnologia de *streaming*, crescem aceleradamente, em comparação aos demais meios de acesso a conteúdo pela internet.

Como hipótese a ser confirmada, sustenta-se a ilegitimidade da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre a “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto pela internet, através da tecnologia de *streaming*, em razão da hipótese de incidência designada a este tributo.

Assim, para análise do problema, no primeiro capítulo é abordado o nascimento e legitimação do poder de tributar, bem como os limites impostos ao seu exercício, cuja análise perpassa pelos conceitos básicos do Direito Tributário Nacional.

Ademais, no segundo capítulo, é analisado qual o desenho constitucional do ISS, através do estudo de sua Regra Matriz de Incidência Tributária do ISS e demais especificidades.

No terceiro capítulo, são tecidas breves considerações a respeito do que consiste a tecnologia de *streaming*, objeto de análise jurídica do presente estudo e no quarto capítulo, finalmente, se discute a respeito da tributação destas atividades.

Por fim, as argumentações feitas ao longo do presente trabalho serão consolidadas com vistas à confirmação ou não da hipótese mencionada acima.

1. NOÇÕES GERAIS SOBRE O DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

1.1 Estado Fiscal (*Steuerstaat*¹): A tributação como meio apto à arrecadação

O Estado, como forma de organização política de uma sociedade, remonta desde a antiguidade, à exemplo da *Pólis* grega e a *Civita* romana. Sua subsistência implica, naturalmente, a arrecadação de recursos financeiros para a sua manutenção.

Nesse sentido, cabe ao Estado o exercício da atividade financeira, a qual consiste no conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação dos meios de pagamento de que necessita para atingir os seus fins².

Da necessidade de realização da atividade financeira de obtenção de recursos pelo Estado nasce o poder de tributar. O tributo surge, nessa perspectiva, como a principal fonte de arrecadação do Estado Fiscal.

Deste modo, não é o Estado o responsável por gerar sua própria riqueza, através da exploração direta de atividade econômica, mas sim o particular, transferindo-lhe uma parcela de seu patrimônio com o pagamento de tributo.

Entretanto, ainda que a tributação figure como viga primordial de sustentação do Estado Fiscal, não se admite o exercício indiscriminado do poder de tributar pelo Estado, sendo necessário que este busque no ordenamento jurídico fundamento de validade para seus atos.

No Brasil, observa-se que o Constituinte fez a opção de regular o Sistema Tributário Nacional, sendo a Constituição Federal responsável por conferir, legitimar e repartir tal poder entre os entes políticos, traduzindo-se concretamente na competência tributária³.

Em contrapartida, está também delineado na Constituição Federal um conjunto amplo de regras de estrutura, princípios e garantias fundamentais, que visam impor limites ao poder de tributar, conforme leciona Paulo de Barros:

[...] é o texto constitucional portador dos grandes princípios que servem como diretrizes supremas a orientar o exercício das competências impositivas, consagrando os postulados que imprimem certeza e segurança às pretensões

¹ Cf. SCHUMPETER, Joseph. *Die Krise des Steuerstaats*. Graz, Leipzig: Verlag Leuschener & Lubensky, 1918, passim.

² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 24.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p.78.

tributárias do Estado e, em contrapartida, preservame garantemos direitos individuais dos cidadãos⁴.

Assim, observe-se que na Constituição Federal estão sintetizadas as diretrizes substanciais que regem a totalidade do sistema jurídico nacional⁵, balizando a atividade de arrecadação de tributos pelo Estado para realização de seus fins perspicuos.

Portanto, se de um lado o Estado possui o poder de arrecadar tributos para sua subsistência e adimplemento dos direitos previstos no Estado Democrático de Direito, de outro, é assegurado ao particular o direito de contribuir nos termos da lei.

É preciso, assim, estabelecer alguns conceitos e algumas premissas básicas que possibilitam a análise do exercício da tributação pelo Estado, especialmente no tocante a sua competência para instituir tributos e as limitações ao poder de tributar, seja em virtude dos princípios constitucionais ou do esqueleto constitucionalmente designado aos tributos.

1.2. Conceito e espécies de tributo

Conforme mencionado, o tributo é o principal meio de que se utiliza o Estado para auferir as receitas necessárias para a sua subsistência, de maneira que a existência do próprio Estado esteja intimamente atrelada à existência de tributos.

Nesse sentido, é importante distinguir preliminarmente os conceitos de receitas originárias e receitas derivadas do Estado. No primeiro caso, a receita pública será fruto de atividade estatal, como nos preços públicos, ou terá origem em remuneração pelo patrimônio estatal, como nos juros sobre empréstimos públicos. Portanto, tem-se que as receitas originárias são riqueza gerada diretamente pelo Estado, atuando como agente econômico no mercado.

As receitas derivadas, de outro lado, são aquelas que implicam transferência ao Estado de patrimônio do particular. Os tributos apresentam-se, por conseguinte, como receita pública derivada.

Tal distinção mostra-se relevante na medida em que auxiliará na identificação de categorias que se assemelham ao conceito de tributo mas, por não serem receitas derivadas, não se incluem neste.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 78.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 158.

Identificar se determinada exação possui ou não natureza tributária revela-se de extrema importante na medida em que a própria Constituição Federal de 1988 reservou aos tributos regime jurídico dotado de especificidades.

Embora tenha estabelecido os contornos do regime jurídico tributário, a Constituição Federal não conceitua especificamente o que é um tributo. A teor do artigo 146, III, “a”, da Constituição Federal, ficou a cargo do legislador complementar a tarefa de definir o que é um tributo:

Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

É o Código Tributário Nacional (Lei nº. 5.172/66) que conceitua o que é tributo, conforme exigido pela Constituição Federal:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A partir da análise do referido dispositivo, é possível se verificar que: a) o tributo é prestação; b) a prestação possui caráter pecuniário; c) a prestação é compulsória, advém da lei e independe da vontade das partes; d) não possui natureza sancionatória de ilicitude e e) possui natureza vinculada à atividade administrativa.

Ao tratar do assunto, Luciano Amaro⁶ sintetiza a definição de tributo como prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público.

A partir da conceituação de tributo, é importante destacar que a dicção da Constituição Federal tratou o tributo como gênero, atribuindo-lhe disciplinas diversas e várias espécies.

O art. 145 da Constituição Federal, na esteira do artigo 5º do Código Tributário Nacional, prevê três espécies tributárias, quais sejam: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

A esse despeito, a doutrina e a jurisprudência⁷ entendem que, além das mencionadas espécies, devem ainda ser considerados como tributos o empréstimo compulsório e as

⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 47.

⁷ STF, RREE 138.284-8 e 177.137.

contribuições, previstos – respectivamente – nos artigos 148 e 149 da Constituição Federal, totalizando assim cinco espécies tributárias.

1.2.1. Imposto

Impostos são os tributos não vinculados a uma atuação estatal. É o que se extrai da conjugação dos arts. 145, I, 153, 155 e 156, CR que, ao repartirem as competências tributárias, preveem situações fáticas que não contêm nenhuma conduta do Poder Público⁸.

Desta forma, basta somente que o particular, sujeito passivo, realize qualquer uma das situações previstas em lei para que o Estado, sujeito passivo competente, possa exigir a exação correspondente ao imposto, não sendo esta contraprestação direta ao particular.

O imposto é a espécie tributária cuja previsão legal encontra-se no artigo 16 do Código Tributário Nacional:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Nesse sentido, Baleeiro (1999, p. 197) explica que:

Imposto é a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento.

Conforme se verifica da dicção do referido dispositivo, o fato gerador do imposto é uma situação desvinculada com qualquer atividade do Estado especificamente dirigida ao contribuinte, conforme se observou nas demais espécies tributárias acima. Desta forma, ao tratar-se de imposto, não se exige do Estado que preste algo determinado.

Assim, o legislador elenca situações materiais que, caso ocorram, ensejam o pagamento de imposto. Em outras palavras, a obrigação tributária de pagar imposto nasce da ocorrência de fatos típicos previstos em lei.

Por não se relacionarem a nenhuma atividade estatal, excetuando casos excepcionais previstos na Constituição Federal, a receita advinda do pagamento de impostos servirá para

⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva. p. 95-e.

financiamento dos gastos gerais do ente tributante, não se destinando especificamente a algum órgão, fundo ou despesa.

No sistema tributário brasileiro, muitos são os impostos previstos. A repartição da competência para instituí-los através da edição de lei foi repartida entre os entes federativos, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, de acordo com as suas materialidades.

1.3. Competência tributária

Conforme visto, é correto afirmar que, em matéria tributária, tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo⁹.

Nesse sentido, observe-se que a Constituição Federal regula o Sistema Tributário Nacional, conferindo, legitimando e repartindo tal poder entre os entes políticos, traduzindo-se concretamente na competência tributária¹⁰.

A competência tributária pode ser sintetizada como um poder-dever: o poder e o dever de instituir tributo através dos veículos normativos bem como o poder e o dever de cobrá-los.

Através dela, o poder de instituir tributos é repartido entre os entes políticos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), de modo que cada um deles é competente individualmente para inovar a ordem tributária criando tributos, conforme disposto no artigo 6º do Código Tributário Nacional:

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Observe-se que a competência tributária diz respeito à criação de tributos e nada tem a ver com a capacidade ativa tributária, que consiste na execução das atividades administrativas de arrecadar, fiscalizar e executar as leis. Se de um lado a competência tributária é indelegável, a capacidade ativa tributária, nos termos do Código Tributário Nacional:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

⁹ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966, p. 21

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p.78.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Art. 8º O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

A repartição de competências tributárias se encontra positivada de maneira detalhada e discriminada na Constituição Federal a partir do artigo 145. A partir do artigo 145, desenha-se um sistema em que cada espécie tributária é alocada à competência de uma ou mais pessoas de direito público¹¹.

Nos termos do art. 156 da Constituição Federal, a competência para criação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), objeto da presente análise, foi reservada aos municípios¹².

1.4. Legislação tributária

Conforme visto, o direito tributário encontra na Constituição Federal sua estruturação sistemática; é ali que se desenham, na definição da competência tributária dos entes da Federação, os contornos que irá ter cada pela integrante do sistema tributário nacional. Na Constituição encontra-se a matriz de todas as competências; nela se demarcam os limites do poder de tributar e se estruturam os princípios, inclusive os de natureza especificamente tributária, que constituem as pilstras de sustentação de todo o sistema tributário¹³.

De acordo com tal estrutura, os tributos são inseridos no ordenamento jurídico através da competência tributária e, em atenção ao rígido sistema de regras e princípios delineados pela Constituição em matéria tributária, o exercício de tal competência pelos entes políticos ocorrerá mediante lei (*lato sensu*).

Além da norma constitucional, possuem papel central no sistema tributário também as leis, em sentido estrito. Estas podem ser ordinárias ou complementares.

A lei ordinária é o vínculo legislativo básico da matéria tributária, porquanto é o instrumento formal através do qual se exerce a competência tributária, instituindo, modificando e extinguindo tributos. Via de regra, é por meio de lei ordinária que os tributos irão ingressar no ordenamento jurídico.

¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 249.

¹² Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) de III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

¹³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 192.

Já a lei complementar exerce a função de complementar a disciplina constitucional em determinadas matérias específicas, expressamente designadas pela Constituição, estabelecendo normas gerais do Sistema Tributário e regulando conflitos de competência em matéria tributária. Estas distinguem-se das leis ordinárias não apenas em virtude da matéria tratada, mas também em relação a necessidade de quórum especial para sua aprovação.

A Constituição Federal, em seu artigo 146, reserva à lei complementar:

Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

(...)

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Além disso, verifica-se que são abrangidos também como fontes outros atos normativos sem estrutura de lei, nos termos do artigo 96 do Código Tributário Nacional:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Assim, tem-se que outros atos normativos, sem estrutura de lei, possuem também importante papel no sistema tributário. Entretanto, a estes atos está reservado, via de regra, o tratamento em assuntos periféricos relativos à tributação.

Por fim, destaca-se que a doutrina, a jurisprudência e os costumes também exercem importante papel na construção do direito tributário brasileiro, muitas vezes auxiliando na interpretação das demais fontes.

1.5. Limitações constitucionais ao poder de tributar

Conforme visto, a Constituição Federal outorga aos entes federados a competência para criar e majorar tributos. Entretanto, está também delineado na Constituição Federal um conjunto amplo de regras de estrutura, princípios e garantias fundamentais, que visam impor limites ao poder de tributar, posto que este não representa verdadeira carta branca.

Deste modo, visando refrear o exercício arbitrário da tributação para proteção do contribuinte, a Constituição Federal impõe também diretrizes e limitações ao poder de tributar. As limitações ao poder de tributar são impostas por uma série de princípios e normas que delineiam a competência tributária do Estado. Abaixo, estão dispostos alguns dos principais limitadores à competência tributária do Estado.

1.5.1 Princípio da legalidade tributária

Nullum tributum sine lege. A Constituição Federal de 1988 prevê em seu texto o princípio da legalidade, de uma maneira geral. Segundo este, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (artigo 5º, II).

O conteúdo axiológico deste princípio traduziu-se no ordenamento jurídico brasileiro como a garantia de que as relações jurídicas serão regidas pela primazia da legalidade. Disso decorre que apenas a lei em sentido *lato sensu* pode inovar o sistema jurídico para estabelecimento de normas.

Nesse sentido, inseriu-se no capítulo do Sistema Tributário Nacional o princípio da legalidade em matéria tributária para estabelecer que:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Através do referido princípio, além de reforçar que a administração pública está vinculada à legalidade quando dos seus atos, o contribuinte adquire proteção do seu patrimônio em face das arbitrariedades do Estado.

Cumpra-se observar ainda que, conforme ensina Humberto Ávila, ao tratar-se de matéria tributária, o princípio da legalidade adquire duas dimensões, a formal enquanto reserva de lei e a material que determina o conteúdo da lei a ser veiculada pelo poder público:

(...) o princípio da legalidade possui dois significados. Em primeiro lugar, ele exige que qualquer comando jurídico tenha um fundamento legal, por meio do qual seja determinável o comportamento devido. (...) Nesse caso, está-se diante da legalidade em sentido formal, também meramente referida como princípio da legalidade. Em segundo lugar, a legalidade exige que qualquer comando normativo tenha um conteúdo previamente determinável em lei. Nesse caso, está-se diante da legalidade em sentido material (...), neste trabalho definido como princípio da determinabilidade fática¹⁴.

Ou seja, a legalidade em matéria tributária requer que a lei veicule em seu conteúdo os elementos para configuração da instituição e da majoração de tributos, devendo constar em lei todos os elementos pertinentes a norma jurídica tributária, tais como o fato gerador, sujeitos da reação jurídica, base de cálculo e alíquota. Tal noção é constituída em cima das noções de segurança jurídica e justiça.

O princípio da legalidade tributária também se encontra expresso no Código Tributário Nacional, em seu artigo 97:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

Assim, observe-se que o princípio da legalidade tributária impõe a observância de lei no que diz respeito a instituição, majoração, extinção e redução de tributos, e que seu conteúdo ultrapassa a simples autorização, exigindo que esteja também previsto em lei todos os elementos e supostos da norma jurídica tributária.

1.5.2 Princípio da irretroatividade da lei tributária

A Constituição Federal, calcada no preceito fundamental da segurança jurídica, proíbe que a lei tributária retroaja para abranger fatos geradores pretéritos, ocorridos anteriormente à instituição de lei que os preveja:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Assim, o legislador constituinte possibilita ao contribuinte a faculdade de evitar a hipótese de incidência de determinada lei, se assim desejar.

Existem, entretanto, de acordo com o Código Tributário Nacional, três exceções ao princípio da irretroatividade, conforme disposto nos artigos 106, II e II e artigo 1444, § 1º:

¹⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 129-130.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

1.5.3 Princípio da anterioridade da lei tributária e da anterioridade nanogesimal

A Constituição Federal, também calcada no preceito fundamental da segurança jurídica, prevê ainda que o tributo que for criado ou majorado em um determinado exercício financeiro, somente poderá ser exigido no exercício financeiro seguinte, após transcorridos 90 dias da publicação da lei que o estiver instituindo ou majorando:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

1.5.4 Princípio da territorialidade da lei tributária

Consiste o princípio da isonomia na garantia de que todos os contribuintes receberam tratamento igualitário perante o fisco, na medida de sua desigualdade, à luz do disposto no artigo 5º da Constituição Federal.

Ao discorrer sobre o tema, Amaro (2017, p. 159) ensina que o Princípio da Isonomia tributária, implica que diante da lei “x”, toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal. Não há pessoas “diferentes” que possam, sob tal pretexto, escapar do comando legal, ou ser dele excluídas.

Assim, o fisco está obrigado pela Constituição a desprender tratamento igualitário ao aplicar a lei tributária, sendo vedado qualquer tipo de tratamento discriminatório.

1.5.5 Princípios da capacidade contributiva e do não confisco

Os princípios da capacidade contributiva e do não confisco são princípios basilares do Direito Tributário brasileiro e encontram-se expressos na Constituição Federal, em seus artigos 145, § 1º e 150, IV:

Art. 145. § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Segundo os referidos princípios, o contribuinte tem o direito de contribuir na exata proporção de sua capacidade de suportar tal encargo, sendo resguardado o seu direito à propriedade, preceito fundamental do ordenamento jurídico.

1.6. Relação jurídico-tributária

Entende-se por relação jurídico-tributária a relação jurídica *ex lege* estabelecida entre o particular e o Estado. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 113, delinea o conceito de obrigação tributária, bem como a divide em principal e acessória:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância,

Conforme descrito no § 1º do artigo 113 do Código Tributário Nacional, a obrigação principal nasce com a ocorrência do fato gerador. Nesse sentido, pode-se dizer que a obrigação tributária surge como consequência da concretização de um fato previsto em lei dentro de uma relação jurídico-tributária que vincula particular e Estado por força do ordenamento jurídico. Há a eleição de um fato – que tornar-se-á jurídico – e a previsão de uma consequência pelo seu acontecimento.

Entende-se como norma jurídica a junção da hipótese, previsão em abstrato do fato, com o mandamento, consequência. A norma jurídica é descrita, em sua estrutura lógica, pela regra matriz de incidência tributária. É por meio da regra matriz de incidência tributária que se verifica a ocorrência da relação jurídico-tributária.

Assim, pode-se sintetizar a regra matriz como a possibilidade de ocorrência de um fato (hipótese) que, se consumado, acarretará em consequências jurídicas. Com efeito, “hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em descritor e prescritor, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente”¹⁵.

Nesse sentido, ensina Eduardo Sabbag:

A hipótese de incidência tributária representa o momento abstrato, previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária. Caracteriza-se pela abstração, que se opõe à concretude fática, definindo-se pela escolha feita pelo legislador de fatos quaisquer do mundo fenomênico, propensos a ensejar o nascimento do episódio jurídico-tributário. Para Vittorio Cassonel, significa a “descrição que a lei faz de um fato tributário que, quando ocorrer, fará nascer a obrigação tributária (obrigação de o sujeito passivo ter de pagar ao sujeito ativo o tributo correspondente)”¹⁶.

[...]. É importante enaltecer que da perfeita adaptação do fato ao modelo ou paradigma legal despontará o fenômeno da subsunção. A partir dela, nascerá o liame jurídico obrigacional, que dará lastro à relação intersubjetiva tributária¹⁷.

Como se notou, “hipótese de incidência” é a situação descrita em lei, recortada pelo legislador entre inúmeros fatos do mundo fenomênico, a qual, uma vez concretizada no fato gerador, enseja o surgimento da obrigação principal. A substancial diferença reside em que, enquanto aquela é a “descrição legal de um fato (...) a descrição da hipótese em que o tributo é devido”, esta se materializa com a efetiva ocorrência do fato legalmente previsto¹⁸.

Em outras palavras, uma hipótese tributária é inserida no ordenamento jurídico pelo legislador, que recolhe na sociedade fatos e os qualifica como jurídicos. Estes fatos passarão então a compor o antecedente da norma. O antecedente da norma visa, além de descrever a hipótese do evento fático, indicar onde e quando esta hipótese assumirá os contornos de fato jurídico. Deste modo, pode-se afirmar que a hipótese abrange critérios materiais, espaciais e temporais.

O critério material¹⁹ (o que?) traduz-se, em linhas gerais, como uma ação do particular, seja ele pessoa física ou jurídica, ou estado de direito condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo. Pode-se exprimir em um verbo, seguido por seu complemento (v.g. usar serviço público, auferir renda). O critério espacial²⁰(onde?), por sua vez, é o *locus facti*. Ou seja, descreve onde, juridicamente, ocorre o fato, se verificando o critério material. Por fim, o

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 243.

¹⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 1391.

¹⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 1392.

¹⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 1394.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pp. 266-268.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pp. 269-271.

critério temporal (quando?) oferece “elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra o devedor e credor, em função de um objeto”²¹.

De outro lado, o conseqüente definirá a relação jurídico-tributária instaurada entre o credor e devedor, que integram os polos de sujeito ativo e passivo (critério pessoal²²), e definirá também o *quantum debeatur*, ou seja, o valor que deverá ser pago a título de tributo (critério quantitativo²³).

O critério quantitativo engloba em si a base de cálculo e a alíquota do tributo, sendo a base de cálculo, a expressão mensurável do fato gerador, diretriz quantitativa da materialidade da exação²⁴ e a alíquota “o percentual aplicado sobre a base de cálculo para determinar-se o valor do tributo”²⁵.

Desta forma, pode-se dizer que nasce a obrigação tributária quando há a subsunção do fato à hipótese de incidência descrita no antecedente da norma. Destaca-se, ainda, que todos os elementos constituintes da regra matriz de incidência tributária precisam estar disciplinados em lei, em atenção ao princípio da legalidade.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 272.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pp. 301-305.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pp. 322-324.

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 138.

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 139

2. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇO – ISS

Estabelecidas algumas das principais premissas conceituais do Direito Tributário nacional, importa também a análise da tributação sobre a disponibilização de sons e imagens pela internet o estudo da matriz constitucional e hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

2.1. Breve histórico e aspectos gerais do ISS

Tributo é, nos termos do artigo 3º do Código Tributário Nacional²⁶, toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Dentre suas espécies, encontram-se os impostos, cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, conforme conceitua o artigo 16 também do Código Tributário Nacional.

O Imposto Sobre Serviços – ISS – integra o rol de impostos de previstos na ordem tributária nacional. Trata-se de tributo de competência municipal que incide sobre a prestação de serviço de qualquer natureza, desde que definida em lei complementar.

Os registros da tributação sobre serviço remontam das antigas civilizações, como o Egito Antigo e o Império Romano. No Brasil, esta começou efetivamente a tomar forma a partir da Constituição de 1934 que dispunha, em seu art. 13, §2º., inciso III²⁷, sobre a tributação de serviços de diversões públicas.

Entretanto, foi somente em 1965 que o Imposto Sobre Serviço, em moldes semelhantes aos atuais, foi introduzido no sistema jurídico tributário nacional, pela Emenda Constitucional nº 18/196, à Constituição de 1946. Posteriormente, a Emenda Constitucional nº 1/1969, à Constituição de 1967, reservou aos municípios a competência para instituição de imposto sobre serviços de qualquer natureza, desde que definidos em lei complementar.

²⁶ CTNSRF, Secretaria da Receita Federal. Código Tributário Nacional (2007). Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/CodTributNaci/ctn.htm> (Acesso em 15/11/2017).

²⁷ Art. 13 - Os Municípios serão organizados de forma que lhes fique assegurada a autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse; e especialmente: § 2º - Além daqueles de que participam, ex vi dos arts. 8º, § 2º, e 10, parágrafo único, e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios: III - o imposto sobre diversões públicas;

Portanto, é possível observar que a Constituição Federal de 1988 manteve em seu texto a denominação e a base de cálculo anteriores do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, bem como a reserva de competência aos municípios, dispondo da seguinte forma:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II²⁸, definidos em lei complementar.

Observe-se que a Constituição Federal exige, expressamente, lei complementar que defina os serviços passíveis de incidência do ISS. O primeiro diploma legal que buscou disciplinar elementos da regra matriz de incidência e definir os serviços passíveis de tributação pelo ISS foi o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66).

Mas, apenas em 1968, com a edição do Decreto-Lei nº 406, o ISS adquiriu contornos mais detalhados. O Decreto-Lei nº 406/69 estabeleceu regras aplicáveis ao imposto sobre serviço e introduziu no ordenamento jurídico todos os elementos centrais do imposto, listando, ainda, os serviços tributáveis. O referido Decreto-Lei foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com *status* de Lei Complementar.

O Decreto-Lei nº 406/69 manteve-se vigente, descrevendo as normas do imposto sobre serviço, até a edição da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. A LC nº. 116/03 trouxe nova regulamentação legal ao ISS e, atualmente, define os serviços passíveis de tributação pelo ISS.

2.2. Regra Matriz de Incidência Tributária

Conforme discutido no primeiro capítulo, a Constituição Federal estabelece os critérios de toda ordem jurídica nacional, orientando a competência tributária e desenhando os contornos gerais dos tributos. A regra matriz do ISS encontra-se desenhada, em linhas gerais, no artigo 156, III, da Constituição Federal.

À luz do conceito de regra matriz, pode-se afirmar que a hipótese de incidência do ISS se consumará com o preenchimento do aspecto material, do aspecto espacial e do aspecto temporal.

²⁸ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Consoante ensina Geraldo Ataliba, o aspecto material é a imagem abstrata de um fato jurídico: propriedade imobiliária, patrimônio, renda, produção consumo de bens, prestação de serviços ou uma atuação pública.²⁹ O ISS é o imposto que incide sobre a prestação de serviços, definidos em lei complementar, sendo este, portanto, o critério material da exação em análise.

Conforme ensina Roque Carrazza,

“o ISS não alcança propriamente os serviços de qualquer natureza, mas a prestação (onerosa) destes serviços. Daí podemos avançar o raciocínio, frisando que o tributo em pauta só pode surgir da execução de uma obrigação de fazer, mais precisamente, do fato de alguém prestar serviços. (...) Embora a Constituição, em seu art. 156, III, faça expressa menção a serviços, ela, elípticamente, está aludindo a serviços prestados a terceiros, ou seja, a prestação de serviços. (...) Ademais, como o ISS deve obedecer a uma série de princípios constitucionais, dentre os quais o da capacidade contributiva, é necessário agregar, à expressão serviços de qualquer natureza, o verbo 'prestar'. Qualquer outro verbo ('fruir', por exemplo) negaria os postulados constitucionais informadores da tributação por meio de ISS”³⁰.

Portanto, para a doutrina majoritária, o cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a serviço, mas a uma prestação de serviço, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de fazer de conformidade com os postulados e diretrizes de direito privado³¹.

Ainda sobre o aspecto material do ISS, faz-se necessário expor, ainda, o conceito jurídico da expressão “prestação de serviços”, que, sintetizado nas palavras de Marcelo Baptista

é, pois, o esforço pessoal correspondente à prestação de serviço, identificada como uma prestação de fazer, em cumprimento de um dever jurídico de cunho negocial, mediante remuneração, realizada por qualquer pessoa e desde que não configure: a) prestação-fim de um serviço de transporte intermunicipal ou de um serviço de comunicação, b) prestação de serviço de trabalhador empregado, avulso ou servidor público, e c) prestação de serviço alcançada por regras de imunidade.³²

O aspecto espacial consiste na indicação do lugar em que se reputa efetivamente ocorrido o fato jurídico tributário e se ultima o mesmo. Este local pode estar, ou não, explicitamente definido em lei, sendo ele deduzido do próprio arquétipo constitucional.

Tratando-se do ISS, é majoritário na doutrina o entendimento da doutrina e da jurisprudência no sentido de que deve-se adotar como critério espacial o local do estabelecimento do prestador de serviço, salvo as exceções legais, *verbis*:

²⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, p. 95.

³⁰ CARRAZA, ROQUE ANTONIO. Reflexões sobre a obrigação tributária. São Paulo: Noeses, 2010, p. 105.

³¹ MELO, José Eduardo de, Aspectos Teóricos e Práticos do ISS. São Paulo, Dialética, 1999, p. 29.

³² BAPTISTA, Marcelo Caron. ISS, do texto à norma: doutrina e jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 493.

(...) Cuidando-se de fato gerador ocorrido na vigência da Lei Complementar n. 116/2003 e não se tratando de serviços de construção civil ou das exceções previstas nos incisos I a XXII do art. 3º do referido diploma, correta a decisão do acórdão ora embargado que, na linha do repetitivo mencionado, adotou o critério "do local do estabelecimento prestador do serviço", esse definido na própria lei complementar (art. 4º). Incidência do enunciado n. 168 da Súmula desta Corte. (...) (AgRg nos EAg 1272811/MG, Rel. Ministro CESAR ASFOR ROCHA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/12/2011, DJe 01/02/2012)

O artigo 3º da Lei Complementar nº. 116/03 dispõe que o serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV do mesmo artigo, sendo este o seu critério espacial.

O critério temporal, por sua vez, consiste no momento em que se reputa ocorrido o fato jurídico tributário e se ultima o mesmo, momento em que ocorrerá a subsunção e desencadeará a incidência, dando origem à relação jurídico-tributária.

Assim, para o ISS, o fato gerador ocorre com a efetiva prestação do serviço. Mesmo nos serviços fracionáveis e de execução continuada, considera-se plenamente ocorrido o fato jurídico tributário quando completada a prestação de serviços.

A consumação desses critérios acarretará, conseqüentemente, a formação da relação jurídica tributária, passando-se a existir o sujeito ativo e o sujeito passivo, sendo este o critério pessoal. Geraldo Ataliba define o aspecto pessoal como a qualidade que determina os sujeitos da obrigação tributária inerente à hipótese de incidência que o fato impositivo fará nascer³³.

O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de cobrar o tributo e, por isso, possui a prerrogativa de exigí-lo. Assim, por determinação constitucional, o sujeito ativo do ISS é o Município em que ocorrer o fato jurídico-tributário, ou seja, aquele em que se ultimou a prestação do serviço.

No outro polo da relação jurídico-tributária encontra-se o sujeito passivo, de quem se exige o cumprimento da prestação. O artigo 121, inciso I, do Código Tributário Nacional, define que o contribuinte é a pessoa que guarda relação direta com o fato que é alvo da incidência do tributo em questão. Por isso, destinatário constitucional tributário do ISS sempre será o prestador de serviço, conforme expressamente previsto no artigo 5º da LC 116/03, embora a Constituição Federal não preveja expressamente.

³³ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992. p. 72.

Entretanto, o artigo 6º da LC 116/03 autoriza aos Municípios atribuírem, mediante lei, a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

Tem-se, por fim, que apurar o valor que será devido pelo sujeito passivo, cujo critério quantitativo depende da análise da base de cálculo do ISS e de sua alíquota específica.

Paulo de Barros Carvalho define o critério quantitativo como

o grupo de notícias informativas que o intérprete obtém da leitura atenta dos textos legais, e que lhe faz possível precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo, é aquilo que chamamos de critério quantitativo do consequente das normas tributárias. Há de vir explícito pela conjugação de duas entidades: base de cálculo e alíquota.³⁴

O núcleo da regra matriz de incidência do ISS é a prestação de serviço e, em virtude disso, a LC 116/03, ao disciplinar a matéria, dispôs em seu artigo 7º que a base de cálculo do imposto sobre serviço é o preço do serviço.

Combinada com a base de cálculo, a alíquota é o elemento que traduz numericamente a exação. A fixação da alíquota máxima e mínima é matéria que cabe à Lei Complementar, nos termos do inciso I do § 3º do artigo 156. Entretanto, a LC 116/03 se limitou a fixar a alíquota máxima de 5%, não mencionando a alíquota mínima. Assim, deve-se considerar o disposto no artigo 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) que fixa, de forma geral, o mínimo de 2% para alíquota.

Assim, o núcleo da regra matriz de incidência do ISS é a prestação de serviço. Entretanto, nem toda prestação de serviço atrai a incidência do ISS. Isso porque, conforme consta no artigo 156 da Constituição Federal, a competência para que os municípios instituam o ISS alcançaria serviços de qualquer natureza, exceto os serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, definidos em lei complementar, que são insertos na competência dos estados e integram o núcleo da regra matriz de outro imposto, o Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviços - ICMS.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 397.

Além disso, para que ocorra a incidência do referido imposto, além de ser necessária caracterização de prestação de serviço, é imprescindível que este serviço conste à lista anexa à Lei Complementar nº. 116/03. Pretender, como pretende diversas vezes o Estado, tributar atividade que não configure serviço ou serviço que não esteja descrito em lei complementar é incidir em inconstitucionalidade, pois desnatura o formato delineado pela própria Constituição Federal.

Feitas essas considerações, passa-se à análise da legitimidade da pretensão de tributar pelo ISS as atividades de *streaming*.

3. A TRIBUTAÇÃO DA DISPONIBILIZAÇÃO DE SONS E IMAGENS POR TECNOLOGIA DE *STREAMING* NO BRASIL

O surgimento constante de novas tecnologias requer do jurista o esforço igualmente constante de verificar como os novos fatos se encaixam, juridicamente, ao arcabouço normativo existente, analisando, dentre outras coisas, a existência de norma que os comporte em sua hipótese de incidência, sem perder de vista os princípios estabelecidos pela Constituição Federal.

Além disso, para fins de enquadramento nos institutos jurídicos existentes, faz-se mister investigar a natureza jurídica da atividade em questão, buscando entender qual é o negócio jurídico pretendido entre as partes para adequá-lo às normas tributárias que dispõe sobre tal atividade, balizando-se sempre pela materialidade eleita pela Constituição Federal como hipótese de incidência.

Diante disso, o presente trabalho pretende analisar a tributação sobre a disponibilização de sons e imagens online no Brasil por tecnologia de *streaming*. Para tanto, é preciso resgatar alguns dos conceitos e premissas amplamente debatidos nos capítulos anteriores.

Como visto, a Constituição Federal, em seu artigo 156, III, conferiu aos municípios a competência para instituir o ISS sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, excetuando aqueles serviços compreendidos no artigo 155, II, sobre os quais incidirá o ICMS.

Além de estar previsto em lei complementar, o serviço passível de ser tributado pelo ISS deve ser juridicamente definido a partir de uma leitura sistemática da Constituição Federal. Nesse sentido, Aires Barreto define que o conceito jurídico de serviço é “a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente a obtenção de um bem material ou imaterial”³⁵. Deste modo, note-se que o ISS incide sobre uma obrigação de fazer³⁶.

Essa concepção se opõe ao conceito de obrigação de dar, a qual pressuporia um vínculo jurídico em que uma parte entrega à outrem alguma coisa que já exista.

³⁵ BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na lei. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 239/246

³⁶ MELO, José Eduardo Soares de. ISS – aspectos teóricos e práticos (atualizado com a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003), 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 35/43.

Portanto, o conceito constitucional a respeito do serviço tributável para fins de ISS poderia, sob esta perspectiva, ser assim resumido como a prestação onerosa de um favor de outrem, sob regime de direito privado e sem a constituição de relação trabalhista³⁷.

Há parte da doutrina que defende que a teoria da obrigação de fazer acima esboçada encontra-se ultrapassada, sendo mais adequado a nova realidade a definição do serviço em seu conceito econômico. Entretanto, trata-se esta de doutrina ainda minoritária.³⁸

Não se ignora o fato de que o Supremo Tribunal Federal, em julgamento recente³⁹, ampliou os limites da atividade hermenêutica, se afastando da corrente majoritária da doutrina, sem adotar, entretanto, a corrente minoritária da interpretação econômica do fato gerador. Entretanto, para o desenvolvimento do presente trabalho, se partirá do sólido e entendimento firmado entre a doutrina e a jurisprudência pátria, no sentido de que a prestação de serviços pressupõem obrigação de fazer.

Ainda que a Constituição Federal reserva à Lei Complementar a tarefa de estabelecer normas gerais de direito tributário e, no caso do ISS, definições a respeito de sua regra matriz, o legislador complementar está adstrito aos contornos constitucionais que delinearão o conceito de serviço. Cabe à Lei Complementar somente especificar e delimitar o que a Constituição Federal entende por serviço de qualquer natureza e jamais criar.

É a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, a responsável, nos limites estabelecidos pela Constituição Federal, por especificar e delimitar quais seriam os serviços de qualquer natureza passíveis de atrair a incidência do ISS. Sua lista anexa, que elenca taxativamente⁴⁰ tais serviços, foi recentemente alterada pela Lei Complementar 157, de 30 de dezembro de 2016, incluindo, no subitem 1.09, as atividades de “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet”.

³⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. O imposto sobre serviço na Constituição. São Paulo: RT, 1985, p. 177.

³⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de, Doutrina e Prática do ISS, São Paulo: RT, 1975, p. 81-85; 97-101; 107; 153-154; 425-429.

³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 6517039, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, DJ 24/04/2017. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4117105>. Acesso em novembro de 2017.

⁴⁰ Atualmente vigora o entendimento de que a lista anexa de serviços é taxativa e não exemplificativa, vinculando os municípios na instituição do ISS, sendo admissível, entretanto, a leitura extensiva de seus itens, possibilitando enquadrar os serviços ali previstos de acordo com sua natureza e não somente com base em suas nomenclaturas. A esse respeito, vide RE nº 361.829 de relatoria da Min. Ellen Gracie, DJe 02/03/2010 e REso nº 1.111.234, de relatoria da Min. Eliana Calmon, DJe de 08/10/2010, ambos paradigmas da questão.

Desse modo, se é certo que não incide ISS sobre serviço que não esteja previsto em lei complementar, é de modo igual correto afirmar que a mera previsão em lei complementar não autoriza sua incidência sobre atividades que não possuam definição compatível com aquela prevista na dicção constitucional, qual seja “prestação de serviço de qualquer natureza”.

3.1 A tecnologia de *streaming*

Antes de prosseguir à análise da natureza jurídica e constitucionalidade da exação de que trata o presente trabalho, faz-se necessário compreender, preliminarmente, no que consiste a tecnologia de *streaming*, sob sua perspectiva tecnológica, econômica e social, possibilitando a partir daí uma análise aprofundada da constitucionalidade de sua tributação como serviço.

3.1.1 Aspectos tecnológicos do *streaming*

Streaming é o termo utilizado para designar a tecnologia que permite ao usuário acessar conteúdo digital de áudio e vídeo pela internet sem que para isso seja necessário o download do mesmo, pois a informação é instantânea e temporariamente transmitida ao utilizador.

Diferentemente do *download*, que permite o armazenamento permanente de arquivos em aparelhos, tais como computadores e celulares, para uso posterior, o *streaming* consiste em uma tecnologia que envia conteúdo por meio de um fluxo de dados entre um servidor e o aparelho do consumidor, possibilitando o armazenamento e o acesso temporário do arquivo na memória cache ou na RAM (*buffer*)⁴¹. Tem-se, portanto, uma cessão temporária de direito de acesso ao conteúdo digital.

O acesso ao conteúdo digital se dá, geralmente, por meio de uma rede de distribuição de informação chamada de *Content Delivery Network* (CDN), tecnologia em que o conteúdo digital é distribuído por múltiplos servidores, sendo replicado e direcionado aos usuários finais⁴².

O *streaming* pode ser classificado em duas categorias, quais sejam *live streaming* (não interativo) e *on-demand streaming* (interativo)⁴³. Na primeira, a transmissão ocorre de modo

⁴¹ WHITE A. R. ; COOPER, K. Streaming and Downloading: Technology, Economics and Popularity. In: “The Streaming Revolution in the Entertainment Industry”. Editado por Marcelo Goyanes e Jeff Liebenson. International Association of Entertainment Industry. Londres: FRUKT, 2015. p. 3250.

⁴² MULERIKKAL, J. P.; KHALIL, I. An Architecture for Distributed Content Delivery Network. 2007 15th IEEE International Conference on Networks, 2007.

⁴³ RICHARDSON, J. H. The Spotify Paradox: How the Creation of a Compulsory License Scheme for Streaming On-Demand Music Platforms Can Save the Music Industry. UCLA Entertainment Law Review, v. 22, n. 1, 2014.

semelhante à radiofusão terrestre. Os dados são capturados de uma fonte, disponibilizada pelo provedor, processados para um sinal digital e distribuídos para diversos usuários ao mesmo tempo⁴⁴. Já na segunda, o conteúdo é disponibilizado sob a demanda específica do usuário, ou seja, a transmissão é iniciada sob seu pedido. O caráter interativo é atribuído ao fato de que é possível a interação do usuário com o conteúdo, manuseando-o (pausar, passar para a frente, retocar) durante a transmissão⁴⁵.

3.1.2 Aspectos econômicos e sociais da tecnologia de *streaming*

Apresentados os aspectos tecnológicos básicos para a compreensão do *streaming*, importa analisar ainda os seus aspectos econômicos e sociais, diante de sua crescente importância na sociedade.

Lawrence Lessig, ainda no início dos anos 2000, previu que dentro de uma década o compartilhamento de arquivos deixaria de ser a principal modalidade de tecnologia de troca de conteúdo digital. Ferramentas que possibilitassem o acesso ao conteúdo digital de maneira instantânea se tornariam uma opção mais atrativa ao consumidor que o armazenamento contínuo de dados⁴⁶.

De fato, os serviços de oferta de música e vídeo digitais online, através da tecnologia de *streaming*, crescem aceleradamente, em comparação com os serviços de *download*, nos dias de hoje.

O *Digital Music Report* do ano de 2015, relatório elaborado pela *International Federation of the Phonographic Industry* (IFPI), revelou que, no ano anterior a sua elaboração, os *streamings* foram o mercado da indústria musical que mais cresceu em um ano, apresentando um salto de 39% e sendo responsável por 23% da receita em música no mundo.

Assim, resta evidente que os *streamings* são a nova tendência do mercado de conteúdo digital e tende a crescer, adquirindo cada vez mais importância dos ponto de vista econômico e social. Por isso, é certo que novos paradigmas econômicos sociais demandam novos arquétipos jurídicos.

⁴⁴ SAKTHIVEL, M. Webcasters' protection under copyright - A comparative study. *Computer Law and Security Review*, v. 27, n. 5, 2011

⁴⁵ SAKTHIVEL, M. Webcasters' protection under copyright - A comparative study. *Computer Law and Security Review*, v. 27, n. 5, 2011

⁴⁶ LESSIG, L. *Free Culture: How big media uses technology and the law to lock down culture and control creativity*. [s.l.] Penguin, 2004

3.2 A disponibilização de imagens e sons por *streaming* como um serviço de comunicação

Ao tratar-se do negócio jurídico consistente na disponibilização de sons e imagens por tecnologia de *streaming*, muitas são as dúvidas acerca de sua natureza jurídica. A primeira, cuja resposta é imprescindível para o desenvolvimento da análise proposta no presente estudo, é se tal negócio jurídico consistiria em serviço de comunicação e não em serviço de qualquer natureza passível de atrair a incidência de ISS.

Segundo o artigo 60 da Lei Geral de Telecomunicações (Lei 9.472/97), o serviço de telecomunicação de multimídia (SCM) caracteriza-se pelo “conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação”.

Conforme visto, a Constituição Federal, em seu artigo 155, II, ressalvou aos Estados a competência tributária para instituir impostos incidentes 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.

Ao referir-se a “serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação” observe-se que o Constituinte não refere-se à tributação da comunicação em si, mas somente à prestação onerosa de serviço de tal natureza. Por prestação onerosa de serviço de comunicação se entende pela realização de obrigação de fazer que efetive a troca de informações entre um emissor e um receptor determináveis onerosamente⁴⁷.

Assim como os serviços de qualquer natureza, que constituem a hipótese de incidência do ISS, os serviços de comunicação devem observar o conceito constitucional de serviço. Com efeito, observa-se que o que difere os serviços de comunicação dos demais é a competência para instituir exação, nesse caso reservada aos Estados. Do teor do artigo 155, II, da Constituição é possível se extrair a ideia e que os serviços cuja prestação está ali prevista devem ser analisados sistemicamente como tais.

Não é o mero ato de se comunicar que atrai a incidência do ICMS-comunicação, mas sim a sua exploração onerosa. A prestação de serviço de comunicação consiste, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, na colocação à disposição dos usuários dos meios necessários para

⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e positivação no Direito Tributário. Op; cit., p. 107.

que a comunicação⁴⁸ ocorra – transmissão e recepção de mensagens – e a sua exploração econômica. Sem tais condições é incabível a incidência do imposto estadual.

Partindo desse pressuposto, podemos analisar que as empresas que disponibilizam conteúdo de som e imagem por tecnologia de *streaming* não estão exercendo a prestação de serviço de comunicação. Explica-se.

Embora tais empresas possuam, de forma própria ou subcontratada, os direitos de exploração das obras que disponibilizam e possuam os meios para armazenamento deste conteúdo em plataformas, estas não detém os canais de comunicação necessários para levar diretamente seu conteúdo ao usuário. Isso porque o acesso ao conteúdo por elas disponibilizado em suas plataformas depende necessariamente do uso de internet, fornecidos por empresas de telefonia, televisão a cabo, satélite ou rádio⁴⁹.

A plataforma de *streaming* não possui os meios e a autonomia de, por si só, estabelecer comunicação. Somente por meio do acesso à internet, provisionado por outras fontes a ela desvinculada, é que seu conteúdo poderá chegar ao usuário final.

Portanto, são os provedores de internet e as empresas de telecomunicações quem possuem meios suficientes (redes e meios físicos de comunicação como fibras óticas, linhas telefônicas e etc.) para compor a relação jurídica de comunicação. Cumpre observar que o suporte oferecido pelos provedores e empresas de telecomunicações para concretização da comunicação também não configura serviço de comunicação em si, e por isso está também livre da incidência, conforme disciplina a Súmula nº. 334 do STJ. A esses serviços dá-se o nome de serviço de valor adicionado (SVA)⁵⁰.

É importante, partindo desta análise, distinguir que a comunicação, por si só, pode ser estabelecida de múltiplas formas, entre inúmeras pessoas e por inúmeros meios. Mas,

⁴⁸ Paulo de Barros Carvalho, analisando o conteúdo semântico do termo “comunicação”, ensina que, para que esta ocorra, deve haver a transmissão subjetivamente desejada por um emissor de uma mensagem por um canal que o ligue a um receptor que deseje recebê-la, os quais possuam, ao menos em parte, repertório linguístico necessário para receber essa mensagem. CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e posituação no Direito Tributário. Op; cit., p. 106.

⁴⁹ ANGEIROS, Luciana. Tributação dos provedores de acesso à internet”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). Internet: o direito na era virtual. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 240; e BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; e ANDRADE, Alberto Guimarães. Provedor de internet e o ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário n. 112. São Paulo: Dialética. 2005, p, 105.

⁵⁰ Segundo o artigo 61 da LGT, “serviço de valor adicionado 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”.

juridicamente e a título de tributação, o que é levado em consideração é a exploração econômica dos meios que a tornem possível.

Assim, as plataformas de *streaming*, embora se comuniquem com os usuários finais, não prestam serviço oneroso de comunicação, passível de enquadramento na categoria jurídica de serviço de comunicação, justamente por não possuírem os meios físicos de concretizarem tal processo e nem de o explorarem economicamente.

A realização de assinaturas e a eventual cobrança para o acesso do conteúdo disponibilizado nas plataformas de *streaming* não fazem jus a contraprestação a um serviço de comunicação, mas tão somente à remuneração pela exploração dos direitos autorais daquele conteúdo que foram cedidos ou licenciados às empresas de *streaming* pelos autores das obras⁵¹. Por essas razões, não se verifica a incidência de ICMS-comunicação sobre a disponibilização de imagens e sons por *streaming*.

3.2 A disponibilização de imagens e sons por *streaming* como um serviço de qualquer natureza

Uma vez descartada a possibilidade de incidência do ICMS-comunicação pelos estados sobre a atividade de disponibilização de conteúdo digital de som e imagem online, é preciso verificar se há legitimidade na cobrança do ISS pelos municípios.

A partir da análise da regra matriz de incidência tributária do ISS realizada no capítulo anterior, é possível concluir que, para que tal imposto incida sobre determinada atividade, é indispensável que se verifique, ao mesmo tempo, a prestação onerosa de um fazer em favor de outrem, sob regime de direito privado e sem relação trabalhista⁵² e que este serviço esteja definido em lei complementar.

Como visto, com a edição da LC 157/2016 o legislador complementar busca suprir o segundo requisito acima pontuado. Entretanto, é condição *sine qua non* que o primeiro requisito seja cumprido, sendo a atividade ali disposta compatível com a materialidade imposta pela Constituição Federal à exação.

⁵¹ JARDIM NETO, José Gomes. Os produtos digitais na internet e o ICMS. In: In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). Internet: o direito na era virtual. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 10.

⁵² JUSTEN FILHO, Marçal. O imposto sobre serviço na Constituição. São Paulo: RT, 1985, p. 177.

Com efeito, a atividade adicionada à lista anexa à LC 116/03, qual seja a disponibilização de conteúdo online por tecnologia de *streaming*, aproxima-se à exploração de direitos autorais cedidos ou licenciados às empresas de *streaming* que, a partir daí, distribuem o conteúdo em suas plataformas digitais para visualização. Os direitos autorais reputam-se, para os efeitos legais, bens móveis e, portanto, são passíveis de transferência patrimonial ou possessória, assim como qualquer bem tangível.

Tanto é assim que a Lei 9.610/1998, em seu art. 5º, IV, conceitua a distribuição de direitos autorais como “colocação à disposição do público do original ou cópia de obras literárias, artísticas ou científicas, interpretações ou execuções fixadas e fonogramas, mediante a venda, locação ou qualquer outra forma de transferência de propriedade ou posse”.

A distribuição de obras musicais ou audiovisuais consiste, conseqüentemente, em cessão de direitos autorais da empresa ao usuário final. Desta forma, pode-se afirmar que o objeto do contrato firmado pelas empresas de *streaming* e o consumidor final é distribuição temporária do conteúdo, ou seja, a disponibilização temporária de sons, vídeos e imagens online.

Assim, a natureza jurídica da atividade desempenhada pelas plataformas de *streaming* não se confunde com prestação de serviço, posto que revela verdadeira cessão de uso e gozo de obras, cujos direitos autorais foram adquiridos ou licenciados pelas empresas, de forma temporária. Há, portanto, na atividade desempenhada pelas empresas de *streaming*, a cessão ou licenciamento de uso e gozo do conteúdo digital, como na locação de coisa móvel. Explica-se.

O Código Civil, em seu artigo 565, preceitua que numa relação jurídica de locação de coisas, uma parte fica obrigada a ceder à outra, temporariamente, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição, semelhante ao que ocorre nas plataformas de *streaming* em que o conteúdo é disponibilizado temporariamente para acesso.

De outro lado, o artigo 156, III, da Constituição Federal autoriza que os municípios tributem “serviço de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”. Não se permite a tributação de cessão de direitos, ou qualquer outra espécie de negócio jurídico, mas somente a prestação de serviço, o qual pressupõe uma obrigação de fazer:

“O ISS não é um tributo sobre atos jurídicos, mas sobre fatos, sobre o facere que alguém (o prestador) tenha desenvolvido em favor de terceiro (o tomador)”
BARRETO, Aires F. ICMS e ISS – Estremação da incidência. Revista dialética de direito tributário. São Paulo: Oliveira Rocha, 1995, p. 7–18.

A atividade desempenhada pelas empresas de *streaming* não parece possuir os elementos necessários para configurar uma obrigação de fazer, pelo contrário. O conteúdo disponibilizado pelo *streaming* já existe anteriormente, em condição perfeita e acabada, nas bases de dados da empresa, sendo que os direitos de acesso e visualização são apenas cedidos temporariamente ao usuário final.

Assim, não parece haver serviço na acepção do que o termo representa para o direito privado (obrigação de fazer), mas algo similar à locação de que não atrai a incidência do imposto municipal⁵³. Ora, se o *streaming* não se revela uma obrigação de fazer, não incorreria na hipótese de incidência do ISS, sob pena de desnaturar o conceito constitucional de serviço tributável, segundo preceitua o artigo 156, III.

Uma vez que o conceito de serviço sobre o qual incide ISS é desenhado pela Constituição Federal e por ela utilizado para definir a competência tributária dos municípios, não é possível que lei tributária adote definição distinta àquela precipuamente fornecida pela Constituição.

Por isso, a mera inclusão de atividade na lista anexa à LC 116/03 não basta para legitimar a incidência do ISS sobre esta atividade, pois uma vez que esta atividade não se encaixe no conceito constitucional de serviço, se escapa à competência tributária dos municípios. A tributação de serviço que não se encaixe no conceito previamente estabelecido pela Constituição Federal, é, portanto, expressa inconstitucionalidade.

O conceito de serviço como obrigação de fazer pelo qual optou o constituinte, além de ser consagrado na doutrina pátria, foi também consagrado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, instância máxima do poder judiciário para interpretação das normas constitucionais. Assim, o Supremo Tribunal Federal delineou os contornos hermenêuticos do conceito de serviço.

Um dos julgados mais clássicos que abordou o tema se deu no bojo do Recurso Extraordinário n. 116.121⁵⁴. Discutia-se, na ocasião, a constitucionalidade do item 79 da lista

⁵³ SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. Novas tecnologias e a necessidade de reforma tributária. Conjur, 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-jan-20/daniel-correa-novas-tecnologias-exigem-reforma-tributaria>. Acesso em: 14 de novembro de 2017.

⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 116121, Rel. Min. Octávio Gallotti, Tribunal Pleno, DJ 25/05/2001. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1474346>. Acesso em novembro de 2017.

anexa ao Decreto-Lei 406/68, antecessor legal da LC 116/03, que incluía a “locação de bens móveis” entre os serviços sujeitos à incidência de ISS.

O Supremo Tribunal Federal concluiu naquele momento pela inconstitucionalidade de incidência do ISS sobre bens móveis. Isso porque o artigo 156, III, da Constituição Federal define o núcleo hipótese de incidência do ISS como a obrigação de fazer consistente na prestação de serviço de qualquer natureza, o que não se observaria na locação de bens móveis, que constitui obrigação de dar. Veja-se:

"Ementa: Tributo - Figurino constitucional. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. Imposto sobre serviços - Contrato de locação. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional." (RE 116121, Relator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgamento em 11.10.2000, DJ de 25.5.2001)

Na oportunidade, ao analisar a incidência do Imposto Sobre Serviços em contratos de locação, a Suprema Corte reconheceu ser o sentido do vocábulo “serviços” compatível com uma obrigação de fazer enquanto materialidade passível de atrair a incidência do ISS.

Tal entendimento resultou, anos depois, na edição da Súmula Vinculante nº. 31, cujo enunciado assenta que “é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”, encampando, portanto, o conceito civilista amplamente difundido pela doutrina.

A mesma *ratio* que levou a edição da Súmula Vinculante nº 31 veio sendo aplicada sistematicamente pelo Supremo Tribunal Federal em seus julgados, no sentido de que:

"(...) 1. A não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis decorre da impossibilidade do poder de tributar vir a modificar o conceito constitucional de serviço que provém do direito privado. Tal conclusão afasta a competência do sujeito ativo com relação a qualquer dos diplomas que tenham disciplinado as normas gerais sobre o imposto. Não é por outro motivo que o item da atual lista de serviços que previa a possibilidade de fazer o tributo incidir sobre a atividade em questão foi objeto de veto presidencial." (RE 602295 AgR, Relator Ministro Roberto Barroso, Primeira Turma, julgamento em 7.4.2015, DJe de 23.4.2015).

"Na espécie, o imposto, conforme a própria nomenclatura, considerado o figurino constitucional, pressupõe a prestação de serviços e não o contrato de locação. Em face do texto da Carta Federal, não se tem como assentar a incidência do tributo na espécie, porque falta o núcleo dessa incidência, que são os serviços. Observem-se os institutos em vigor tal como se contêm na legislação de regência. As definições de locação de serviços e locação de móveis vêm-nos do Código Civil. Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido

na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento. Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais, a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte; prevalece, alfm, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários." (AI 623226 AgR, Relator Ministro Marco Aurélio, Primeira Turma, julgamento em 1.2.2011, DJe de 11.3.2011)

"O recurso extraordinário do Município de São Paulo funda-se no art. 102, III, a, da Constituição Federal. Sustenta a constitucionalidade do art. 78, §1º, da Lei municipal n.º 10.423/87, que previu a locação de bens móveis como hipótese de incidência de ISS. Alega que a Constituição, em seu art. 156, inciso III, usou a expressão 'serviços de qualquer natureza, dando amplitude maior ao conceito jurídico de serviços, de modo a englobar operações de locação de bens móveis. (...) Trago o presente leading case para apreciação do Tribunal Pleno e julgamento do mérito da questão constitucional cuja repercussão geral foi reconhecida [AI 766.684]. (...) Como relatado, o caso em tela versa sobre locação de filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para video games e assemelhados, situação em que não está envolvida prestação de serviço." (RE 626706, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgamento em 8.9.2010, DJe de 24.9.2010, com repercussão geral - tema 212)

"Ementa: (...) É firme o entendimento do Supremo Tribunal Federal no sentido de que não incide Imposto sobre Serviços (ISS) sobre locação de bens móveis. A caracterização de parte da atividade como prestação de serviço não pode ser meramente pressuposta, dado que a constituição do crédito tributário é atividade administrativa plenamente vinculada, que não pode destoar do que permite a legislação (proibição do excesso da carga tributária) e o próprio quadro fático (motivação, contraditório e ampla defesa). (...) Possibilidade de as autoridades fiscais exercerem as faculdades conferidas pela lei para aferirem quais receitas são oriundas da isolada locação de bens móveis." (AI 758697 AgR, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgamento em 6.4.2010, DJe de 7.5.2010)

"Ementa: 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 conceitos 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." (RE 446003 AgR, Relator Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, julgamento em 30.5.2006, DJ de 4.8.2006)⁵⁵

Assim, é possível concluir que a Suprema Corte reiterou, em diversas oportunidades, o entendimento acerca do conceito de serviço pressuposto pelo art. 156, III, da Constituição Federal como uma obrigação de fazer.

Com a edição da LC 157/16, o legislador complementar introduziu à lista de serviços anexa à LC 116/03 atividade que não equivale a uma obrigação de fazer, não abarcando

⁵⁵ No mesmo sentido: RE 405578 AgR, Relator Ministro Teori Zavascki, Segunda Turma, julgamento em 26.2.2013, DJe de 12.3.2013; AI 588891 AgR, Relator Ministro Dias Toffoli, Primeira Turma, julgamento em 21.8.2012, DJe de 6.9.2012; AI 622421 AgR, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgamento em 6.4.2010, DJe de 30.4.2010.

prestação de serviço, mas sim a cessão de direitos autorais, possibilitando ao usuário final o acesso temporário à conteúdo online que já se encontra perfeito e acabado em sua plataforma. Assemelha-se, assim, à locação de bens móveis, sendo aplicável a mesma *ratio* que levou à declaração da inconstitucionalidade desta.

Desta forma, enquanto o conceito de serviço pressuposto constitucionalmente for aquele compartilhado pelo direito privado, como se observa na doutrina majoritária e pela jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal ao longo do tempo, em contraposição ao conceito econômico, não se pode conceber a tributação por ISS dos *streamings*⁵⁶.

Ocorre que, em julgamento recente que discutia a incidência do ISS sobre as atividades desenvolvidas por operadoras de planos de saúde (RE 651.703)⁵⁷, o Supremo Tribunal Federal, contrariando o posicionamento há muito firmado por aquela Corte Constitucional, se manifestou no sentido de que “a classificação das obrigações em “*obrigação de dar*”, de “*fazer*” e “*não fazer*”, (...) *não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada cum grano salis*”, alargando os limites da atividade hermenêutica, instaurando um estado de incerteza sobre o assunto e suscitando dúvidas a respeito de uma possível mutação constitucional do conceito de serviço há muito adotado.

No racional do voto do Ministro Fux, relator dos autos, reside a concepção de que a classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escaparia “*àquela que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (por exemplo, serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISS), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, bens imateriais em contraposição aos bens materiais, sujeitos a remuneração no mercado.*”

Entretanto, a flexibilização de conceitos cavados pela própria Constituição Federal, conforme interesses políticos e econômicos, implica em insegurança jurídica incompatível com

⁵⁶ SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. Novas tecnologias e a necessidade de reforma tributária. Conjur, 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-jan-20/daniel-correa-novas-tecnologias-exigem-reforma-tributaria>. Acesso em: 14 de novembro de 2017.

⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 6517039, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, DJ 24/04/2017. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4117105>. Acesso em novembro de 2017.

a própria ordem constitucional. Se a Constituição Federal é um corpo político, só o é antes aos parâmetros e contornos jurídicos nela consagrados.

Para ser possível a incidência do ISS, é imprescindível observar, partindo da própria natureza do negócio jurídico em questão, o preenchimento, ou não, das características típicas de serviço, respeitando as definições e regramentos sedimentados pela doutrina e jurisprudência, ainda que não seja exclusivamente do Direito Tributário, posto que o ordenamento jurídico é uno.

Historicamente, se costurou um consenso entre doutrina e jurisprudência no sentido de que, para fim de incidência tributária, a prestação de serviço, prevista na Constituição Federal, pressuporia um fazer, material ou imaterial, como núcleo. Tanto é assim que, conforme demonstrado, o Supremo Tribunal Federal em diversas ocasiões vem afastando a incidência do tributo sobre modalidade que envolvem obrigação de dar, como na locação. Por isso, não se sustenta o argumento de que está superado o entendimento acerca da necessidade de se demonstrar um fazer para fins de incidência do ISS.

O julgado recente da Suprema Corte faz o importante alerta de que, tratando-se de negócios jurídicos complexos, como no caso em análise, é necessário ser “apreciado *cum grano salis*” todo o conjunto de atos praticados, com o intuito de se verificar a essencialidade da prestação. Ainda assim, deve se constatar se reside no cerne da atividade elementos que caracterizem serviço.

Por isso, permanece plenamente eficaz o disposto na Súmula Vinculante n. 31 e, conforme continua sendo disposto pela doutrina majoritária⁵⁸, o núcleo material do ISS consiste em obrigação de fazer. Assim, mostra-se equivocada a colocação de que tal entendimento encontrar-se-ia superado.

O legislador complementar, ao dispor acerca da materialidade dos impostos, deve obrigatoriamente obedecer às balizas estabelecidas pela própria Constituição Federal de serviço. Não é possível conceber a incidência de ISS sobre atividade incompatível com a

⁵⁸ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizado por Misabel Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 729. ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 207. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 32. ed. São Paulo: Ed. Malheiros. 2011, p. 412. BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 64. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 775. COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 4. ed. São Paulo: Saraiva. p. 411.

materialidade prevista no texto constitucional, em respeito aos limites de competência desenhados pela Constituição.

Relembre-se que a Constituição Federal, ao definir previamente a materialidade de cada um dos tributos e dividir sua competência não o fez em vão. Não há palavras em vão na Constituição. “Permitir ao intérprete ou ao legislador ordinário interessado (que legisla em causa própria) que alterasse o sentido e alcance desses institutos e conceitos constitucionalmente empregados, seria permitir que firmasse, sem licença da Constituição, novo pacto federativo, nova discriminação de competência”⁵⁹.

Portanto, a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo ou o alcance dos institutos, conceitos e formas de Direito privado, utilizados expressa ou implicitamente pela Constituição Federal. Caso contrário, estaria se conferindo verdadeira carta branca ao legislador complementar para incluir na lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 todo e qualquer negócio jurídico como passível de ser tributado pelos municípios, independentemente de estar-se, ou não, diante de serviço⁶⁰.

Nesse contexto, pode-se concluir que a LC 157/2016 ao incluir a “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet” no rol de serviços da LC 116/2003, conflitou com o perfil constitucional do imposto, pois não representa um serviço em si, não envolvendo uma obrigação de fazer à outrem, mas sim a cessão temporária de direitos autorais que em muito se aproxima do conceito de obrigação de dar.

Assim, tal exação não se mostra juridicamente legítima, mas somente revela verdadeiro afã estatal em ampliar sua capacidade arrecadatória. Ao incluir na lista anexa à LC 116/2003 atividade que diverge da matriz constitucional do ISS, se extrapola a competência tributária constitucionalmente designada aos municípios, sendo, portanto, inconstitucional.

⁵⁹ (BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizado por Misabel Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 731)

⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 6517039, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, DJ 24/04/2017. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4117105>. Acesso em novembro de 2017. Voto visto do Min. Marco Aurélio.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto nos capítulos acima desenvolvidos, concluiu-se que o poder de tributar nasce da necessidade de subsistência do Estado, mediante a arrecadação de recursos advindo dos particulares que possuem seu direito de propriedade mitigado em prol da sociedade e da realização dos direitos fundamentais do Estado Democrático de Direito.

A competência tributária é o meio pelo qual ocorre a inserção dos tributos pelo Estado no ordenamento jurídico brasileiro. Através dela, o poder de instituir tributos é repartido entre os entes políticos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), de modo que cada um deles é competente para inovar a ordem tributária criando tributos.

Em contrapartida, com o intuito de oferecer proteção ao cidadão, está também delineado na Constituição Federal um conjunto amplo de regras de estrutura, princípios e garantias fundamentais, que visam impor limites ao poder de tributar. Por isso, o Constituinte estabeleceu e inseriu na Constituição Federal rigorosamente os critérios materiais que podem ser alcançados pela competência tributária. Assim, a regra matriz de incidência tributária de todos os tributos deve encontrar esteio na Constituição Federal.

Nesse sentido, a Constituição arquitetou em seu art. 156, III, hipótese de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Estabeleceu, também, um conceito de serviço por ele tributável, qual seja a prestação onerosa de um fazer em favor de outrem, sem que se constitua relação trabalhista, e estipulou que tais serviços deveriam ser definidos por Lei Complementar.

A Lei Complementar balizadora do ISS é a nº. 116/2003. Portanto, para que uma atividade possa atrair a incidência de ISS é indispensável que esta esteja discriminada na lista de serviços a ela anexo. Entretanto, não é suficiente que uma atividade conste ali inserida para ser passível de tributação, é preciso que esta atividade se encaixe no conceito constitucional de serviço, não possuindo o legislador complementar o condão de alterar a essência do que a Constituição Federal entende como serviço.

Em decorrência disso, verificou-se que a inserção, pela Lei Complementar 157/2017, de atividade de *streaming*, que consiste na “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet” não se mostra juridicamente legítima e apenas revela verdadeiro afã estatal em ampliar sua capacidade arrecadatória.

Isso porque tal atividade não é compatível com o conceito constitucional de serviço, pois não evolve uma obrigação de fazer das empresas de *streaming* em favor do usuário final, mas sim uma obrigação que se assemelha a obrigação de dar.

Com efeito, as empresas de *streaming* exploram os direitos autorais sobre o conteúdo digital, disponibilizando-o para acesso em sua plataforma através de licenças de uso temporário. Essa concessão de uso se assemelha, em muito, à locação de bens móveis, atividade não alcançada pelo ISS, conforme a Súmula Vinculante nº. 31.

Concluiu-se, ainda, que a atividade de *streaming* tampouco revela prestação onerosa de serviço de comunicação sobre o qual incidiria o ICMS-Comunicação, pois não resta configurado serviço de comunicação.

Isso porque para que fosse assim configurado, seria necessário que as empresas de *streaming* dispusessem de meios físicos que possibilitassem a concretização da comunicação, estas, entretanto, se limitam a ceder o direito de uso de obras de áudio e vídeo digitais perfeitamente acabadas.

Diante disso, confirmou-se a hipótese de que a despeito de haver a previsão legal de incidência de ISS sobre as atividades de disponibilização de som e vídeo pela internet desempenhadas pelas empresas de *streaming*, está se extrapolando a competência tributária municipal, incorrendo em patente inconstitucionalidade, pois estas atividades não são abarcadas pelo conceito de serviço acolhido pela Constituição Federal.

Como é certo que a revolução digital introduz diariamente na sociedade novos fatos, é necessário que o Direito Tributário remodele seu arquétipo para que possa amparar de maneira adequada tais inovações. O cinquentenário sistema tributário nacional parece não mais comportar em suas normas os novos paradigmas trazidos pela tecnologia que insere na realidade negócios até então inimagináveis.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- ANGEIROS, Luciana. **Tributação dos provedores de acesso à internet**". In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). **Internet: o direito na era virtual**. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 240
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 729.
- BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS, do texto à norma: doutrina e jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; e ANDRADE, Alberto Guimarães. **Provedor de internet e o ICMS**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 112. São Paulo: Dialética. 2005, p. 105.
- BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 775.
- CARRAZA, ROQUE ANTONIO. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 105.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva. p. 411.
- JARDIM NETO, José Gomes. Os produtos digitais na internet e o ICMS. In: In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). **Internet: o direito na era virtual**. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 10.
- JENSEN, Jennifer. **US – The disparate state and local tax treatment of digital streaming services**. In: PwC, ebusiness and ecommerce, In Year 2015 and beyond. EUA, 9/9/2015.

Disponível em: <<http://ebiz.pwc.com/2015/09/us-the-disparate-state-and-local-tax-treatment-of-digital-streaming-services-2/>>. Acesso em 12 nov. 2017.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviço na Constituição**. São Paulo: RT, 1985, p. 177.

LESSIG, L. **Free Culture: How big media uses technology and the law to lock down culture and control creativity**. [s.l.] Penguin, 2004

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

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – aspectos teóricos e práticos (atualizado com a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003)**, 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2003.

MULERIKKAL, J. P.; KHALIL, I. **An Architecture for Distributed Content Delivery Network**. 2007 15th IEEE International Conference on Networks, 2007.

MORAES, Bernardo Ribeiro de, **Doutrina e Prática do ISS**, São Paulo: RT, 1975, p. 81-85; 97-101; 107; 153-154; 425-429.

MORAES, Thiago Guimarães. **Atores regulatórios do Streaming e o sistema de direitos autorais brasileiro**. Brasília, 2016. Disponível em: http://bdm.unb.br/bitstream/10483/16026/1/2016_ThiagoGuimaraesMoraes_tcc.pdf. Acesso em: 11 de novembro de 2017.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 140.

RICHARDSON, J. H. **The Spotify Paradox: How the Creation of a Compulsory License Scheme for Streaming On-Demand Music Platforms Can Save the Music Industry**. UCLA Entertainment Law Review, v. 22, n. 1, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SCHUMPETER, Joseph. **Die Krise des Steuerstaats**. Graz, Leipzig: Verlag Leuschener & Lubensky, 1918, passim.

SAKTHIVEL, M. **Webcasters' protection under copyright - A comparative study.** *Computer Law and Security Review*, v. 27, n. 5, 2011

SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. **Novas tecnologias e a necessidade de reforma tributária.** *Conjur*, 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-jan-20/daniel-correa-novas-tecnologias-exigem-reforma-tributaria>. Acesso em: 14 de novembro de 2017.

WHITE A. R.; COOPER, K. Streaming and Downloading: Technology, Economics and Popularity. In: **"The Streaming Revolution in the Entertainment Industry"**. Editado por Marcelo Goyanes e Jeff Liebenson. International Association of Entertainment Industry. Londres: FRUKT, 2015.

LEGISLAÇÃO E JURISPRUDÊNCIA

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Códigos Saraiva. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. **Lei n. 116/2003.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm . Acesso em nov. 2017.

_____. **Lei n. 157/2016.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm. Acesso em nov. 2017.

_____. **Lei n. 5.172/1966.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em nov. 2017.

_____. **Decreto-Lei n. 195/1967.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De10195.htm. Acesso em nov. 2017.

_____. **Decreto-Lei n. 406/1969.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De10406.htm. Acesso em nov. 2017.

_____. **Lei n. 9.472/1997.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9472.htm. Acesso em nov. 2017.

_____. **Lei n. 9.610/1998.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9610.htm. Acesso em nov. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE **138.284-8**, Rel. Min. Carlos Veloso, DJ 28-08-1992. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000112595&base=baseA cordaos>. Acesso em out. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE **177.137**, Rel. Min. Carlos Veloso, DJ 18-04-1997. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000099253&base=baseA cordaos>. Acesso em out. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE **361.829**, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 02/03/2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000165867&base=baseA> cordaos. Acesso em out. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp **1.111.234**, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 24/02/2010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1111234&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em out. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE **116121**, Rel. Min. Octávio Gallotti, DJ 25/05/2001. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1474346>. Acesso em nov. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE **6517039**, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 24/04/2017. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4117105>. Acesso em out. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE **602295**. Relator Ministro Roberto Barroso. DJ 23/4/2015. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000268570&base=baseA> cordaos. Acesso em out. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE **623226**. Relator Ministro Marco Aurélio. DJ 01/02/2011. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000171132&base=baseA> cordaos. Acesso em out. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE **626706**. Relator Ministro Gilmar Mendes. DJ 24/09/2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000169184&base=baseA> cordaos. Acesso em out. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE **758697**. Relator Ministro Joaquim Barbosa. DJ 06/04/2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000308417&base=baseA> cordaos. Acesso em out. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE **446003**. Relator Ministro Celso de Mello. DJ 04/08/2006. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000091898&base=baseA> cordaos. Acesso em out. 2017.