**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

**PUC-SP**

**Raphaela Sandrinne Marques Sanches**

# A MATERIALIDADE CONSTITUCIONAL DO ISS E A TRIBUTAÇÃO DE *STREAMING*

***(Item 1.09 da Lista de Serviços da Lei Complementar 116/03)***

**DIREITO TRIBUTÁRIO**

**São Paulo**

**2019**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

**PUC-SP**

**Raphaela Sandrinne Marques Sanches**

# A MATERIALIDADE CONSTITUCIONAL DO ISS E A TRIBUTAÇÃO DE *STREAMING*

***(Item 1.09 da Lista de Serviços da Lei Complementar 116/03)***

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em Direito Tributário, sob a orientação da Professora Dra. Iris Vania Santos Rosa.

**São Paulo**

**2019**

**BANCA EXAMINADORA**

_____

_____

_____

Dedico o trabalho desenvolvido ao meu filho Pedro Sanches e ao meu esposo Tiago Sanches.

## RESUMO

O estudo desenvolvido versa sobre a materialidade constitucional do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e a tributação das transmissões de dados via tecnologia *streaming* nos moldes do item 1.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 – incluído pela Lei Complementar nº 157/16. São abordados temas inerentes ao Sistema Constitucional Tributário, a Supremacia da Constituição Federal no ordenamento pátrio, definição sobre em que consiste a tecnologia *streaming* e análise do conceito jurídico e econômico da materialidade do ISS, buscando o exame sobre a viabilidade de tributação de transmissões de dados via tecnologia *streaming* perante o cenário jurídico atual à luz dos preceitos Constitucionais.



Palavras chaves: Lei Complementar n.º 116/03; Item 1.09 da lista de serviços; *Streaming;* ISS; materialidade constitucional.

**ABSTRACT**

The study deals with the constitutional materiality of the Tax on Services of Any Nature (ISS) and the taxation of data transmission via streaming technology in accordance with item 1.09 of the list of services annexed to Complementary Law 116/03 - included by Complementary Law No. 157/16. Issues inherent to the Constitutional Tax System are addressed, the Federal Constitution supremacy in the homeland order, definition of what streaming technology consists of and analysis of the legal and economic concept of ISS materiality, seeking to examine the feasibility of taxing data transmissions. via streaming technology before the current legal scenario in light of the Constitutional precepts.

Keywords: Complementary Law 116/03; Item 1.09 of the list of services; Streaming; ISS; constitutional materiality.

**SUMÁRIO**

**INTRODUÇÃO** ..... 13

**1. O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO** ..... 14

1.1 SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL ..... 14

1.1.1 Repartição Constitucional da Competência Tributária ..... 16

1.2 A FUNÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO ..... 19

1.2.1 O termo *"definidos em lei complementar"* ..... 22

1.2.2 Taxatividade da Lista de Serviços x Princípio da Autonomia Municipal ..... 26

1.3 GENERALIDADES SOBRE DIREITO TRIBUTÁRIO ..... 37

**2. A TECNOLOGIA *STREAMING*** ..... 43

2.1 NOÇÃO HISTÓRICA SOBRE A TECNOLOGIA *STREAMING* ..... 43

2.2 O QUE É TECNOLOGIA *STREAMING* ? ..... 44

**3. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA** ..... 53

3.1 CRITÉRIO MATERIAL DO ISS À LUZ DA CONSTITUIÇÃO ..... 53

3.1.1 Relato histórico do ISS nas Constituições ..... 53

3.1.2 O critério material do ISS delineado na Constituição Federal ..... 55

3.2 CONCEITO JURÍDICO DE SERVIÇOS ..... 59

3.2.1 Noções gerais sobre o conceito jurídico de serviços ..... 59

3.2.2 Noções gerais sobre a classificação de serviços em obrigação de fazer ..... 62

3.2.3 Análise exemplificativa: *streaming* e o conceito de serviços (obrigações) ..... 71

3.2.4 Análise exemplificativa: *streaming* e o objeto contratado (obrigações) ..... 74

3.3 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS ..... 80

**4. ANÁLISE DA APLICABILIDADE DO ITEM 1.09 NAS TRANSMISSÕES DE DADOS VIA *STREAMING*** ..... 87

**CONCLUSÃO** ..... 106

**REFERÊNCIAS** ..... 110

# INTRODUÇÃO

No ano de 2016 foi editada a Lei Complementar nº 157/16 introduzindo ao rol de serviços listados na Lei Complementar n º 116/03 o item 1.09 que prevê a tributação por meio de ISS sobre a disponibilização, sem cessão definitiva de conteúdos áudios, vídeo, imagem e texto por meio da *internet.*

Ante a alteração introduzida no ordenamento vigente, foram levantadas diversas questões na seara jurídica, especialmente no que tange a constitucionalidade da referida previsão.

A Constituição Federal é a norma Suprema do ordenamento, é aquela que valida todo o sistema normativo existente, regulando dentre outras questões, o poder de tributar, estabelecendo prerrogativas e limites ao ente político no exercício da função arrecadatória, garantindo a segurança jurídica e salvaguardando os direitos e garantias fundamentais do contribuinte.

Pautando-se nessa sólida assertiva, foram empenhados esforços na análise da possibilidade de tributação de disponibilização/transmissão de dados via *streaming* nos moldes previstos no item 1.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03 ante o critério material do ISS constitucionalmente delineado.

# 1. O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

## 1.1 SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A Constituição é a norma suprema do sistema jurídico, é o mandamento normativo mais importante de um Estado, consistindo em um complexo de normas positivadas e princípios expressamente previstos e/ou implicitamente verificados, os quais refletem os valores da sociedade que a constituiu, estipula a estrutura organizacional do país, determina os entes competentes para criação de leis e a forma pela qual devem ser criadas, determina as competências tributárias e as materialidades possíveis de tributação, sobretudo estabelece os direitos e garantias fundamentais, regula as normas basilares de convivência de humana, sendo, portanto, o fundamento de validade de todas as outras normas existentes no sistema jurídico, sendo, portanto, soberana.

Nessa toada, ensina Paulo Bonavides

> **As Constituições existem para o homem e não para o Estado; para a Sociedade e não para o Poder**. Robespierre, sem embargo da insânia revolucionária que o acometeu nos dias do Terror, proferiu uma verdade lapidar quando disse: 'A Declaração de Direitos é a Constituição de todos os povos.'[1] (grifamos)

Em linhas gerais, sabemos que as Constituições no que diz respeito a sua mutabilidade podem ser classificadas como *rígidas, semirrígidas, flexíveis e inalteráveis.* A Constituição de 1988 adotou a forma rígida, isto é, consta do texto Magno a previsão de procedimentos mais rigorosos para a realização de alterações em seu texto normativo em comparação com as demais normas infraconstitucionais, o que, segundo Paulo Bonavides, lhe confere estabilidade e rigidez tornando seu conteúdo superior às demais normas infraconstitucionais, estabelecendo a supremacia do Texto Constitucional em relação ao sistema jurídico por inteiro, alçando suas normas ao patamar de maior expressão jurídica do país, vejamos:

> As Constituições rígidas, sendo Constituições em sentido formal, demandam um processo especial de revisão. Esse processo lhes confere estabilidade ou rigidez bem superior àquela que as leis ordinárias desfrutam. Daqui procede

[1] "La Declaration des Droits est la Constitution de tous les Peuples...", Robespierre, *Moniteur*, t. XVI, p. 464, *apud* A. Esmein, *Éléments de Droit* Constitucionnel, 7ª ed., I, p. 596, *apud* BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direiro Constitucional** – 25ª ed., atual. – São Paulo: Malheiros Editores, 2010, página 298.

> pois a supremacia incontrastável da lei constitucional sobre as demais regras de direito vigente num determinado ordenamento. Compõe-se assim uma hierarquia jurídica, que se estende da norma constitucional às normas inferiores (leis, decretos-leis, regulamentos etc.), e a que corresponde por igual uma hierarquia de órgãos.
> A consequência dessa hierarquia é o reconhecimento da 'superlegalidade constitucional', que faz da Constituição a lei das leis, a *Lex legum*, ou seja, a mais alta expressão jurídica da soberania.[2]

Sacha Calmon Navarro Coêlho explica que "*temos então, como ápice do sistema tributário, a Constituição. A partir dela, de cima para baixo, os entes normativos extraem os seus respectivos fundamentos de validez. O sistema é piramidal*"[3]

Reforçando o supra transcrito, o professor Roque Antonio Carraza esclarece que a Constituição Federal alberga o fundamento de validade de todas as *manifestações normativas* do país, e, dentre outras funções, estipula a competência e o procedimento para formulação das demais normas jurídicas, vejamos:

> (...) A Constituição Federal é, como se sabe, a norma fundamental do nosso sistema jurídico. Ocupa, dentro da chamada *pirâmide jurídica*, posição de inconteste supremacia, tanto que dá *fundamento de validade* a todos as manifestações normativas não só do Estado, como das pessoas, físicas ou jurídica, que se encontram sob sua tutela. Além disso, indica (*i*) o modo de produção das demais normas jurídicas do ordenamento e (*ii*) quem tem competência para editá-las. (...) [4]

Roque Antonio Carrazza leciona que o intérprete jurídico deverá sempre operar orientado pelos princípios constitucionais, mesmo nas situações jurídicas mais corriqueiras, vez que tanto a edição como a interpretação de todas as demais normas infraconstitucionais estão subordinadas aos preceitos supremos, os quais carregam os valores substanciais de uma sociedade, vejamos:

> (...) **Dentro da Constituição Federal** existem **normas jurídicas mais e menos importantes**. As **mais importantes são as que veiculam *princípios***, por isso mesmo *princípios constitucionais*. **Estes, sobrepairam as outras**

---

[2] BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. – 25ª ed., atual. – São Paulo: Malheiros Editores, 2010, página 296.

[3] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, 1940 – **Manual de direito tributário**. – 1ª ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2000, página 226

[4] CARRAZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. – São Paulo: Noeses, 2010, página 35.

> **normas constitucionais porque, com seu maior grau de abstração, veiculam as diretrizes do ordenamento jurídico**. (...) [5] (grifamos)

E complementa

> (...) na análise de qualquer problema jurídico, por mais trivial que seja (ou aparente ser), deve-se, preliminarmente, buscar as culminâncias dos grandes princípios constitucionais, a fim de verificar em que direção apontam.
> Nenhum ato normativo (pouco importa ser veiculado por meio de lei, decreto, portaria, provimento etc.) poderá prevalecer se em descompasso com eles.(...) **Em suma, os princípios constitucionais exercem função importantíssima dentro do ordenamento, já que orientam, condicionam e iluminam a edição e a interpretação das demais normas jurídicas, inclusive as de conteúdo tributário**. [6] (grifamos)

Desta forma, ante ao supra redigido, é possível concluir que a Constituição Federal de 1988 é a ordem jurídica máxima da sociedade brasileira, está no topo da pirâmide normativa, da qual decorrem todas as demais normas infraconstitucionais que devem estar em conformidade com o texto supremo.

Guiando-se por esse entendimento, cumpre pontuar que assim como em todas as áreas do Direito, o Direito Tributário também encontra-se subordinado à supremacia Constitucional, razão pela qual todo e qualquer feito infraconstitucional deverá ser orientado pelos preceitos da Carta Magna, de maneira que, em se tratando da esfera tributária, para fins de desenvolvimento do presente trabalho, são princípios orientadores mandatórios, dentre outros, a isonomia, o pacto federativo, a autonomia municipal, a capacidade contributiva, a estrita legalidade e a segurança jurídica.

### 1.1.1 Repartição Constitucional da Competência Tributária

A Constituição Federal não cria ou institui o tributo, mas fixa a competência tributária para sua instituição, bem como estabelece as materialidades tributárias passíveis de tributação pelos entes federativos.

---

[5] CARRAZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. – São Paulo: Noeses, 2010, página 36.

[6] CARRAZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. – São Paulo: Noeses, 2010, página 37.

Aires F. Barreto afirma categoricamente que a Constituição Federal fixa as competências tributárias de modo rigoroso e exaustivo, e, somente ela possui o poder de dispor sobre a referida matéria, sendo totalmente inconcebível qualquer tentativa do legislador infraconstitucional operar de modo diverso ao previsto na Carta Magna, vejamos:

> É unânime nossa mais autorizada doutrina ao afirmar ser a própria Constituição que atribui e reparte competências tributarias. Nenhum estudioso da Constituição jamais extraiu conclusão diversa. É a Carta Magna que discrimina as competências tributárias, ao outorgá-las às pessoas políticas; **no seu texto estão indicados, rigorosa e exaustivamente, os critérios para identificação das respectivas esferas da competência tributária atribuídas a cada uma das pessoas políticas.**
> **Por isso, equivocam-se ou enleiam-se em perplexidades insolúveis todos os que – no plano da aplicação – se distanciam do Texto Constitucional.** Esta matéria está entre as que a Constituição regula de forma rígida e esgotante, de modo a não deixar ao legislador infraconstitucional nenhuma possibilidade de, sobre ela, dispor.
> **É inteiramente descabida, pois, a busca de critérios ou parâmetros definidores das competências tributárias em normas que não sejam da própria Constituição** (grifamos) [7]

Depreende-se do supra transcrito que o tema afeto a competência tributária constituí núcleo essencial de validade das normas instituidoras dos tributos, isso porque a materialidade dos tributos encontra-se delineada na Constituição Federal, de modo que ainda que outro tipo normativo estabeleça normas gerais sobre o Direito Tributário, o ente político deverá no exercício da competência que lhe foi outorgada observar os mandamentos e limites afixados no texto Maior.

Nesse rumo, o professor Roque Antonio Carrazza explica que *"a importância do assunto avulta, na medida em que **a Constituição**, ao demarcar as competências tributárias, também **indica o 'conteúdo semântico mínimo' de cada tributo** (...)"*[8] *(grifamos)*, portanto, segundo o autor é ineficaz procurar nas normas infraconstitucionais as diretivas para a criação em abstrato dos tributos, isso porque, as referidas normas infraconstitucionais *"(...) quando muito, explicitam o que, proventura, já se encontra implícito na Constituição. Nada de substancialmente novo, porém, lhe podem agregar ou subtrair."* [9]

---

[7] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 25.

[8] CARRAZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. – São Paulo: Noeses, 2010, página 39.

[9] CARRAZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária.** – São Paulo: Noeses, 2010, página 41.

Aires F. Barreto afirma que "*a Constituição não cria hipóteses de incidência**. Limita-se a descrever o perímetro**, a estabelecer* ***os limites dentro dos quais pode atuar o legislador no exercício da competência**, **na criação das hipóteses de incidência, instituindo o tributo mediante edição de lei**."*[10] (grifamos) , isto é, os limites ao poder de tributar estão bem desenhados na Constituição Federal, os quais devem sempre prevalecer, sob pena de inconstitucionalidades.

Nessa toada, citando reflexão realizada por Souto Maior Borges, Aires F. Barreto explica que embora a Constituição não fixe a hipótese de incidência do tributo, não está incorreto dizer que a Constituição apresenta a materialidade do tributo a ser instituído pelos entes políticos competentes, concluindo que é na própria Constituição que se inicia o processo de criação do tributo, vez que é na Carta Magna que está delineada a materialidade do tributo a ser instituído pelo ente político competente, vejamos:

> Se, de um lado, cabe a afirmação de que a Constituição não descreve as hipóteses de incidência dos tributos, de outro, **não é menos certo que, ao distribuir competências, procede à descrição dos campos materiais, dentro dos quais os legisladores ordinários exercitarão as competências recebidas**. Diante disso, temos por escorreita a afirmação de Souto Maior Borges, no sentido de que **o processo de criação de tributo tem início na própria Constituição.**[11] (grifamos)

Ante as lições supra consignadas, depreende-se que matéria atinente a repartição constitucional de competência tributária é tratada de modo rígido e exaustivo pela Carta Magna.

Outrossim, tem-se que a referida matéria determina o núcleo semântico mínimo de cada exação, de modo que a edição e interpretação das normas infraconstitucionais encontram-se impreterivelmente subordinados aos cânones constitucionais.

---

[10] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 28.

[11] BORGES, Souto Maior. "A Fixação em Lei Complementar das Alíquotas Máximas do Imposto sobre Serviços", *Projeção – Revista Brasileira de Tributação e Economia* nº 10, ano I, agosto de 1976 *apud* BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 30.

## 1.2 A FUNÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Estabelece o artigo 146 da Constituição Federal, o seguinte, *in verbis:*

> 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)
> (...) (grifamos)

O professor Paulo de Barros ensina que a Constituição quando da estruturação da República Federativa Brasileira conferiu autonomia aos entes federativos, conferindo-lhes competência para tratar de temas de interesse de suas respectivas esferas de autonomia, de modo que em se tratando de temas de interesse de todos, isto é, a nível nacional, conferiu à União e ao Congresso Nacional *função dúplice* consistente na representação da União enquanto unidade federativa e na representação da República Federativa do Brasil enquanto Estado, razão pela qual o discernimento entre os atos normativos federais e nacionais deve ser realizado mediante análise do conteúdo normativo editado e não em razão da pessoa autorizada a fazê-lo, vejamos:

> A Carta Magna, ao estruturar a República brasileira como sistema federativo de governo, imprimindo autonomia às pessoas jurídicas de direito público interno, representadas pela União, estados, Distrito Federal e Municípios, atribuiu função dúplice ao Presidente da República e ao Congresso Nacional: representar a União e, simultaneamente, a República Federativa do Brasil. **Essa é a razão pela qual a distinção dos atos normativos federais e nacionais não se faz por meio do exame da autoridade que os expediu, mas pelo seu conteúdo: se de interesse da pessoa política de direito**

> **interno denominada União, trata-se de 'norma federal'; se relevante para todo o País, está-se diante de 'norma nacional'**. (...) [12]

Depreende-se do supra citado que a norma complementar em matéria de Direito Tributário possui caráter nacional, isto é, vincula todas as unidades federativas da República Federativa do Brasil (União, Estado, Distrito Federal e Municípios).

Regina Helena Costa explica sobre a intensa discussão existente na doutrina no que tange a função desempenhada pela Lei Complementar em matéria tributária, derivando deste debate duas correntes doutrinárias, quais sejam: corrente *tricotômica* e corrente *dicotômica*.

A autora trata brevemente sobre as referidas teorias, explicando que a corrente ***tricotômica*** *"(...) sustenta competir à lei complementar* ***dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária****,* ***regular as limitações constitucionais ao poder de tributar*** *e* ***estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária****(...)."* [13] (grifamos)

No que tange a corrente ***dicotômica,*** a autora assevera que esta corrente "*(...) preconiza que a lei complementar deve dispor sobre* ***normas gerais em matéria de legislação tributária****, as quais, por sua vez, vão dispor sobre conflitos de competência e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. (...)."*[14] (grifamos)

Regina Helena Costa ensina que normas gerais podem ser entendidas como aquelas que hospedam princípios e diretrizes fundamentais aplicáveis à todas as pessoas políticas, isto é, são normas que buscam ***uniformidade de regime jurídico***, sendo, portanto, vedado dispor sobre questões específicas atinentes a competência tributária concedida pela Constituição Federal a determinado ente político, posto que são temas pertencentes as suas próprias

[12] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015, página 796

[13] COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional** – 5. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2015, páginas 45 e 46.

[14] COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional** – 5. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2015, páginas 45 e 46.

autonomias, as quais encontram respaldo e fundamento de validade direto da Constituição Federal.[15]

Desta forma, as normas gerais *"(...) não poderão, jamais, versar sobre minudências típicas da lei ordinária de cada pessoa política.* ***Sua função é apenas de caráter declaratório, explicitadora da Constituição, nunca inovadora."*** [16](grifamos)

Ives Gandra Martins sobre a função da Lei Complementar no sistema jurídico tributário explica que :

> A maioria da doutrina e a jurisprudência, todavia, consagraram a tríplice função, ou seja, a de estabelecer normas gerais, eliminar conflitos de competência e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. (...) Em direito tributário, como, de resto, na grande maioria das hipóteses em que a lei complementar é exigida pela Constituição, **tal veículo legislativo é explicitador da Carta Magna**. **Não inova, porque senão seria inconstitucional**, **mas complementa, tornando clara a intenção do constituinte**, assim como o produto de seu trabalho, que é o princípio plasmado no Texto Supremo. (...) **É, portanto, a lei complementar norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles.** [17]

Assim, ante ao supra registrado, infere-se que a Lei Complementar inserida no artigo 146 da Constituição Federal, em vista do seu caráter nacional, deve estar orientada pela busca da homogeneidade jurídica na aplicação das normas de Direito Tributário, devendo estabelecer regras gerais que visem à prevenção de conflitos de competência, consistindo em uma espécie normativa explicitadora dos mandamentos insertos na Constituição, não podendo com ela divergir ou inovar, bem como não sendo permitido cuidar de temas específicos relacionados à competência tributária dos entes políticos.

---

[15] COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional** – 5. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2015, páginas 45 e 46.

[16] COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional** – 5. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2015, página 46.

[17] MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O sistema tributário na Constituição**; co-atualizador Rogério Gandra Martins. – 6. Ed., atual. e aum. – São Paulo: Saraiva, 2007. páginas 121, 123, 124.

1.2.1 O termo "*definidos em lei complementar"*

Estabelece o artigo 156, III, do Texto Maior que *"(...) compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar."(grifamos)*

Conforme se verifica na Constituição Federal, a primeira vista, a definição de serviços ficou a cargo de lei complementar.

Interpretando o aludido inciso III, do artigo 156 da Carta Magna, Roque Antonio Carrazza indaga: " *Será que é a lei complementar que deve estabelecer quais os serviços tributáveis pelos Municípios?"* e responde:

> **Evidentemente, se levarmos em consideração apenas as palavras da lei, a resposta à pergunta supra será positiva**. Talvez por isso, a grande maioria dos doutrinadores sustenta que, diante da 'clareza' da parte final do art. 156, III, da CF, aos Municípios é facultado tributar, apenas, os serviços de qualquer natureza adnumerados em lei complementar. De fato, a interpretação gramatical só pode conduzir a este entendimento. (...) **Só se consegue desvendar o significado, o conteúdo e o alcance de uma norma jurídica com a interpretação sistemática, ou seja, levando em conta, no labor exegético, o ordenamento jurídico como um todo**. **É o que procuramos fazer, até porque o art. 156, III, em exame, não se apresenta, em nosso Direito, pairando sozinho no espaço jurídico, mas pelo contrário, entremostra-se em íntima conexão com outras normas e princípios (máxime com o da autonomia municipal, que sob nenhuma hipótese deve ser desconsiderado)**.[18] (grifamos)

De acordo com o supra transcrito, buscando afastar interpretação inadequada do comando inserto no artigo 156, III, da CF/88, este deve ser analisado sob a ótica de sistema, isto é, deve ser interpretado considerando todos os demais preceitos constitucionais, incluindo-se as normas e princípios expressos ou implicitamente verificados.

Para o professor Paulo de Barros, cabe a lei complementar amparar a delimitação do critério material do ISS, informando as atividades que adentram os limites de competência do ente político, sempre com obediência estrita a delimitação constitucional das competências tributárias, vejamos:

---

[18] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed., rev. , amp. e atual. até a Emenda Constitucional n. 72/2013. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. Páginas 1113 e 1114.

> (...) Compete à legislação de caráter nacional, portanto, auxiliar na delimitação do critério material do ISS, indicando quais atividades se inserem nos limites competenciais dessa pessoa política. **Tudo isso, por certo, com observância da rígida demarcação constitucional das competências tributárias.** (...) A lista de serviços veiculada por lei complementar (ou por documento normativo com força equivalente) serve para especificar ou delimitar a extensão do significado da locução 'serviços de qualquer natureza'. Assim, justifica-se dizer que, não obstante os principais vocábulos constantes da lista de serviços sejam substantivos, exercem função sintática adjetiva, qualificando atividades que, por estarem abrangidas pelo conteúdo semântico de 'serviços', são susceptíveis de tributação pelos Municípios [19] (grifamos)

Aliomar Baleeiro assevera que

> (...) **a lei complementar não pode ir além do que já está dito, expressa ou implicitamente, na Constituição**. Esta será violada por lei complementar que regule diversamente o que ela regulou. É o caso de inconstitucionalidade de lei complementar. **Complementa, mas não corrige nem inova.**[20] (grifamos)

Sacha Calmon Navarro Coêlho explicando sobre o relacionamento jurídico entre a Lei Complementar com a Constituição Federal, informa que "*a lei complementar na forma e no conteúdo só é contrastável com a Constituição (o teste de constitucionalidade se faz em relação à Superlei) e, por isso, pode apenas adentrar área material que lhe esteja expressamente reservada. (...)*". [21]

O autor também assevera que se a Lei Complementar "*(...) porventura cuidar de matéria reservada às pessoas políticas periféricas (Estado e Município), não terá valência. Se penetrar, noutro giro, competência estadual ou municipal, provocará inconstitucionalidade, por invasão de competência. (...)*"[22]. E explica que "*(...) a lei*

[19] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015, páginas 796 e 797.

[20] BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Dorense, 2010, página 48.

[21] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, 1940 – **Manual de direito tributário**. – 1ª ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2000, página 30.

[22] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, 1940 – **Manual de direito tributário**. – 1ª ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2000, página 30.

*complementar só é superior às leis ordinárias quando é o 'fundamento de validez' destas (...)"*[23].

Ante a estes ensinamentos, tem-se que para que a lei complementar possa ser fundamento de validade de outras leis, devem estar em pleno atendimento aos preceitos constitucionais.

Nessa toada, Aires F. Barreto pontua que a definição dos serviços tributáveis exercida pela Lei Complementar deveria cingir-se ao tratamento das exceções, isto é, daqueles serviços tributáveis por meio de ICMS, e não dedicar-se a definir a regra (os serviços tributáveis por ISS), isso porque, segundo explica o autor, o ISS é tributo cuja materialidade "serviços de qualquer natureza" possui fundamento de validade direto do Texto Maior, seu contorno é delineado na própria constituição, não comportando limitação por meio de lei infraconstitucional, ainda que complementar, vejamos:

> Assim, **a regra é a competência municipal; exceção é a estadual**. **É mais lógico requerer-se norma para definir a exceção do que para definir a regra**, especialmente quando a regra está tão clara no próprio Texto Constitucional (art. 156, III). É da técnica legislativa corrente que o geral, o abrangente 'qualquer' – por ser universal – não requer definição, a não ser delimitativa, como é o caso. **Daí ser lógico que 'definidos' serão os serviços tributáveis pelos Estados.**
> **A única forma de dispor sobre conflitos é definir, pelo menos, um dos termos possivelmente conflitantes**. Se é assim – se só é lógico entender que ' a definição' da lei complementar será a que considera as exceções – é descabido pretender que a definição seja da regra formulada em termos inequivocamente amplos e genéricos 'serviços de qualquer natureza', e não da exceção. **Este raciocínio põe à mostra a evidência de que, se algo deve ser definido, a definição só pode ser a da exceção, e não da regra. Assim, o termo 'definidos' só pode voltar-se para os dois serviços conferidos à competência dos Estados e do Distrito Federal, além daquelas atividades que, aos olhos do leigo, parecem serviço, mas, na verdade, se desenvolvem no bojo de operações mercantis**. **Registre-se, apenas para argumentar, que, se em tese duas interpretações são cabíveis, tem que prevalecer aquela que melhor e de modo mais esplendoroso assegura a eficácia dos magnos princípios constitucionalmente consagrados, como o da autonomia municipal, especialmente em matéria de decretação de seus tributos e da rigidez da discriminação de competências tributárias**. [24] (grifamos)

[23] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, 1940 – **Manual de direito tributário**. – 1ª ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2000, página 33.

[24] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, páginas 40 e 41.

Depreende-se da lição retro inserida que a expressão *definidos em lei complementar* constante do art. 156, III, da CF/88 comporta duas interpretações, sendo uma em que se assevera que caberá a lei complementar definir de modo geral quais são os serviços de qualquer natureza, mitigando a autonomia Municipal, se considerado que a materialidade do ISS está delineada na própria constituição, a qual não comportaria restrição ou inovação pelo legislador infraconstitucional.

E a segunda forma de interpretação do termo *definidos em lei complementar* se volta à compreensão de que caberá a lei complementar definir os serviços que possam eventualmente ocasionar conflitos de competência para fins de incidência tributária, isto é, aquelas atividades que a primeira vista, pareceriam serviços, mas, que em verdade relacionam-se com operações mercantis, além daquelas excepcionadas pela própria Constituição (artigos 156, III e 155, II).

Ainda de acordo com a lição retro transcrita, tem-se que a melhor interpretação é aquela que se coaduna com as demais normas e princípios Constitucionais, no caso em questão, a melhor interpretação seria aquela em que se preserva a autonomia Municipal, não transbordando ou restringindo da materialidade do tributo de ISS constitucionalmente delimitada, devendo imperar *"(...) repulsa categórica ao raciocínio de que definidos devem ser os inúmeros serviços de competência dos Municípios. (...) Só o colocar-se a tributação municipal dependendo do arbítrio do legislador complementar já mostra a erronia dessa orientação."*[25]

Isso porque, segundo defende o autor a Constituição não é um aglomerado de mandamentos ilógicos e desarmônicos, ao contrário, é o Texto rígido que apresenta um complexo normativo conexo, congruente e lógico, consolidado pelos seus princípios, dos quais constitui preceito basilar o princípio da autonomia Municipal, vejamos:

> (...) Deflui da Constituição (art. 30, III) que a competência tributária é instrumento da autonomia dos Municípios; ora, se, ao mesmo tempo entender-se que ela depende de lei complementar, editada pelo Congresso, ter-se-á motivação suficiente para evidenciar a contradição de alguns intérpretes, que querem atribuí-la ao Texto Constitucional. **A Constituição,**

[25] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 41.

> **consigna a mais conspícua doutrina, veicula um sistema, necessariamente coerente, harmônico e concatenado**. **Não é um amontoado de preceitos, mas uma organização sistemática, cujo critério de unificação e ordenação está nos seus princípios, dos quais a autonomia municipal é, evidentemente, basilar**.[26] (grifamos)

Citando frase de Rui Barbosa, o autor encerra raciocínio, do qual é possível inferir que não é lógico imaginar que a Constituição primeiro preceitua como princípio basilar conexo ao pacto federativo a autonomia Municipal e depois autoriza o legislador infraconstitucional a mitigá-la, restringi-la ou alargá-la, concluindo que reconhecer que os serviços de qualquer natureza serão definidos por meio de lei complementar resultará em uma contradição, pois "***se são de qualquer natureza, prescindem de definição; se são definidos, não serão jamais de qualquer natureza, mas, sim, os definidos***" [27] , vejamos:

> **É clássica a frase de Rui Barbosa, segundo a qual a Constituição 'não retira com a mão direita aquilo que deu com a mão esquerda'**. Admitir que os 'serviços de qualquer natureza' é que haverão de ser definidos importa *contradictio in terminis*. **Se são de qualquer natureza, prescindem de definição**; **se são definidos, não serão jamais de qualquer natureza, mas, sim, os definidos**. [28] (grifamos)

### 1.2.2 Taxatividade da Lista de Serviços x Princípio da Autonomia Municipal

No campo da autonomia Municipal, estabelece a Constituição Federal no Capítulo IV – *Dos Municípios*, artigos 29, I e 30, I e III o seguinte, *in verbis:*

> Art. 29. **O Município reger-se-á por lei orgânica**, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os **seguintes preceitos**:
> **I - eleição do Prefeito, do Vice-Prefeito e dos Vereadores,** para mandato de quatro anos, mediante pleito direto e simultâneo realizado em todo o País;

---

[26] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 41.

[27] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 41.

[28] BARBOSA, Rui *apud* BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 41.

> (...)
>
> Art. 30. **Compete aos Municípios:**
> **I - legislar sobre assuntos de interesse local;**
> (...)
> III - **instituir** e arrecadar **os tributos de sua competência**, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; (grifamos)

Aires F. Barreto explica que para que seja caracterizada a autonomia do ente Municipal deverá este contemplar três elementos essenciais, quais sejam, a criação e a arrecadação dos tributos que lhe são competentes (autonomia financeira), a eleição dos dirigentes do seu governo (autonomia política) e a edição de leis sobre assuntos de interesse local (autonomia administrativa), e segundo o autor observa-se nos artigos 29, I, e 30, I e III as características que fundamentam a autonomia Municipal, *in verbis* :

> O princípio da autonomia municipal expressa-se, especialmente, pelas disposições veiculadas nos arts. 29 e 30, da Constituição Federal. **O primeiro deles contempla a autonomia política**, outorgando ao Município o direito à eleição de Prefeito, Vice-Prefeito e Vereadores (inciso I), enquanto o art. 30, por seu inciso I, ao **atribuir aos Municípios competência para legislar sobre assuntos de interesse local, confere-lhe autonomia administrativa**. Esse mesmo dispositivo, em seu inciso III, **ao conceder-lhes competência para instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, contempla a autonomia financeira.**
> Tem-se, pois, nesses preceitos, o tripé que demarca a latitude da autonomia municipal: autonomia política, administrativa e financeira.
> Na atual Constituição, **o conceito de autonomia deve ser extraído das três características fundamentais**: **instituição e arrecadação dos tributos de sua competência**, **eleição dos seus governantes** e **organização administrativa de tudo quanto seja predominantemente de interesse local**. [29] (grifamos)

Nesse contexto, faz-se importante o registro no que tange a relevância que o princípio da autonomia municipal exerce dentro do ordenamento jurídico pátrio. Isso porque, conforme ensina Aires F. Barreto a Constituição Federal colocou a autonomia do Município *" (...) como um dos princípios fundamentais do sistema. E, se o é, estando acima de muitos princípios e, obviamente, acima de simples regras, é porque a afronta municipal implica, acarreta*

[29] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 9.

*intervenção federal no Estado-membro que a desrespeitar."*[30], tamanha a importância do referido princípio, e em conformidade ao que *"Kelsen ensina que a posição hierárquica de uma norma se mede pela importância da sanção que corresponda ao seu descumprimento; é dizer, a medida da reação da ordem jurídica em face de sua violação."*[31], resta nítido a excelência do aludido princípio.

Nesse rumo, fixa-se a premissa de que a autonomia municipal figura como princípio basilar do sistema constitucional sob a égide dos preceitos constitucionais, em especial ao pacto federativo e a repartição de competência tributária, e inicia-se a análise da natureza da Lista de Serviços constante da Lei Complementar 116/03, se deve ser tida como taxativa ou exemplificativa.

Segundo parte da doutrina e jurisprudência dos Tribunais Superiores a lista de serviços determinada pelo legislador complementar é taxativa, conforme se verifica no Informativo nº 0044 datado do ano de 1999 e o julgado datado do ano de 2008, ambos originários do E. STJ, restou assentado que a lista de serviços era taxativa e exaustiva, não comportando o emprego de analogia ou interpretação extensiva para obtenção de enquadramento de outras situações fáticas não previstas na referida lista, subordinando a atuação do ente político Municipal na instituição de ISS às previsões ali contidas, *in verbis*:

> **Informativo nº 0044 Período: 13 a 17 de dezembro de 1999.**
> **SEGUNDA TURMA**
> **ISS. LISTA DE SERVIÇOS. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA.**
> O Município de Niterói-RJ pretendia a cobrança de ISS sobre serviços técnicos especializados relativos à transferência de tecnologia. A Turma, apesar de não conhecer do especial, **entendeu que a Lista de Serviços do art. 8º do DL n.º 406/68 é taxativa e não sujeita à interpretação extensiva e analógica. Não estando expresso na Lista o trabalho desenvolvido pela recorrida, não há o dever ao recolhimento do ISS. REsp 35.164-RJ, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 16/12/1999.**[32] **(grifamos)**

[30] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 9.

[31] KELSEN *apud* BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 9.

[32] STJ: Disponível em : https://ww2.stj.jus.br/jurisprudencia/externo/informativo/?acao=pesquisar&livre=LISTA+DE+SERVI%C7OS+TAXATIVA&operador=e&b=INFJ&thesaurus=JURIDICO&p=true. Acesso em 12/08/2019.

> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ISS. AGENCIAMENTO MARÍTIMO. NÃO-INCIDÊNCIA. LISTA DE SERVIÇOS DO DL Nº 406/68, ALTERADO PELA LC Nº 116/2003. TAXATIVIDADE. NÃO-CABIMENTO DE APLICAÇÃO ANALÓGICA. TRIBUTAÇÃO DEVIDA A PARTIR DA EDIÇÃO DA LC Nº 116, DE 31/07/2003. PRECEDENTES DESTA CORTE SUPERIOR E DO COLENDO STF.
> 1. Agravo regimental contra decisão que deu parcial provimento a recurso especial.
> 2. O acórdão a quo entendeu pela incidência do ISS nos serviços de agenciamento marítimo da parte recorrente.
> 3. **Pacífico o entendimento nesta Corte Superior e no colendo STF no sentido de que a ?lista de serviços? prevista no DL nº 406/68, alterada pelo DL nº 834/69 e pela LC nº 56/87, é taxativa e exaustiva e não exemplificativa, não se admitindo, em relação a ela, o recurso da analogia, visando a alcançar hipóteses de incidência distantes das ali elencadas, devendo a lista subordinar-se à lei municipal. Vastidão de precedentes**.
> 4. Com a edição da LC nº 116, de 31/07/2003, o agenciamento marítimo foi expressamente incluído o serviço no item 10.06, sendo, a partir de tal data, devido o ISS.
> 5. Agravo regimental não-provido.[33] (grifamos)

Em decisões posteriores, nota-se que ainda há no E. Tribunal Superior de Justiça o entendimento pela taxatividade da lista de serviços, no entanto, percebe-se a admissão de interpretação extensiva, buscando o encaixe de serviços que, embora não previstos na lista de serviços vigente, quando analisados em suas essências dão azo a conclusão de que guardam relação com o serviço previsto na referida lista, ainda que não encontre correspondência na nomenclatura utilizada pelo legislador complementar, *in verbis*:

> **Informativo nº 0405 Período: 31 de agosto a 4 de setembro de 2009.**
> **SEGUNDA TURMA**
> **ISS. SERVIÇOS BANCÁRIOS.**
> Quanto à incidência do ISS sobre serviços bancários, a jurisprudência do STJ já se consolidou no sentido de que **a lista de serviços anexa ao DL n. 406/1968 é taxativa, mas admite uma leitura extensiva de cada item com o escopo de enquadrar serviços correlatos àqueles previstos expressamente. Se assim não fosse, a simples mudança de nomenclatura de um serviço determinaria a não incidência do referido imposto.** Sucede que aferir a natureza de cada um dos serviços prestados pelo banco recorrente pelo confronto com as previsões constantes da retro citada lista resultaria no reexame das provas, expressamente vedado na sede especial pela Súm. n. 7-STJ. Precedente

[33] STJ - AgRg no REsp 1021960/RJ, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/05/2008, DJe 23/06/2008.

> citado: AgRg no Ag 577.068-GO, DJ 28/8/2006. **AgRg no Ag 1.082.014-PB, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 1º/9/2009.**[34]

> TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. ATIVIDADES BANCÁRIAS. ENQUADRAMENTO DAS ATIVIDADES NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003. POSSIBILIDADE DE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA.
> REVISÃO DAS CONCLUSÕES ADOTADAS NA ORIGEM. SÚMULA 7/STJ. ANÁLISE DA DIVERGÊNCIA PREJUDICADA.
> **1. Conforme a pacífica jurisprudência do STJ, a Lista de Serviços anexa à LC 116/2003 é taxativa, mas admite interpretação extensiva para enquadrar casos em que o serviço se apresenta sob outra nomenclatura.**
> 2. O Tribunal de origem, com base nos elementos de convicção, consignou que as atividades exercidas pelo recorrente se encontram sujeitas ao pagamento de ISS na forma prevista na lista anexa à Lei Complementar 116/2003.
> 3. In casu, rever tal entendimento, com o objetivo de acolher a pretensão recursal acerca da não incidência do ISS sobre as atividades por ele realizadas, demanda revolvimento de matéria fática, o que é inviável em Recurso Especial, à luz do óbice contido na Súmula 7/STJ.
> 4. "A incidência da Súmula 7/STJ também inviabiliza a análise da divergência jurisprudencial, tendo em vista a falta de similitude fática entre os acórdãos confrontados" (AgInt no REsp 1.694.819/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 11.6.2018).
> 5. Recurso Especial não conhecido. (grifamos) [35]

Nesse contexto, Aires F. Barreto assevera que a própria previsão contida no artigo 1º, §4º da Lei Complementar 116/03 afasta o enaltecimento do argumento que defende a taxatividade da lista de serviços, isso porque, conforme ensina o professor, a modificação de nomenclatura dos serviços previstos na lista não impedirá a tributação de serviços análogos aos fixados pelo legislador complementar, *in verbis:*

> Convém ressaltar, por oportuno, a extrema utilidade do §4º, do art. 1º, da Lei Complementar 116/2003, que ao estabelecer que **a incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado**, **evita a glorificação da tese que consagra a taxatividade da lista de serviços**. A taxatividade da lista não pode ser levada ao extremo. Deveras, a mera alteração gramatical na nomenclatura de serviços constantes da lista, não significa por ao largo da tributação serviços correlatos àqueles previstos expressamente, **porquanto as leis municipais não são vinculadas por essa**

[34] STJ: Disponível em : https://ww2.stj.jus.br/jurisprudencia/externo/informativo/?acao=pesquisar&livre=LISTA+DE+SERVI%C7OS+TAXATIVA&operador=e&b=INFJ&thesaurus=JURIDICO&p=true. Acesso em 12/08/2019.

[35] STJ: REsp 1774744/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/12/2018, DJe 19/12/2018.

> **lista, não estando o legislador limitado ao serviços arrolados na Lei Complementar.**[36] (grifamos)

Para Roque Antonio Carrazza defende que,

> (...) é inconcebível aceitarmos que a chamada 'lista de serviços' seja taxativa. **Ela não pode ser taxativa**, **sob pena de** – como lucidamente observou Geraldo Ataliba – **termos de sustentar**, **contra todas as evidências jurídicas**, **que a União pode até mesmo esvaziar a competência que os Municípios receberam da Carta Constitucional** para tributarem, por via de imposto, os serviços de qualquer natureza[37] (grifamos)

E indaga se a lista de serviços é exemplificativa, concluindo que não, *"(...) **porquanto muitos dos tópicos nela contidos não aludem a serviços de qualquer natureza**"*[38] (grifamos), citando como exemplo a cessão de direito de uso de marcas e sinais de propaganda que são tidas como serviços, vez que inseridas na aludida lista de serviços, quando na realidade amoldam-se ao conceito de cessão de direitos.*"*[39]

Assim, em atenção as lições exaradas pelo professor Roque Antonio Carrazza, depreende-se que se a lista de serviços for considerada taxativa, além de permitir uma violação ao princípio constitucional da autonomia municipal, também implica a aceitação de que o legislador complementar está autorizado a definir como serviço aquilo que não o é, condicionando o ente Municipal a tributar aquilo que não é serviço e impedindo que este ente político eventualmente tribute serviço que não está previsto na aludida lista de serviços, isto é, a lei complementar estará restringindo e/ou transbordando de sua função normativa.

E mais, conforme o professor Roque Carrazza citou lúcida observação do professor Geraldo Ataliba, no sentido de que a adotar a taxatividade da lista de serviços, é defender o

---

[36] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, páginas 116 e 117.

[37] ATALIBA, Geraldo *apud* CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed., rev. , amp. e atual. até a Emenda Constitucional n. 72/2013. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. Página 1115.

[38] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed., rev. , amp. e atual. até a Emenda Constitucional n. 72/2013. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. Páginas 1115 e 1116.

[39] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 29ª ed., rev. , amp. e atual. até a Emenda Constitucional n. 72/2013. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. Páginas 1115 e 1116.

insustentável argumento de que a União está autorizada à esvaziar a competência Municipal outorgada pela Constituição.[40]

Nesse cenário, o professor Roque Antonio Carrazza conclui que a lista é "*(...) apenas sugestiva e, por isso mesmo, perfeitamente dispensável, tanto pelo legislador municipal quanto pelo juiz e pelo administrador público"*[41], elucidando que *"(...) é manifestamente claro que a aptidão que o Município recebeu da Carta Suprema, de modo tão amplo, para instituir o ISS não pode ser atrofiada por nenhum ato normativo de inferior hierarquia (...), sob pena de insanável inconstitucionalidade."*[42]

Nessa senda, alinhando-se à compreensão de que a lista não pode ser tida como taxativa, seja em razão da autonomia Municipal, competência tributária, pacto Federativo, entre outras questões, tornando insustentáveis os argumentos de que a União poderia esvaziar a competência Municipal.

Regina Helena Costa defende que,

> (...) a lista de serviços veiculada pela lei complementar não exaure as espécies de serviços, cuja prestação é passível de tributação pelos Municípios. Acreditamos que, diante da autonomia política outorgada aos Municípios, tal lista, então, cumpre papel indicativo, de elucidação, não atuando para restringir sua competência tributária. [43]

Aires F. Barreto também afirma que a referida lista não pode ser tida como taxativa e elenca diversos entraves perante a Constituição se adotado referido entendimento, os quais reputa-se essenciais para ratificação do posicionamento fixado no presente trabalho, *in verbis*:

---

[40] ATALIBA, Geraldo *apud* CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed., rev. , amp. e atual. até a Emenda Constitucional n. 72/2013. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. Página 1115.

[41] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed., rev. , amp. e atual. até a Emenda Constitucional n. 72/2013. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. Página 1116.

[42] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed., rev. , amp. e atual. até a Emenda Constitucional n. 72/2013. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. Página 1116.

[43] COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional** – 5. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2015, página 417.

> Seja na doutrina, seja na jurisprudência, em ambas têm prevalecido interpretação que vê as listas de serviços como taxativas. Tem-se entendido que a lei municipal é vinculada por estas listas. Essa exegese, *data venia*, é contrária à Constituição, em suas mais fundamentais exigências. Abreviadamente, cabe assinalar que ela importa: **a) supor superioridade formal da União sobre o Município**; b) **supor hierarquia entre lei complementar e lei ordinária**; c) **entender que o Município não é autônomo, nem que o art. 30, da Constituição encerra um magno princípio constitucional**; d) **reputar não escrito o preceito do inciso III, do art. 30, do Texto Constitucional**; e) **entender que a Constituição tem preceitos que atribuem e outros que depois retiram o que foi atribuído**; **invalidando outorgas por ela mesma dadas;** f) **negar coerência e lógica ao sistema constitucional**; g) **admitir que a Constituição é flexível e pode ser alterada por lei complementar**; h) **entender que as competências tributárias, constitucionalmente estabelecidas, podem ser ampliadas, reduzidas ou até mesmo anuladas pela lei complementar**; i) **admitir que o Congresso pode suprimir (por omissão) a competência dos Municípios para criar o ISS**.
>
> Tal é o despropósito dessas premissas, que a tese que nelas se funda não pode prosperar, muito embora seja a dominante na jurisprudência e na doutrina.
>
> Em síntese: a lei complementar não pode criar hipóteses de incidência do ISS. Não obstante, a Lei Complementar 116/2003 elenca 40 itens que descreveriam os únicos serviços tributáveis pelo Município. Isto porque a doutrina tem aceito que esta lista é exaustiva, taxativa, influenciando, *data venia*, equivocadamente, o Poder Judiciário.[44] (grifamos)

Assim, ante todos os motivos retro elencados pelo professor Aires Barreto, merece destaque a meditação de que a aceitação da taxatividade da lista implica a afirmação de que falta concatenação lógica do sistema constitucional, isto é, admitir que a constituição é um amontoado de normas e princípios, sem quaisquer lógica e coesão, e assim como afirmado na citação supra elencada, seria entender que a Carta Magna fixa competências e depois as retira, apresentando-se como um texto normativo contraditório, desarmonioso, desconexo, irracional, inconsistente, o que evidentemente não se pode admitir.

Desta forma, pautando-se nas esclarecedoras lições acima registradas promovida pelo professor Aires Barreto, importa mais uma vez ressaltar que ao defender a taxatividade da lista de serviços, dentre outros motivos, estar-se-ia promovendo a admissão de que a Constituição brasileira é flexível e que, portanto, poderá ser alterada mediante lei complementar, verificando-se nessa atmosfera de defesa a direta violação não só aos preceitos básicos constitucionais, tais como o princípio da autonomia municipal, a repartição constitucional de competência tributária, o pacto federativo e a segurança jurídica, dentre

[44] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 115.

outros, mas também ao sistema constitucional considerado em sua totalidade, sobretudo a sua supremacia.

Sacha Calmon Navarro tratando de exemplos diversos em que há o que chama de avizinhamento de fatos geradores entres os tributos de IPI, ICMS e ISS, cada qual de uma esfera política distinta (federal, estadual, municipal), ensina que a Lei Complementar haveria de ter como objetivo a previsão de soluções de conflitos de competências entre as pessoas políticas, adotando a lista de serviços, neste caso natureza exemplificativa, vejamos:

> Os exemplos são inumeráveis. Todos eles trazem à baila o avizinhamento dos fatos geradores desses três impostos. O IPI federal, o ICMS estadual e o ISS municipal.
> Por isso pensamos que a missão do legislador sob a Constituição de 88, já que o dispositivo em análise fala em 'serviços definidos em lei complementar', **não se voltaria a fazer lista taxativa**. **Teria por meta, tão-somente, legislar para evitar conflitos de competências entre as pessoas políticas (art. 146, I, da CF).**
> **Nesse caso, conviria que a lista fosse *exemplificativa (numerus apertus)* para evitar o defeito de *restringir*, contra a Constituição, a competência do Município.**
> Em suma, **com o fito de prevenir conflitos, poderá o Congresso**, **se quiser,** (a) ***definir os serviços como obrigações de fazer***, (b) ***precisar os casos em que nas operações mistas é possível separar* (e só quando possível) mercadoria e serviços,** como na hipótese da concessionária de veículos que *vende peças* (ICMS) e presta serviços (ISS). E, por decorrência, (c) ***não fechar a lista*, deixando ao Município a possibilidade residual de legislar para exaurir os seus fatos jurígenos**. Uma lista taxativa (*numerus clausus)* autoritária e tutelar será insuportável, além de inconstitucional. [45] (grifamos)

No todo exposto, tem-se que a lista de serviços conquanto considerada pela jurisprudência como de natureza taxativa, *máxima vênia*, não se partilha dessa compreensão, isso porque entende-se que a expressão *definidos em lei complementar* não pode transbordar dos contornos constitucionalmente estabelecidos no que se refere a materialidade do tributo de ISS, sob pena de violação à repartição de competência tributária e a autonomia Municipal.

Constata-se que o termo *definidos em lei complementar* não autoriza o legislador complementar a definir como serviços aquilo que não o é, e se desta forma o fizer, estará em

[45] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, 1940 – **Manual de direito tributário**. – 1ª ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2000, páginas 216 e 217.

evidente desobediência ao Texto Supremo, devendo referida norma ser ejetada do ordenamento pátrio, posto que em desconformidade com o sistema constitucional brasileiro.

Em nota constante da obra de Aliomar Baleeiro atualizada pela professora Misabel Abreu Machado Derzi faz-se importante o registro de que não se pode perder de vista a função da lei complementar que é a de dirimir conflitos de competência, não lhe sendo autorizado violar autonomia municipal ou inovar no plano infraconstitucional em desalinho com as normas Supremas, *in verbis*:

> A **<u>função</u>** da lei complementar de normas gerais é destinada a dirimir conflitos de competência entre os entes políticos da Federação, não podendo ferir a autonomia municipal; restringe-se ou deveria restringir-se a definir os serviços tributáveis, por meio da formulação de conceitos abstratos e determinados, que especifiquem os critérios e notas úteis à sua identificação.**A lista, pela qual se enumeram taxativamente os serviços um a um, pecará por excesso ou por falta, atropelando a Constituição.** (...) Assim, a lista anexa ao Dec.-Lei nº 406, modificada pela Lei Complementar nº 56/87, inclui fatos que não configuram prestação de serviços como arrendamento mercantil, cessão de bens móveis, etc. **<u>Ceder um bem ou locá-lo não configura prestar serviço, à luz do Direito Civil. Se assim fosse, não haveria justificativa, como pretendem alguns, para na mesma lista não se incluir a locação de imóveis. Por que a locação de imóveis não consta da lista? Fica evidente que, quando nos socorremos de lista, nos falta um conceito mais consistente.</u>** [46] (grifamos)

Absorve-se do supra transcrito que a função a ser desempenhada pela lei complementar é a de prevenção de conflitos e que se a lista de serviços for tida como taxativa transgredirá o Texto Constitucional por excesso ou por falta, isso porque inclui-se na referida lista tanto situações fáticas que não são serviços, como poderá faltar-lhe previsão legal sobre fato que se enquadra na materialidade constitucional de serviço, tolhendo a atuação Municipal.

Outrossim, conforme bem observado na obra retro citada, sabendo-se que a cessão ou a locação de bens móveis não configuram prestação de serviços, no entanto, mesmo assim foram abrangidas pela lista de serviços, por qual razão a locação de bem imóvel também não foi abarcada pela referida lista, já que locação poderia ser tida como serviço? É nesta

[46] BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Dorense, 2010, página 493.

incoerência que se encontra a fragilidade no argumento de que cabe ao legislador complementar definir os serviços de qualquer natureza e encerrar-lhe lista taxativa.

Roque Carrazza esclarece que mesmo considerando aceitável que a lista seja taxativa, conquanto exista previsão na lista de serviços de determinada situação como serviço, mesmo não o sendo, é na Constituição Federal que se encontra os fundamentos de validade das previsões infraconstitucionais, ao passo que neste caso referida previsão não encontrará acolhida, vejamos:

> (...) a lei complementar definidora de serviços tributáveis, não diz a ultima palavra, quando dá à estampa a *Lista de Serviços* (ainda que - insistimos – a *Lista* seja havida por taxativa). Não. **Mesmo nesta hipótese, a última palavra já está dita pela Constituição Federal**. A previsão em lei complementar, por si só, não garante que se está em face de uma verdadeira prestação de serviço, tributável por meio de *ISS*.
> É que – tornamos a insistir – a lei complementar, ao cuidar do *ISS*, não poderá, por força do princípio da rigidez das competências tributárias, ir além do conceito de '*serviços tributáveis'*, constitucionalmente posto. [47]

Ante os ensinamentos retro elencados, consignam-se as seguintes indagações:

A lista considerada na jurisprudência como taxativa e responsável pela definição dos serviços de qualquer natureza anexa a Lei Complementar 116/03 constitui fundamento de validade da norma ordinária para fins de instituição do ISS ou representa uma inconstitucional violação à competência tributária Municipal, afrontando a autonomia do ente político, restringindo ou transbordando de sua competência quando insere como serviços situações fáticas que não são serviços ou quando deixam de prever fatos que se amoldam ao conceito de serviço delineado constitucionalmente?

É concedida autorização à lei complementar para, a pretexto de *"complementar"* o Texto Constitucional lhe alcançando o sentido, introduzir na seara jurídica conceito *"definidor"* de serviços, mesmo que a referida atuação implique inovação no ordenamento jurídico em desalinho aos preceitos constitucionais?

---

[47] CARRAZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. – São Paulo: Noeses, 2010, página 120.

Acredita-se que a lei complementar não está autorizada a inovar no âmbito jurídico em desalinho à CF, bem como que é defeso ao legislador complementar invadir competência tributária constitucionalmente fixada.

José Eduardo Soares de Melo explica que condicionar a atuação Municipal na instituição de ISS à lista de serviços editadas pelo Congresso Nacional evidentemente prejudica à autonomia Municipal, de modo que juridicamente não faz sentido o exercício da competência tributária Municipal visando a arrecadação ficar sujeito aos interesses do Congresso Nacional, vejamos:

> Na medida em que os Municípios estejam subordinados ao Congresso Nacional – relativamente à edição de lei complementar definindo (estipulando) os serviços que poderão prever em suas legislações e promover à respectiva exigibilidade -, é evidente que a referida autonomia fica prejudicada. Os interesses do Congresso Nacional não poderiam sobrepor-se à autonomia municipal, uma vez que os Municípios ficariam impossibilitados de auferir os valores (ISS) necessários ao atendimento de suas necessidades. **Não há sentido jurídico no fato de a arrecadação tributária ficar submetida aos interesses do Congresso, na medida em que as listas sejam mais ou menos abrangentes da gama significativa de serviços**. [48] (grifamos)

Desta feita, infere-se das lições retro elencadas que a lista de serviços prevista na Lei Complementar 116/03 além de não poder ser tida como taxativa, não possui o condão de alterar a materialidade do ISS constitucionalmente delineada, sob pena de inconstitucionalidade, bem como invasão de competência, violação aos princípios magnos, tais como autonomia municipal, pacto federativo, repartição constitucional de competência, segurança jurídica, dentre outros.

## 1.3 GENERALIDADES SOBRE DIREITO TRIBUTÁRIO

O Estado por meio da arrecadação de tributos visa angariar os recursos necessários para que seja garantido o seu funcionamento, desta forma, em linhas rasas, pode-se afirmar que por meio da instituição do tributo busca-se a arrecadação de recursos substanciais para o funcionamento da máquina pública em prol do interesse coletivo, isto é, da sociedade considerada no todo.

[48] MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário** – 10. ed. – São Paulo: Dialética, 2012, páginas 573 e 574.

Deste modo, para que a arrecadação não se torne alvo de livre arbítrio pelo ente político ou que possa ser executada sem critérios, de modo desigual, abusivo etc., há um sistema jurídico tributário constitucional direcionado ao regramento da atuação do poder público, o qual estabelece normas basilares atinentes ao exercício da arrecadação e a preservação dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte.

A Constituição Federal é a norma suprema do ordenamento jurídico pátrio, é dela que derivam as normas basilares relativas ao poder de tributar, *"(...) os lineamentos, os contornos, as balizas e os limites de tributação estão previstos na Constituição. O exame da matéria tributária impõe, necessariamente, a análise e a compreensão dos postulados e regras hauridas na Constituição (...)"*[49]

Aliomar Baleeiro ensina que *"a lei tributária integra-se no Direito Público, do qual é sub-ramo o Direito Fiscal. Este rege as obrigações entre o Erário e os contribuintes ou, como prefere Trotabas, 'é o ramo do Direito Público que regula os direitos do Fisco e as prerrogativas de seu exercício"*[50]

Assim, tem-se que o Direito Tributário é consectário dos comandos normativos constitucionais e consiste em um ramo de Direito Público que cuida das relações jurídicas estabelecidas entre o ente tributante e o contribuinte.

O Direito Tributário insere-se dentro de um sistema constitucional tributário nacional, traduzindo-se em um complexo organizado de normas constitucionais e infraconstitucionais as quais buscam regularizar a atividade dos entes políticos e a relação destes com a sociedade e segundo explica Regina Helena Costa o sistema tributário nacional resulta da reunião de *três planos normativos distintos*, vejamos:

---

[49] MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário** – 10. ed. – São Paulo: Dialética, 2012, página 10.

[50] TROTABAS, *Précis de Science ET Législation Financières,* 9ª ed., Dalloz, Paris, 1947, números 330 e segs. *apud* BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Dorense, 2010, página 7.

> (...) por *sistema tributário nacional* entende-se, singelamente, o conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam a atividade tributante. Resulta, essencialmente, da conjugação de *três planos normativos distintos*: o texto constitucional, a lei complementar, veiculadora de normas gerais em matéria tributaria (o Código Tributário Nacional), e a lei ordinária, instrumento de instituição de tributos por excelência. [51]

Assim, depreende-se do supra transcrito que o sistema tributário nacional é composto por três esferas normativas diversas encabeçadas pela supremacia do Texto Constitucional, quais sejam, *(i)* normas e princípios constitucionais (normas supremas); (*ii)* normas infraconstitucionais, sendo a lei complementar incumbida de estipular as regras gerais em matéria de direito tributário nos moldes do previsto na Constituição Federal e *(iii)* as leis ordinárias encarregadas pela efetiva instituição do tributo pelo ente competente no âmbito Federal, Estadual, Distrital e Municipal.

No que tange as fontes do Direito Tributário, Regina Helena Costa ensina que a Constituição Federal é a fonte primordial do Direito Tributário, a qual possui sua estrutura básica delineada no Texto Maior, sendo que em razão da rigidez da Constituição caracterizada pela necessidade de um procedimento específico e mais rigoroso para sua alteração, qualquer modificação na estrutura elementar relativa ao Direito Tributário exige formulação de Emenda Constitucional, bem como considerando ser a Constituição a fonte precípua do Direito Tributário os legisladores infraconstitucionais, seja o complementar , seja o ordinário estão invariavelmente vinculados as balizas constitucionalmente fixadas, vejamos:

> A Constituição da República, à evidência, é a principal fonte do Direito Tributário no Brasil. Disciplina o sistema tributário nacional em seus arts. 145 a 162. (...) Dessa característica extraem-se, facilmente, duas consequências relevantíssimas para a adequada compreensão dos parâmetros a serem observados pelo legislador e administrador tributários.
> A primeira, consistente no fato de que, se a Constituição brasileira é *rígida*, por contemplar um processo especial para sua modificação, mais complexo do que aquele previsto para elaboração de uma lei ordinária, tal *rigidez* transmite-se ao Sistema Tributário Nacional, que somente pode ser modificado, em sua estrutura básica, por meio de emenda constitucional (art. 60, CR).
> **E a segunda consequência, consoante a qual toda modificação, a ser implementada no plano infraconstitucional, deverá atentar às balizas preestabelecidas na Lei Maior, o que resulta na *restrita liberdade* outorgada aos legisladores ordinário e complementar para dispor sobre tributação** – e, obviamente, em nenhuma liberdade outorgada ao

[51] COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional** – 5. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2015, página 57.

> administrador nessa seara. (...) **Em síntese, a Constituição é a mais importante fonte do Direito Tributário e, em razão da minudente disciplina que ostenta, vincula o conteúdo das leis complementares e ordinárias**. [52](grifamos)

Atualmente as normas gerais de Direito Tributário encontram-se reguladas pelo Código Tributário Nacional (CTN), o qual possui *status* de lei complementar e caráter nacional, subordinando todas as unidades federativas, conforme ensina o professor Sacha Calmon Navarro Coêlho, vejamos:

> (...) As matérias sob reserva de lei complementar são aquelas expressamente previstas pelo constituinte (âmbito de validade material, predeterminado constitucionalmente).
> O assunto convoca necessariamente alguma explicação sobre a *ordem jurídica* dos Estados federativos. Em que pesem as particularidades dos vários Estados federais existentes, um fundamento é intrinsecamente comum a todos eles: a *existência*, ou melhor**, a *coexistência de ordens jurídicas parciais* sob a égide da Constituição (...).**
> **No Brasil, v.g., existem três ordens jurídicas parciais, que subordinadas pela ordem jurídica constitucional formam a ordem jurídica nacional. As ordens jurídicas parciais são: (a) a federal, (b) a estadual e (c) a municipal, pois tanto a União, como os Estados e os Municípios possuem *autogoverno* e produzem *normas* jurídicas. Juntas, estas ordens jurídicas foram a *ordem jurídica total,* sob o império da Constituição, fundamento do *Estado* e do *Direito.* A lei complementar é *nacional* e, pois, subordina as ordens jurídicas parciais.** (o Distrito Federal é Estado e Município a um só tempo.) [53] (grifamos)

Em matéria tributária, salvo exceções previstas no Texto Maior, a instituição de tributo dependerá invariavelmente de edição de lei ordinária pelo ente político competente em observância ao princípio da legalidade inerente ao exercício da competência tributária.

Sacha Calmon Navarro Coêlho ensina que *"o Direito Tributário, mais do que qualquer outro, prima pela estrita 'legalidade', ou seja, é posto a viger mediantes 'leis', em*

---

[52] COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional** – 5. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2015, páginas 41, 42 e 43.

[53] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, 1940 – **Manual de direito tributário**. – 1ª ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2000, página 28.

*sentido formal e material (...) em direito tributário o 'princípio da legalidade é dogma' (...)"*[54]

Roque Antonio Carrazza, esclarece que apenas com a edição da lei instituidora do tributo, com as especificações de seus critérios delineados, em consonância com a Constituição Federal é que se reconhece a efetiva instituição do tributo, vejamos, *in verbis:*

> Salientamos que é o exercício, por meio de lei, da competência tributária, que cria '*in abstracto'* o tributo. De fato, **somente após a edição da lei que desenha a norma jurídica tributária, em todos os seus elementos essenciais (hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota), podemos falar que a exação encontra-se instituída**. É, pois, a norma infraconstitucional – obviamente quando em compasso com o Diploma Supremo – que obriga seu destinatário a adotar o comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos. [55] (grifamos)

O artigo 3º do CTN assim prescreve: *"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****."*(grifamos)

Sobre o conceito de tributo, Aliomar Baleeiro explica o seguinte, *in verbis:*

> Segundo o art. 3º do CTN, **tributo** é toda **obrigação jurídica** que **nascer de pressuposto lícito** (tornando-se inconfundível com as sanções em geral, inclusive indenizações por ato ilícito), **independentemente do consentimento do obrigado** (é obrigação compulsória *ex lege*). Deve ser **necessariamente instituído em lei**. **Distinguem-se os tributos, assim, dos ingressos não coativos**, que avolumam os cofres públicos por meio de atos de vontade (expressos ou tácitos, bilaterais ou unilaterais, contratuais ou negociais), como empréstimos públicos voluntários, contraídos pelo Estado ou amortizações daqueles por ele concedidos; cauções fianças, depósitos; doações; bem vacantes; herança jacente; legados; prescrição aquisitiva; preços públicos ou políticos cobrados pelo ente público em decorrência da exploração de seus bens e empresas, em regime ou não de monopólio, etc. Situam-se, portanto, **os tributos** entre os **ingressos coativos**, mas guardam a sua especificidade em que **não são mera recomposição do patrimônio público anteriormente lesado**, como ocorre nas indenizações, nem tampouco são entradas sancionatórias, impostas à prática de ato ilícito.

[54] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, 1940 – **Manual de direito tributário**. – 1ª ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2000, página 337.

[55] CARRAZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. – São Paulo: Noeses, 2010, página 46.

> Finalmente, **os tributos têm destinação pública, pois são 'cobradas mediante atividade administrativa plenamente vinculada**'[56] (grifamos)

Ante as lições retro elencadas, é possível deduzir, sem pormenorizar o tema, que tributo consiste em uma obrigação jurídico-tributária decorrente de fato lícito, economicamente mensurável, na qual o sujeito passivo deverá entregar compulsoriamente, isto é, independentemente de sua manifestação de vontade, determinado valor ao sujeito ativo (ente tributante) por consequência de expressa previsão legal.

Tributo é gênero do qual decorrem espécies tributárias, tais como taxas, contribuições e impostos (*teoria tripartite)*, empréstimos compulsórios e contribuições especiais (*teoria pentapartida),* o ISS é espécie tributária denominada de imposto, pela qual o ente político estabelece mediante lei um pagamento de determinado valor pelo contribuinte para fazer frente as necessidades de interesse coletivo, sem quaisquer contraprestação, conforme previsto no artigo 16 do CTN o *"(...) Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte."* e sobre a referida prescrição Aliomar Baleeiro explica que,

> A definição do art. 16 encerra conceito puramente jurídico, mas que coincide com a noção teórica. Por esta, a nosso ver**, 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.** [57] (grifamos)

[56] BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Dorense, 2010, página 63.

[57] BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Dorense, 2010, página 197.

# 2. A TECNOLOGIA *STREAMING*

## 2.1 NOÇÃO HISTÓRICA SOBRE A TECNOLOGIA *STREAMING*

Desde a criação da *internet* pesquisadores nas áreas de tecnologia buscavam engendrar a transmissão de vídeos e conteúdos multimédia por meio da *internet*, no entanto, foram encontradas diversas dificuldades nesse caminho, as quais inviabilizavam a consecução do fim pretendido, especialmente em razão da escassa capacidade dos processadores, baixa largura de banda da rede e ausência de métodos e tecnologias suficientes à época.[58]

Em meados do fim da década de 80, início dos anos 90 os computadores adquiriram *hardware* e *software* fundamentais para a viabilidade de reprodução de áudio e vídeo, no entanto, ainda assim não era possível a realização das atividades de *streaming*, isso porque nessa época para a reprodução de vídeos de *internet* era necessário primeiro o descarregamento do arquivo. Somente a partir do meio dos anos 90 foram desenvolvidas novas técnicas de compressão, as quais viabilizaram a redução de bitrate[59], desenvolvimento de computadores mais avançados e maiores velocidades de *internet*, possibilitando o *streaming* de vídeos.[60]

A tecnologia *streaming* revolucionou o mundo de modo geral, especialmente no que se refere a negócios, posto que possibilita que os vídeos sejam compartilhados com qualquer pessoa, promovendo, desta forma, a criação de novas oportunidades de negócios muitíssimo lucrativas.[61]

---

[58] SILVA, Pedro e ALMEIDA, Gonçalo. **INTERNET VIDEO STREAMING.** Instituto Superior Técnico de Lisboa – Portugal. Disponível em http://web.tecnico.ulisboa.pt/ist157703/index.html#home. Acesso em : 26/08/2019.

[59] *"Bitrate, como o nome já diz, é um medida que determina a quantidade de dados transmitidos em uma determinada quantidade de tempo. Este termo é utilizado principalmente quando se fala em distribuição digital de vídeo e música. Normalmente é medida em kbit/s, ou seja, quantos pacotes de 1000 bits são transmitidos por segundo durante a utilização de um arquivo. Músicas ou vídeos que utilizam uma quantidade maior de kbit/s tendem a ter uma qualidade maior do que aquelas com menor quantidade."* TECMUNDO. Disponível em https://www.tecmundo.com.br/mp3/2415-o-que-e-bitrate-.htm. Acesso em 26/08/2019.

[60] SILVA, Pedro e ALMEIDA, Gonçalo. **INTERNET VIDEO STREAMING.** Instituto Superior Técnico de Lisboa – Portugal. Disponível em http://web.tecnico.ulisboa.pt/ist157703/index.html#home. Acesso em : 26/08/2019.

[61] SILVA, Pedro e ALMEIDA, Gonçalo. **INTERNET VIDEO STREAMING.** Instituto Superior Técnico de Lisboa – Portugal. Disponível em http://web.tecnico.ulisboa.pt/ist157703/index.html#home. Acesso em : 26/08/2019.

## 2.2 O QUE É TECNOLOGIA *STREAMING?*

De origem estrangeira o termo *streaming* segundo consta no sítio eletrônico *Oxford Dictionaries* significa, *in verbis*:

> Streaming. NOUN. [mass noun]. 1 Computing. A method of transmitting or receiving data (especially video and audio material) over a computer network as a steady, continuous flow, allowing playback to start while the rest of the data is still being received.[62]

Traduzido para o português significa, *in verbis* :

> Transmissão. SUBSTANTIVO. [substantivo massivo]. 1 Computação. Um método de transmitir ou receber dados (especialmente material de vídeo e áudio) em uma rede de computadores como um fluxo constante e contínuo, permitindo que a reprodução inicie enquanto o restante dos dados ainda está sendo recebido.

Segundo os advogados Guilherme Camargos Quintela e Samille Rodrigues Sergio "*a palavra 'streaming' significa fluxo de mídia, correspondendo exatamente à função desta tecnologia, que é a de transmitir sons e imagens instantaneamente, por meio de conexão 'on-line'.*"[63]

André Pedreira Ibañez e Eduardo David Inda explicam que partindo do conceito de tecnologia *streaming* como uma espécie de *corrente* que proporciona a transmissão de dados de um servidor a um receptor de modo contínuo, referida operação necessita da utilização da *internet* pra ser realizada, isto é, não há transmissão de conteúdo via *streaming* sem conectividade a *internet*, vez que é a *internet* que possibilita o início da transmissão e sua continuidade, vejamos:

---

[62] *OXFORD DICTIONARIES.* Disponível em https://en.oxforddictionaries.com/definition/streaming. Acesso em 25/08/2019.

[63] QUINTELA, Guilherme Camargos e SERGIO, Samille Rodrigues. **Interpretação Constitucional da Competência Tributária em Relação à Tecnologia *Streaming* sob a Ótica do Arranjo Federativo Brasileiro.** Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas Ano XII – Nº 67, página 41. Disponível em https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2018/11/interpretacao-constitucional-da-competencia-tributaria-em-relacao-a-tecnologia-streaming-sob-a-otica-do-arranjo-federativo-brasileiro.pdf. Acesso em 27/08/2019.

> O conceito de "*Streaming*" é construído a partir da palavra da língua inglesa "Stream", que significa córrego ou corrente. **Na linguagem da computação e da internet, a expressão exprime a ideia de fluxo ou sucessão.** Razão pela qual sua morfologia constrói-se a partir da abstração de que **a tecnologia funciona como uma corrente que leva o conteúdo do servidor até o receptor de quem a consome de maneira contínua e sem interrupções**. **Entretanto, a partir de seu conceito, não se pode assumir que a tecnologia *streaming* possua um ponto inicial para seu funcionamento. Ela não opera de maneira independente, necessitando assim de um intermediário para seu exercício. Portanto, o encetamento da atividade ocorre por meio da Internet. A Internet será o meio, ou canal, que suportará e garantirá o pleno funcionamento da tecnologia *streaming*. Ela é o produto disponibilizado pelo serviço de telecomunicação, sendo esse o ponto de partida responsável pelo tráfico de dados em que atuará o *Streaming***. [64] (grifamos)

Em 10 de abril de 2017, foi publicado no *site* do Dizer o Direito texto intitulado de "*Serviços de streaming, como Spotify e Netflix, têm que pagar direitos autorais ao ECAD?"*, no qual foi consignada a seguinte definição para tecnologia *streaming*:

> Streaming é o nome da **tecnologia por meio da qual são transmitidos dados e informações utilizando a internet**, de modo contínuo. Esse mecanismo caracteriza-se pelo envio de dados por meio de pacotes, **sem que o usuário realize download dos arquivos a serem executados**.
> A tecnologia de streaming permite a transferência de áudio ou vídeo em tempo real **sem que o usuário conserve uma cópia do arquivo digital em seu computador.**
> No streaming de música, por exemplo, não se usa a memória física do computador (HD), mas sim a conexão à internet para transmissão dos dados necessários à execução do fonograma. Assim, quando você faz uma assinatura e ouve uma música no Spotify, não significa que tenha comprado aquele "arquivo" musical. Você apenas adquiriu o direito de execução daquela música em seu dispositivo móvel. [65] (grifamos)

De acordo com o retro transcrito, é possível notar que o *streaming* necessita de conexão à *internet* para que seja operado, isso porque a transmissão dos conteúdos consumidos pelos usuários se dá de modo diverso do *download*, vez que não há descarregamento integral do seu conteúdo para sua exibição, a exibição/transmissão do

---

[64] IBAÑEZ, André Pedreira e INDA, Eduardo David. **TRIBUTAÇÃO DIGITAL: ANÁLISE SOBRE A INCIDÊNCIA DE ICMS E ISSQN BA TECNOLOGIA *STREAMING***. Justiça & sociedade, v. 3, n. 1, 2018 Revista do Curso de Direito do Centro Universitário Metodista – IPA, páginas 368 e 369. Disponível em: https://www.metodista.br/revistas/revistas-ipa/index.php/direito/article/view/687/634. Acesso em 27/08/2019.

[65] DIZER O DIREITO. **Serviços de streaming, como Spotify e Netflix, têm que pagar direitos autorais ao ECAD?** Disponível em: https://www.dizerodireito.com.br/2017/04/servicos-de-streaming-como-spotify-e.html#more. Acesso em 02/08/2019.

conteúdo se dá ao mesmo tempo em que está sendo consumido, de maneira que havendo interrupção da conectividade da *internet* cessará a referida transmissão, e mesmo ao final da execução/transmissão do vídeo ou áudio pelo usuário não haverá quaisquer armazenamento do conteúdo transmitido, diferentemente do que ocorre com o *download*.

Nessa toada, o E. STJ também já se manifestou sobre o conceito relativo a tecnologia streaming, vejamos, *in verbis*:

> (...) 2. **Streaming é a tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo. Esse mecanismo é caracterizado pelo envio de dados por meio de pacotes, sem a necessidade de que o usuário realize download dos arquivos a serem executados.** 3. O streaming é gênero que se subdivide em várias espécies, dentre as quais estão o simulcasting e o webcasting. Enquanto na primeira espécie há transmissão simultânea de determinado conteúdo por meio de canais de comunicação diferentes, na segunda, o conteúdo oferecido pelo provedor é transmitido pela internet, existindo a possibilidade ou não de intervenção do usuário na ordem de execução. [66] (grifamos)

Atualmente é crescente a utilização da tecnologia *streaming* para fins de disponibilização de conteúdos de vídeos e áudios, podendo citar como exemplos *Youtube, Netflix, Amazon Video, Spotify* etc.

O conteúdo disponibilizado pode ter sido criado por outras empresas ou consistirem em atrações originalmente criadas por determinada empresa como é o caso da empresa *Netflix*, por exemplo, a qual detém exclusividade no conteúdo original oferecido aos seus assinantes.

Conforme informado no artigo *Internet Video Streaming* disponível na página do Instituto Superior Técnico de Lisboa – Portugal, há três principais modelos de negócios relativos ao uso de tecnologia *streaming,* quais sejam: publicidade, subscrição e transacional e segundo consta, esses modelos são os mais utilizados atualmente, sendo que em alguns casos

[66] STJ: REsp 1559264/RJ, Rel. Ministro RICARDO VILLAS BÔAS CUEVA, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 08/02/2017, DJe 15/02/2017.

há a combinação de modelos pela mesma empresa com o intuito de obter maior rentabilidade e menor dependência financeira de um único modelo de negócio utilizado.[67]

Isso porque, em se tratando do modelo de negócio denominado *publicidade* há na transmissão de conteúdo via *streaming* a divulgação de serviços e produtos publicitários contratados por anunciantes para esses fins, possibilitando a veiculação de propagandas durante a transmissão de conteúdo.[68]

Esse tipo de modelo de negócio geralmente oferece conteúdo gratuito aos usuários, pois são remunerados pelos anunciantes, entretanto, os usuários tentam obstar a transmissão desses anúncios, o que de certa forma influi na diminuição do faturamento da empresa, e, sendo assim, estas buscando evitar a dependência econômica exclusiva de receitas advindas de publicidade, optam pela combinação de mais de um modelo de negócio.[69]

Outro modo de contratação que se insere no modelo de negócio *publicidade* é o patrocínio de pesquisa, isto é, *"(...) os anunciantes pagam para que nos resultados de pesquisas dos usuários, o seu vídeo apareça no topo, seja ele relacionado ou não com a pesquisa (...)"* [70]

Nas palavras de Pedro Silva e Gonçalo Almeida, tratando-se do modelo de negócio denominado de *subscrição,* há uma adesão onerosa do usuário na escolha de plano de assinatura para acesso *on-demand* (isto é, disponível para consumo) aos conteúdos disponibilizados pela empresa *" (...) sejam filmes, séries ou documentários, em qualquer lugar e a qualquer hora, sem que tenha de pagar mais por isso. A subscrição pode ser*

[67] SILVA, Pedro e ALMEIDA, Gonçalo. **INTERNET VIDEO STREAMING.** Instituto Superior Técnico de Lisboa – Portugal. Disponível em http://web.tecnico.ulisboa.pt/ist157703/index.html#home. Acesso em : 26/08/2019.

[68] SILVA, Pedro e ALMEIDA, Gonçalo. **INTERNET VIDEO STREAMING.** Instituto Superior Técnico de Lisboa – Portugal. Disponível em http://web.tecnico.ulisboa.pt/ist157703/index.html#home. Acesso em : 26/08/2019.

[69] SILVA, Pedro e ALMEIDA, Gonçalo. **INTERNET VIDEO STREAMING.** Instituto Superior Técnico de Lisboa – Portugal. Disponível em http://web.tecnico.ulisboa.pt/ist157703/index.html#home. Acesso em : 26/08/2019.

[70] SILVA, Pedro e ALMEIDA, Gonçalo. **INTERNET VIDEO STREAMING.** Instituto Superior Técnico de Lisboa – Portugal. Disponível em http://web.tecnico.ulisboa.pt/ist157703/index.html#home. Acesso em : 26/08/2019.

*mensal, trimestral, semestral ou anual, sendo a renovação automática e podendo o utilizador cancelar quando quiser. (...)"*[71]

É importante registrar que esse modelo de negócio intitulado de *subscrição* é bastante utilizado pelas empresas em geral e há considerável rentabilidade, sendo uma das razões de seu sucesso. Ademais, considerando o êxito desse modelo de negócio, é crescente a produção de conteúdos originais pelas empresas adeptas dessa tecnologia, isso porque, quando trabalhavam com conteúdos alheios operavam meramente como um canal de distribuição de conteúdo de outras empresas, implicando a necessidade de aquisição de direitos e licenças para a exibição dos referidos conteúdos (ex.: séries), o que evidentemente é desnecessário quando disponibilizado conteúdo próprio.[72]

Por fim, colaciona-se explicação sobre no que consiste o modelo de negócio *transacional*, *in verbis:*

> **Transacional**
> Este é um dos modelos mais simples e eficientes no mercado, em que o utilizador paga para ter acesso a um certo conteúdo. O utilizador tem duas opções neste caso: comprar ou alugar. A compra permite ao utilizador o acesso ao conteúdo indefinidamente, podendo este também ser descarregado para um dispositivo pessoal. O alugar apenas permite utilizar o conteúdo por um certo período de tempo. Durante esse período o utilizador pode ver o filme ou série quantas vezes quiser. Exemplos do uso deste modelo são o Google Play Movies & TV e o iTunes Store. [73]

Realizadas as abreviadas explicações sobre os modelos de negócios mais utilizados pelas empresas que utilizam a tecnologia *streaming*, tem-se que em se tratando dos impactos econômicos que a referida tecnologia provoca na sociedade, é importante registrar que atualmente é umas das principais formas de consumo de entretenimento audiovisual do mundo, especialmente em se tratando de séries, documentários, filmes etc., e diferentemente

---

[71] SILVA, Pedro e ALMEIDA, Gonçalo. **INTERNET VIDEO STREAMING.** Instituto Superior Técnico de Lisboa – Portugal. Disponível em http://web.tecnico.ulisboa.pt/ist157703/index.html#home. Acesso em : 26/08/2019.

[72] SILVA, Pedro e ALMEIDA, Gonçalo. **INTERNET VIDEO STREAMING.** Instituto Superior Técnico de Lisboa – Portugal. Disponível em http://web.tecnico.ulisboa.pt/ist157703/index.html#home. Acesso em : 26/08/2019.

[73] SILVA, Pedro e ALMEIDA, Gonçalo. **INTERNET VIDEO STREAMING.** Instituto Superior Técnico de Lisboa – Portugal. Disponível em http://web.tecnico.ulisboa.pt/ist157703/index.html#home. Acesso em : 26/08/2019.

do que ocorria no passado, não há necessidade de deslocamento do usuário a uma locadora de filmes, por exemplo, para que este possa ter acesso a determinado conteúdo audiovisual.

Com a utilização da tecnologia *streaming* também não é necessário a aquisição de mídia em CD ou DVD para acesso a conteúdo audiovisual, isto é, tudo pode ser acessado no conforto de casa ou em qualquer local de preferência do usuário, desde que se tenha acesso à *internet*, aparelho eletrônico compatível com as tecnologias atuais (exemplos: *smartphone, tablet, smart* TV etc.) e o pagamento da assinatura.

Outro fator inovador da tecnologia *streaming* é que atualmente é possível o acesso a conteúdos audiovisuais sem a necessidade de realização prévia de *download*, ou seja, além de não consumir espaço de armazenamento da memória interna do aparelho utilizado para o acesso, também conta com a vantagem de o usuário não ter que esperar o integral descarregamento deste conteúdo para somente depois acessá-lo integralmente, de modo que a tecnologia *streaming* se difere do *download.*

Tratando sobre as diferenças entre o *download* e o *streaming* Maria Ângela Lopes Paulino Padilha explica que dentre as distinções existentes entre as referidas tecnologias, tem-se que a qualidade do acesso ao conteúdo transmitido via *streaming* está subordinada à velocidade da conexão do usuário, vejamos*:*

> Fazer *download*, portanto é transportar cópia de arquivos de um hardware para outro, ainda que o conteúdo baixado fique temporariamente armazenado no dispositivo local. (...) Com o aumento da capacidade e velocidade da transmissão de dados (iniciada com o avanço da banda larga), **a tecnologia *streaming*, que nada mais é do que um *download* de dados que não são armazenados permanentemente**, consolidou-se como um dos principais meios de fornecer conteúdo multimídia pela internet. **Essa técnica envia os dados de forma comprimida pela rede, disponibilizando-os imediatamente ao usuário e excluindo-os logo depois de reproduzidos, fazendo com que o arquivo de multimídia não fique armazenado no computador local. Seu conteúdo é exibido praticamente em tempo real, cuja qualidade fica, por isso, bastante condicionada à velocidade da conexão do usuário**. [74] (grifamos)

[74] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARE. Exame da constitucionalidade da incidência do ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilidade eletronicamente**. Tese de Doutorado em Direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016, página 90.

Nesse rumo, no que diz respeito a distinção da tecnologia *streaming* com o *download*, Maria Helena Brito de Sousa explica que o modo de utilização da tecnologia *streaming* se dá mediante conexão com a internet operando-se uma espécie de *download temporário* armazenado no *buffer*, os quais depois de acessado são apagados do dispositivo utilizado pelo usuário vejamos:

> **O usuário, fazendo uso de seu dispositivo tecnológico** – Computador, *Tablet, Smartphones* e televisões – **conectado da rede mundial de computadores**, **faz o requerimento da mídia ao servidor de *streaming*, detentor do conteúdo, o qual o disponibiliza para um '*download temporário*' – que será armazenado no *buffer***. Isso porque o conteúdo disponibilizado não fica sob a posse do usuário, **esse o acessa e, posteriormente, os dados são apagados do dispositivo.** [75] (grifamos)

Conforme explicam André Pedreira Ibañez e Eduardo David Inda o *streaming* permite transferências de pré-carregamento em que ao tempo em que se está transferindo (pré-carregando) já se está consumindo o conteúdo transferido, sendo este outro grande diferencial do *download*, vejamos:

> Em outras palavras, **esse processo permite transferências de pré-carregamento.** Ou seja, **o *streaming* consiste em um fornecimento multimídia de modo que o usuário pode fazer o carregamento dos arquivos ao mesmo tempo em que já está assistindo**, sendo esse um grande triunfo sobre seu percursor, a tecnologia de *download.* **Anteriormente, os conteúdos oferecidos pelas empresas, necessitavam de um armazenamento no sistema do usuário para a posterior reprodução**.[76] (grifamos)

Consoante os esclarecimentos arrolados, tem-se que diferentemente do *download* no *streaming* não há armazenamento permanente na unidade física do usuário, seja ela, *smartphone, tablet*, computador, *smart* TV etc., isso porque mediante a utilização do *buffer* (memória temporária) o conteúdo transmitido é carregado temporariamente para que seja

---

[75] SOUSA, Maria Helena Brito de. **A tributação do ICMS-Comunicação na era da convergência tecnológica**. Dissertação de Mestrado em Direito – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017, página 145.

[76] IBAÑEZ, André Pedreira e INDA, Eduardo David. **TRIBUTAÇÃO DIGITAL: ANÁLISE SOBRE A INCIDÊNCIA DE ICMS E ISSQN BA TECNOLOGIA *STREAMING*.** Justiça & sociedade, v. 3, n. 1, 2018 Revista do Curso de Direito do Centro Universitário Metodista – IPA, página 370. Disponível em: https://www.metodista.br/revistas/revistas-ipa/index.php/direito/article/view/687/634. Acesso em 27/08/2019.

consumido no mesmo instante, o que não ocorre no *download*, em que é impossível o consumo do conteúdo antes do término de seu carregamento integral.

Outra diferença verificada entre *download* e *streaming* é que o *download* poderá ser mantido em sua unidade física após o seu carregamento, enquanto que na transmissão de dados via *streaming* não há armazenamento de som e/ou imagem do conteúdo consumido.

Segundo Guilherme Camargos Quintela e Samille Rodrigues Sergio, quanto a característica de carregamento e consumo instantâneo de conteúdo presente na tecnologia *streaming* , tem-se que referida particularidade relaciona-se com a velocidade das conexões de *internet*, permitindo que seja realizado transmissão *live streaming* (transmissões ao vivo ) e/ou *on-demand* de qualidade (permite que o usuário opte pelo conteúdo a ser acessado dentre aqueles disponibilizados pela empresa), vejamos:

> A tecnologia *streaming* foi criada nos Estados Unidos, na década de 1990, mas só se popularizou após a **melhoria na velocidade das conexões com a *web*, porque anteriormente a baixa velocidade impossibilitava o carregamento instantâneo**. Esse mecanismo permite a transmissão de eventos ao vivo pelo *live streaming* e também possibilita o uso de serviços *on-demand*, que cobram uma assinatura mensal e disponibilizam filmes, séries, músicas, entre outros.
> Algumas empresas famosas que utilizam o *streaming on-demand* são Netflix, Spotify, Rdio (extinto por falência em 2015) e até mesmo as redes de televisão.[77] (grifamos)

Em linhas gerais, pode-se dizer que a tecnologia *streaming* consiste na transmissão de conteúdos de vídeo e/ou de áudio, os quais são viabilizados por meio de acesso a *internet* que permite o consumo *online* na modalidade *live streaming* (transmissões ao vivo ) e/ou *on-demand* (possibilidade do usuário escolher o conteúdo que será consumido dentre aqueles disponibilizados pela empresa).

Em resumo, na transmissão de dados via *streaming*, seja ela gratuita ou onerosa, não há a conservação do vídeo ou do áudio no dispositivo do usuário de modo permanente, isso porque a transmissão se dá com o uso do *buffer* (memória temporária) a qual possibilita que o

[77] QUINTELA, Guilherme Camargos e SERGIO, Samille Rodrigues. **Interpretação Constitucional da Competência Tributária em Relação à Tecnologia *Streaming* sob a Ótica do Arranjo Federativo Brasileiro**. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas Ano XII – Nº 67, página 41. Disponível em https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2018/11/interpretacao-constitucional-da-competencia-tributaria-em-relacao-a-tecnologia-streaming-sob-a-otica-do-arranjo-federativo-brasileiro.pdf. Acesso em 27/08/2019.

conteúdo transmitido seja carregado temporariamente para que seja possível assisti-lo no mesmo instante em que acessado, distinguindo-se do *download*.

Desta forma, em se tratando de tecnologia *streaming* o usuário terá acesso ao conteúdo disponibilizado quando da utilização de *internet* e após o seu acesso/consumo não lhe é outorgado direito de retenção destes dados.

A tecnologia *streaming* revolucionou o modo de consumo de conteúdo audiovisual no Brasil e no mundo, substituindo as antigas locadoras de filmes e possibilitando o acesso pelo usuário a variadas opções de conteúdos de vídeo ou de áudio, no conforto de sua casa ou em qualquer local que se queira, demandando, desta forma, a análise jurídica deste tipo de atividade em que há alta rentabilidade e difícil enquadramento jurídico tributário dentro do arcabouço normativo existente, o que será realizado nos próximos capítulos.

# 3. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

## 3.1 CRITÉRIO MATERIAL DO ISS À LUZ DA CONSTITUIÇÃO

### 3.1.1 Relato histórico do ISS nas Constituições

Historicamente o ISS deriva da antiga previsão do *Imposto Sobre Indústrias e Profissões* que na época tinha como fato gerador quaisquer atividades econômicas com intuito lucrativo, incluindo dentre elas a prestação de serviços.

O referido imposto era de competência dos Estados para instituição (CF, 1934 – art. 8º, *"g"*) e a arrecadação ficava a cargo dos Municípios (CF, 1934 – art. 8º , §2º). Posteriormente a competência tributária para instituição do referido imposto passou a ser dos Municípios, para o qual também foi conferida competência na instituição do *Imposto Sobre Diversões Públicas* (CF, 1946, art. 29, III e IV).

Aliomar Baleeiro sobre o *Imposto de Indústria e Profissões* explica que,

> O antigo imposto de indústrias e profissões alcançava também as de comerciante, industrial e produtor, **pois o fato gerador era o exercício de qualquer atividade econômica com o objetivo de remuneração**. A Emenda nº 18 e a CF de 1967 limitaram o campo desse tributo à prestação de serviços, inclusive de diversões, ficando excluídos, assim, o comércio e a produção de bens concretos ou materiais.[78] (grifamos)

Com a Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965 foi estabelecida a competência do Município para instituição de imposto sobre serviços de qualquer natureza, com exceção dos serviços de competência dos Estados e da União, vejamos, *verbis: "Art. 15. Compete aos Municípios o impôsto sôbre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados."*

O parágrafo único do artigo 15 da EC nº 18/65 previa que a Lei Complementar estabeleceria os critérios diferenciadores dos impostos sobre serviços de qualquer natureza cuja competência era do ente Municipal daquelas atividades previstas no artigo 12 de

[78] BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Dorense, 2010, página 490.

competência Estadual, vejamos o teor do artigo 12, *in verbis: "Art. 12. Compete aos Estados o impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores."*

Colaciona-se o teor do citado parágrafo único do artigo 15, *verbis:"(...) Parágrafo único.* ***Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere êste artigo das previstas no art. 12****."(grifamos)*

Com o advento da Constituição Federal de 1967 restou estabelecida a competência dos Municípios para instituir *Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza,* com exceção daqueles de competência da União ou dos Estados, definidos em lei complementar, vejamos, *verbis: "Art 25 - Compete aos Municípios decretar impostos sobre: (...) II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar."*

Fazendo uma interpretação da evolução jurídica histórica do ISS, é razoável o raciocínio no sentido de que a expressão: *definidos em lei complementar* inserida no Texto Constitucional de 67 e mantida pela CF de 1988, pretendia que o legislador complementar editasse lei com o fim de diferenciar os serviços de competência Municipal, Estadual e Federal visando prevenir eventuais conflitos de competência porventura existentes, já que em momento anterior o artigo 15 da EC nº 18/65 previa em seu parágrafo único que a **lei complementar estabeleceria critérios** para **distinguir** as **atividades previstas no artigo 15** (*imposto sobre* ***serviços*** *de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados)* **das atividades previstas no artigo 12** (*imposto sobre operações relativas à* ***circulação de mercadorias****, realizadas por comerciantes, industriais e produtores).*

Assim, pautando-se no movimento cronológico ocorrido na esfera jurídica constitucional até a previsão atual sobre a competência tributária Municipal do ISS (156, III, CF/88), e mais, fazendo interpretação sistemática, tem-se como plausível o arrazoado de que a CF/67 ao estabelecer o termo *definidos em lei complementar* não buscava mitigar a competência Municipal, até porque é perceptível que o processo que culminou na autonomia Municipal foi progressivo e não regressivo.

O argumento em questão encontra respaldo na dedução lógica extraída da obra de Aires F. Barreto tratado outrora (*1.2.1*) , na qual o autor explica que o termo *definidos em lei complementar* constante do art. 156, III, CF/88, comporta duas interpretações possíveis, sendo uma que defende a definição por LC de serviços em geral, mitigando, portanto, a autonomia Municipal e a outra interpretação que em conformidade com o Texto Constitucional entende que à LC competiria definir as exceções passíveis de gerarem conflitos de competências, referindo-se àquelas atividades que a primeira vista pareceriam serviços, mas que em verdade se são relacionadas a operações mercantis, além daquelas excepcionadas pela própria Constituição, conforme se verifica no art. 156, III e 155, II, preservando, desta forma, a autonomia Municipal.[79]

Atualmente o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de competência Municipal e está previsto no artigo 156, III da Constituição Federal e tem tratamento na Lei Complementar 116/03.

### 3.1.2 O critério material do ISS delineado na Constituição Federal

O artigo 156, III, da Carta Magna fixou a Competência do Município para instituição de imposto sobre *serviços de qualquer natureza*, desta forma, para a compreensão do tema proposto, é necessário, discorrer brevemente, sobre a materialidade do referido tributo em âmbito constitucional.

Aires F. Barreto afirma que é importante *"(...) traçar o perímetro delimitador da irradiação da norma instituidora do ISS – que esgote o domínio da competência atribuída aos Municípios – **exige, inicialmente, a conceituação de serviço, no plano constitucional**."*[80](grifamos)

Isso porque, segundo o autor *"(...) de nada vale, juridicamente, defini-lo consoante sua acepção vulgar; o que importa, do ponto de vista jurídico, **é buscar seu enquadramento***

[79] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, páginas 40 e 41.
[80] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 291.

***dentro dos parâmetros constitucionais. (...)",*** vez que "*(...) examinando-se o contexto sistemático da Constituição chegar-se-á a um conceito de serviço que não é rigorosamente igual ao conceito vulgar.*"[81] (grifamos)

Rememorando a lição de Souto Maior Borges citada pelo professor Aires F. Barreto, colacionada outrora (item 1.1.1), a atividade tributária tem início na própria Constituição, isto é, o processo de criação dos tributos possui como marco inicial os ditames constitucionais, porquanto, dentre outras questões, a norma suprema é responsável pela fixação das competências tributárias de modo exaustivo e rígido, bem como é no texto constitucional que encontramos o núcleo material passível de tributação.

A definição do conceito de serviços em âmbito constitucional é fulcral, vez que considerando ser a CF o ponto de partida do processo de tributação, ao buscar definição na norma Suprema, por certo que serão minimizados os vícios semânticos e afastada a inadequada interpretação, delimitando o critério material da exação em garantia da segurança jurídica do ordenamento pátrio.

Nessa linha de raciocínio, segundo ensina Aires F. Barreto é plenamente possível extrair o conceito de serviço tributável da Constituição Federal mediante a realização de análise sistemática das normas e princípios contidos no Texto Maior, vejamos:

> Estamos convencidos de que o conceito de serviço tributável pode ser buscado na própria Constituição, **interpretada sistematicamente. De seus princípios e norma é possível concluir que serviço é a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial.** (...) O conceito também afasta, de imediato, o trabalho realizado 'para si próprio', que, dada a ausência de cunho econômico no seu conteúdo ontológico, não é serviço tributável à luz da Constituição, dado que, em consideração às exigências da isonomia, ' a prestação de serviços há de ter conteúdo econômico. [82] (grifamos)

Oportunamente, cabe trazer a colação da seguinte lição, *in verbis:*

---

[81] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 291.

[82] BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, páginas 291 e 292.

> (...) **uma afirmação que parece evidente, a partir da consideração dos textos constitucionais** que fazem referência ampla aos conceitos, **é a de que a noção de trabalho corresponde, genericamente, a um 'fazer'.** Pode-se mesmo dizer que trabalho é todo esforço humano, ampla e genericamente considerado. Aliás, vulgarmente, a palavra trabalho é usada com a mais lata significação, de modo a configurar um gênero bastante compreensivo. (...) **É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem.** (...) **pode haver trabalho, sem que haja relação jurídica, mas só haverá serviço no bojo de uma relação jurídica.**[83]

Depreende-se da lição retro colacionada que o trabalho é tido como gênero e o serviço espécie, de modo que a realização de um trabalho implica genericamente um ***fazer,*** isto é, o dispêndio de ***esforço humano.***

O professor Roque Antonio Carraza no livro *Reflexões sobre a obrigação tributária* explica que o ISS alcança a **"prestação**" do serviço e **não o serviço em si**, porque *"(...) embora a Constituição, em seu art. 156, III, faça* ***expressa menção*** *a 'serviços', ela,* ***elipticamente****, está aludindo* ***a serviços prestados*** *a terceiros, ou seja, a 'prestação de serviços'"* [84] (grifamos).

Isso porque o texto contido no artigo 156, III, da CF conquanto faça expressa menção ao vocábulo "serviços", não deve ser interpretado isoladamente, mas sim ser analisado dentro do contexto normativo constitucional em que está inserido,e, desta forma, considerando o previsto no art. 155, II, citado no próprio artigo 156,III há previsão expressa de que os Estados serão competentes para instituição de ICMS sobre ***prestações de serviços*** , de modo que *elipticamente* o art. 156,III faz alusão a *prestação de serviços,* razão pela qual o autor concluí que a materialidade do tributo de ISS traduz-se em um *prestar serviço,*consistindo em uma obrigação de *fazer*.[85]

Regina Helena Costa compartilha importantes reflexões no sentido de que é possível deduzir o conceito de serviços tributáveis delimitados na CF mediante exercício de exclusão

---

[83] BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 29.

[84] CARRAZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**. – São Paulo: Noeses, 2010, página 105 e nota 135.

[85] CARRAZA, Roque Antonio. Reflexões sobre a Obrigação Tributária. – São Paulo: Noeses, 2010, página 105.

por meio de análise sistemática, pautando-se no princípio da imunidade recíproca dos entes federativos pode-se afirmar que em regra, não há tributação de serviços públicos, salvo nos casos de *serviços públicos concedidos ou permitidos*, bem como não se tributa serviços gratuitos, ou seja, àqueles em que ausente conteúdo econômico mensurável, os quais não refletem riqueza (ex.: filantrópicos, assistenciais, prestados a si mesmo etc.) em atenção ao princípio da capacidade contributiva, e, por fim, não se tributa os serviços prestados oriundos de relações jurídicas regidas por ordenamento jurídico próprio específico, é o caso das relações de emprego reguladas pelo direito do trabalho, vejamos:

> Pensamos que o conceito de serviço tributável pode ser aclarado por exclusão. Primeiramente, há que se dele afastar os *serviços públicos*, inalcançáveis em virtude da **imunidade recíproca**, exceto na hipótese de serviços públicos concedidos ou permitidos (art. 150, VI, *a*, e §3º, CR). Também, por óbvio, *serviços não onerosos* não podem ser tributados, pelo fato de sua prestação não revelar **capacidade contributiva** (art. 145, §1º, CR), nem os prestados pela pessoa em seu próprio benefício, já que deve, ser prestados a terceiro. Ainda, ***serviços prestados em decorrência de relação de emprego*** não sofrem a incidência de ISSQN, por sujeitarem-se a regime jurídico incompatível com tal exigência, porquanto a prestação de serviço autorizadora da incidência do imposto há de ser executada em caráter independente. [86]

Nessa linha, o professor Paulo de Barros explica que a prestação de serviços envolve necessariamente a existência de ao menos duas partes no contrato, sendo um prestador do serviço e o outro o tomador deste serviço. Isso porque torna-se impensável concluir o contrário, uma vez que em atenção ao princípio da capacidade contributiva não há que se falar em prestação de serviços a si próprio, posto que é indispensável o caráter oneroso da prestação com a estipulação de determinado valor a ser pago pelo tomador ao prestador do serviço, e , deste modo, não seria lógico pensar em prestação de serviços a si próprio, estipulando um valor a ser pago a si próprio pelo serviços prestado, vejamos:

> Para configurar-se a prestação de serviços é necessário que ocorra o exercício, por parte de alguém (prestador), de atuação que tenha por objetivo produzir uma utilidade relativamente a outra pessoa (tomador), a qual remunera o prestador (preço do serviço). **Prestar serviços é atividade irreflexiva, reivindicando, em sua composição, o caráter da bilateralidade.** Em vista disso, torna-se invariavelmente necessária a existência de duas pessoas diversas, na condição de prestador e de tomador, não podendo cogitar-se de alguém que preste serviço a si mesmo**. E mais, é**

[86] COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional** – 5. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2015, página 415.

> **imprescindível que o contrato bilateral tenha conteúdo econômico, fixando-se um 'preço' em contraprestação à utilidade imaterial fornecida pelo prestado. A necessidade de que a prestação de serviço seja remunerada, apresentando, assim, substância econômica, é decorrência direta do princípio da capacidade contributiva**. (grifamos) [87]

Nesse rumo, no que se refere à definição da materialidade do ISS, Hugo de Brito Machado, de igual forma, defende que o conceito de serviço tributável, encontra-se na Constituição Federal, e, que *"o âmbito constitucional do ISS é o serviço de qualquer natureza. O serviço enquanto fazer. Não o dar. (...) "*[88]

Assim, ante as lições retro elencadas é o bastante para fixar a premissa de que considerando que a atividade tributária inicia-se na própria Constituição Federal, seus preceitos normativos e principiológicos permitem inferir que o critério material do ISS em âmbito constitucional não só é plenamente possível de ser deduzido, como também evidencia que o núcleo material a ser tributado é a prestação de serviços e não o serviço em si, compreendendo desta afirmativa que se há *prestação* de algo, há um *fazer* oneroso por um prestador mediante emprego de *esforço humano* em prol de um tomador.

## 3.2 CONCEITO JURÍDICO DE SERVIÇOS

### 3.2.1 Noções gerais sobre o conceito jurídico de serviços

Segundo consta do Código Tributário Nacional, artigo 110 *"(...)* ***a lei tributária*** ***não pode alterar*** *a* ***definição****, o* ***conteúdo*** *e o* ***alcance de institutos****,* ***conceitos*** *e* ***formas de direito privado****,* ***utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal,*** *pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios,* ***para definir ou limitar competências tributárias****." (grifamos)*

O artigo 594 do Código Civil, *Capítulo VII, Da Prestação de Serviço,* prevê o seguinte: *"Art. 594.* ***Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito****, material ou imaterial,* ***pode ser contratada mediante retribuição****."(grifamos)*

---

[87] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015, páginas 794.

[88] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36ª ed., rev. e atual. – São Paulo: Malheiros,2015, páginas 414 e 415.

Roque Antonio Carrazza explica que *" (...) o 'regime de Direito Privado' pressupõe a liberdade de contratar. Por isso, o serviço tributável por meio de 'ISS' deve advir de um contrato de Direito Privado, livremente pactuado entre o prestador e o fruidor."*[89]

E complementa *"deveras, o 'ISS' depende, para nascer 'in concreto', da existência de um serviço (esforço humano), prestado, a terceiro, com autonomia e fito de lucro, na esteira, diga-se de passagem do art. 594, do Código Civil"* [90]

Natália de Nardi Dácomo defende que o Código de *Direito Civil* não define o conteúdo semântico conceitual de serviço, mas meramente estipula um dos modos possíveis de prestação de serviço ou trabalho lícito, *in verbis:*

> Ora, o que se observa é que o Código não estipula o conteúdo semântico do conceito de serviços, **apenas estabelece uma das formas de contratação do serviço ou trabalho lícito**.
> O contrato de prestação de serviços, regulado pelo Código Civil, introduz no ordenamento uma norma individual e concreta que estabelece no antecedente o fato jurídico e no consequente a relação jurídica de prestação de serviços. (...) Embora o Código Civil regule algumas formas de relação de prestação de serviços, não estabelece o significado (conteúdo semântico) da expressão 'prestação de serviços'. [91] (grifamos)

Dentro dessa reflexão a Autora ressalta que *"é importante salientar que há diversas outras formas, que o direito regula, de relação jurídica de prestação de serviços e não apenas o contrato típico de prestação de serviços"* e colaciona as lições da Professora Tereza Ancona Lopez para aclarar o citado argumento, *in verbis:*

> A prestação de serviços vem englobar hoje o trabalho avulso feito por pessoa física ou jurídica (geralmente microempresa) e o trabalho dos profissionais liberais. Os serviços prestados por grandes empresas, cujo objeto é de caráter técnico ou atinge grande público, são regulados por legislação especial e pelo direito empresarial. Assim, os serviços de telecomunicações em geral,

[89] CARRAZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. – São Paulo: Noeses, 2010, página 108.

[90] CARRAZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. – São Paulo: Noeses, 2010, página 109.

[91] DÁCOMO, Natalia de Nardi. 1964 – **A hipótese de incidência tributária do Imposto Sobre Serviço** – São Paulo : Noeses, 2006, páginas 31 e 32.

> especialmente os de telefonia, os de Internet, os de TV a cabo, de TV via satélite, têm legislação especial. Outro exemplo é o transporte aéreo, que além das leis especiais, deve seguir as convenções e tratados internacionais.[92]

Hugo de Brito Machado explica que o conceito de serviço advém da norma Suprema, de modo que independe de conceituação em âmbito do direito privado, vejamos:

> **Não é necessário que o conceito de *serviço* esteja no direito privado. Muito menos que ele esteja *definido* em norma do direito privado. Para que ele não possa ser alterado pelo legislador tributário basta que esteja – como está – na Constituição Federal, pois sua alteração pelo legislador implica evidente alteração da norma da Constituição na qual está albergado.**[93] (grifamos)

Depreende-se do supra colacionado que a prestação de serviços não está limitada aos ditames insertos no *Código de Direito Civil*, mas também relaciona-se com outros ramos do *Direito Privado*, tais como *legislações especiais* e *leis de Direito Empresarial*.

Considerando as reflexões atinentes a natureza dos contratos de prestação de serviços, tem-se que estes situam-se no domínio do *Direito Privado*, o qual engloba tanto o *Direito Civil* e os seus contratos típicos de prestação de serviços, inclusive o disposto no artigo 594, como abrange o *Direito Empresarial* e as *legislações especiais* relativas a contratos de direito privado específicos.

Importante observar que, dentre os contratos de *Direito Privado*, excepcionam-se aqueles orientados por regime jurídico específico aplicado as relações jurídicas de emprego, conforme interpretação sistemática alinhada aos ditames Constitucionais.

O que se afirma é que os contratos firmados na contratação de prestação de serviços são de direito privado e não público.

Considerando serem de direito privado, como já dito, referidos contratos não se limitam aos contratos específicos do direito civil, todavia, é importante não perder de vista

---

[92] LOPES, Teresa Ancona. **Comentários ao Código Civil: parte especial: das várias espécies de contratos.** São Paulo, Saraiva, v. 7, 200, p. 191 *apud* DÁCOMO, Natalia de Nardi, 1964 – **A hipótese de incidência tributária do Imposto Sobre Serviço** – São Paulo : Noeses, 2006, páginas 31 e 32.

[93] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36ª ed., rev. e atual. – São Paulo: Malheiros,2015, páginas 414 e 415.

que a Constituição foi promulgada em 1988, deste modo, quando estipulada a materialidade do imposto sobre serviços foram utilizados os institutos jurídicos do direito privado à época, imperando, portanto, orientação jurídica e não econômica na definição do conceito sobre prestação de serviços.

### 3.2.2 Noções gerais sobre a classificação de serviços em obrigação de fazer

No que tange a classificação de serviços em *obrigação de fazer* como critério diferenciador das demais materialidades em que há *obrigação de dar*, a matéria não é pacífica, entretanto, será realizada análise pontual necessária aos fins do presente trabalho.

Regina Helena Costa explica que a definição do serviço de qualquer natureza deverá ser buscada no Direito privado, bem como referida prestação caracteriza-se como uma ***obrigação de fazer***, vejamos:

> Impõe-se definir o que deve ser entendido por *serviço de qualquer natureza*, cuja prestação é tributada pelo imposto em foco. Trata-se, uma vez mais, de conceito que há de ser buscado no direito privado. **Com efeito, o Código Civil, ao cuidar do assunto, estatui que a prestação de serviço, que não estiver sujeitas às leis trabalhistas ou a lei especial, reger-se-á por suas normas (art. 593) e que 'toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição' (art. 594). Trata-se, pois, de uma *obrigação de fazer*.** (grifamos)[94]

Nessa toada, o professor Paulo de Barros Carvalho argumenta que a prestação de serviço consiste em uma *obrigação de fazer*, vez que para haver incidência de ISS deve existir negócio jurídico no qual seja estipulado que uma das partes estará obrigada em *fazer* algo *até então inexistente* à outrem, auferindo pagamento pela realização do serviço, não se confundindo com a *obrigação de dar*, na qual há simples entrega de algo já existente à alguém, vejamos:

> (...) é forçoso que a atividade **realizada pelo prestador apresente-se sob a forma de 'obrigação de fazer'**. Eis aí outro elemento caracterizador da prestação de serviços. Só será possível a incidência de ISS se houver **negócio jurídico** mediante o qual **uma das partes se obrigue a praticar**

[94] COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional** – 5. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2015, página 415.

> **certa atividade, de natureza física ou intelectual** , recebendo, em troca, **remuneração.** Por outro ângulo, **a incidência do ISS pressupõe atuação decorrente do dever de fazer algo *até então inexistente***, não sendo exigível quando se tratar de obrigação que imponha a mera entrega, permanente ou temporária, de algo que já existe. (grifamos)[95]

Na visão de Natália de Nardi Dácomo,

> A ação humana que faz nascer o fato jurídico tributário é expressa pelo verbo 'prestar', que significa propiciar (algo) a (quem precisa); dar, conceder, dispensar. Dessas colocações podemos estabelecer o conteúdo semântico do conceito serviço: *ação ou efeito de servir, propiciar, dar, conceder, dispensar, dar de si algo em forma de atividade, executar um trabalho intelectual ou uma obra material.* Desta forma, a relação de prestação de serviço pode ter como objeto tanto uma obrigação de dar (produto) como também uma obrigação de fazer (processo).[96]

A citada autora Natália de Nardi Dácomo explica que "*é importante mencionar que serviço envolve sempre um processo e um produto, e, de acordo com o caso, a ênfase é dada a um ou outro elemento.*"[97]

Sobre esse ponto de vista se faz importante trazer a colação das seguintes explicações, *in verbis*:

> **O produto do serviço pressupõe processo de produção do serviço**. A petição elaborada por um advogado, bem como um programa de computador, é produto do serviço. Enquanto o serviço vigilância, por exemplo, é um processo de prestação de serviço que termina no produto: vigilância. **A hipótese de incidência do ISS vai incidir sobre a relação de prestação de serviço cujo objeto pode ser tanto o processo de produção como o produto do serviço.**
> Definimos, assim, os elementos que formam a relação jurídica de prestar serviço:
> - O primeiro é o tomador (sujeito ativo)
> - O segundo é o prestador (sujeito passivo)
> - O terceiro é o objeto (um produto ou um processo), sendo este entendido como a ação ou o efeito de servir, propiciar, dar, conceder,

[95] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015, página 795.

[96] DÁCOMO, Natalia de Nardi, 1964 – **A hipótese de incidência tributária do Imposto Sobre Serviço** – São Paulo : Noeses, 2006, página 34.

[97] DÁCOMO, Natalia de Nardi, 1964 – **A hipótese de incidência tributária do Imposto Sobre Serviço** – São Paulo : Noeses, 2006, página 35.

> dispensar, dar de si algo em forma de atividade, executar um trabalho intelectual ou obra material.
> **Portanto, concluímos que o ISS incide sobre o fato 'relação jurídica de prestar serviços' e não sobre o evento 'prestar serviços'**.[98] (grifamos)

Da leitura do supra transcrito, infere-se que mesmo por essa perspectiva de considerar o serviço como *processo ou resultado de um processo em produto*, de igual modo há um *fazer* previamente contratado que resulta em um serviço pronto, acabado, imperando nesta situação não a *obrigação de dar*, mas a *obrigação de fazer*, pois há contratação para o *fazer* de algo que obviamente irá resultar em algo concluído, por exemplo, uma contratação de parede implica o *pintar* a parede, isto é, o *fazer* algo, que obviamente resultará em *um produto derivado de um* processo previamente contratado, qual seja, em uma parede pintada.

Neste contexto, cumpre relembrar, em linhas gerais, os conceitos das obrigações de *dar* e de *fazer*, *in verbis:*

> (...) nas obrigações *ad dandum* ou *ad tradendum* a prestação consiste na entrega de uma coisa, certa ou incerta; nas obrigações *in faciendo*, o objeto consiste num ato ou serviço do devedor. Diversificam-se, portanto, na sua essência, embora *dar* ou *entregar* alguma coisa, em última análise, seja de fato fazer alguma coisa.
> O *substractum* da diferenciação está em verificar se o *dar* ou o *entregar* é ou não consequência do *fazer*. **Assim, se o devedor tem de dar ou de entregar alguma coisa, não tendo, porém, de fazê-la previamente, a obrigação é de dar**; todavia, **se, primeiramente, tem ele de confeccionar a coisa para depois entregá-la**, se tem ele de realizar algum ato, do qual será mero corolário o de dar, **tecnicamente a obrigação é de fazer.**[99] (grifamos)

Assim, ante os ensinamentos supra transcritos, tem-se que se na obrigação de *dar* ou *entregar* alguma coisa sem ter de fazê-la em processo anterior, a obrigação será de *dar*, todavia, se, por outro lado, o obrigado tiver que *confeccionar* algo inexistente para posteriormente entregá-lo (*dar)*, será esta obrigação tecnicamente de *fazer.*

Seguindo essa linha de raciocínio, tratando o *streaming* dentro dos conceitos elencados no que se refere às obrigações de *dar* e *fazer*, é possível, em um primeiro momento, firmar o

---

[98] DÁCOMO, Natalia de Nardi, 1964 – **A hipótese de incidência tributária do Imposto Sobre Serviço** – São Paulo : Noeses, 2006, página 35.

[99] MONTEIRO, Washington de Barros e MALUF, Carlos Alberto Dabus.**Curso de direito civil, vol. 4 : direito das obrigações, 1ª parte : das modalidades das obrigações, da transmissão das obrigações, do adimplemento e da extinção das obrigações, do inadimplemento das obrigações**.— 40ª. ed. — São Paulo : Saraiva, 2015, página 114.

entendimento de que no caso transmissão de dados via *streaming* **não há evidentemente um *fazer*** previamente contratado pelo qual a empresa compromete-se a *fazer* algo inexistente para que seja confeccionado de acordo com a solicitação do usuário com a posterior entrega, há em verdade, um conteúdo pronto/acabado disponibilizado ao usuário.

Em outras palavras, em se tratando de *obrigações de dar e fazer*, é notório que não há no *streaming* um anterior processo de *confecção* previamente contratado que o torne tecnicamente uma obrigação de *fazer*, posto que o que se pode vislumbrar em termos conceituais de *obrigações* é uma *obrigação de dar* estabelecida entre empresa adepta a tecnologia *streaming* e usuário, na qual respectivamente a primeiro se obriga a entregar/disponibilizar algo para o segundo, sem que haja confecção prévia, isto é, a empresa se obriga a disponibilizar/entregar algo preexistente, tratando-se de conteúdos diversos para os quais o usuário não encomendou previamente.

Reforçando o supra argumentado, nota-se que não há para o usuário a opção de solicitação de conteúdo específico a ser confeccionado pela empresa para seu consumo, isso porque quando da adesão a um dos planos ofertados o usuário ao acessar o sistema para consumo do conteúdo contratado optará por qual conteúdo irá consumir dentre os disponíveis, já existentes na plataforma, funcionando como um catálogo de *mercadorias/conteúdos* colocados à disposição do usuário para seu consumo.

Nesse contexto, na tentativa de enquadramento da tecnologia *streaming* às espécies de *obrigações*, pode-se dizer que o *streaming* não se amolda a *obrigação de fazer*, posto que ausente a prestação de serviços decorrente de esforço humano. Configuraria, talvez uma *obrigação de dar*, apresentando-se como um **meio** de "venda", um meio pelo qual a empresa utiliza para colocar na "vitrine" (catálogo) seus "produtos" (conteúdos) para serem consumidos (comprados) pelos "compradores" (usuários), antes vendidos ou postos à disposição em loja física ou locadoras de filmes, agora colocados à disposição virtualmente, com a diferença que no caso de transmissão de conteúdo mediante emprego de tecnologia *streaming* não há retenção deste conteúdo pelo usuário, isto é, não há transmissão de propriedade, evidenciando que a tecnologia *streaming* apresenta maior correspondência jurídica com a locação.

Aires F. Barreto explica que,

> A distinção entre dar e fazer como objeto de direito é matéria das mais simples. Basta – aos fins a que nos propusemos – salientar que a primeira **(obrigação de dar) consiste em vínculo jurídico que impõe ao devedor a entrega de alguma coisa já existente**; por outro lado, **as obrigações de fazer impõem a execução, a elaboração, o fazimento de algo até então inexistente**. **Consistem, estas últimas, num serviço a ser prestado** pelo devedor (produção, mediante esforço humano, de uma atividade material ou imaterial).[100] (grifamos)

Corroborando as lições outrora estampadas, bem como ao trazido por Aires F. Barreto, tem-se que a obrigação de *dar* implica a entrega de algo já preexistente, enquanto que a obrigação de *fazer* consubstancia-se no elaborar, criar, fazer algo até então inexistente, seja material ou imaterial.

Roque Antonio Carrazza ensina que,

> Esclarecemos que, em rigor, não são os serviços que vêm tributados por meio do ISS, mas as pessoas físicas ou jurídicas que, em caráter negocial, os prestam. Só por amor à brevidade dizemos que o tributo alcança serviços. **Alcança, na verdade, as pessoas que, mediante contraprestação econômica, vêm a prestá-los. Ou, se preferirmos, nascem do cumprimento de obrigações de fazer, isto é, do fato *prestar serviços.*** Os serviços não passam do objeto, do aspecto material da hipótese de incidência deste tributo. [101] (grifamos)

Aires F. Barreto ensina que *" nas obrigações de fazer segue-se o dar, mas este não se pode concretizar sem o prévio fazimento, que é o objeto precípuo do contrato (enquanto o 'entregar' a coisa feita é mera consequência)."*[102], e deste modo, "entregar" ou "disponibilizar" os conteúdos via *streaming* não configura um *fazer*, tampouco uma prestação de serviço, não há para o usuário um aproveitamento de um serviço prestado.

---

[100] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, páginas 42 e 43.

[101] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed., rev. , amp. e atual. até a Emenda Constitucional n. 72/2013. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. página 1113.

[102] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 43.

Aires F. Barreto esclarece que *"de nenhuma valia pode ter a alegação de que o ISS incide sobre a 'venda' de serviço, porque este é um conceito econômico.* ***Serviço não se vende; serviço presta-se; faz-se."***[103] *(grifos nossos)*

Nada obstante, o STF em julgado de relatoria do Ministro Luiz Fux consignou o entendimento de uma interpretação mais ampla do texto constitucional no que se refere ao conceito de serviços, asseverando que a classificação clássica das *obrigações* de natureza civilista não é mais adequada para orientação e enquadramento dos produtos e serviços resultantes de atividade econômica, e, segundo seu entendimento os serviços referidos no artigo 156, III, da CF não estão adstritos às *"típicas obrigações de fazer"* e sim devem "*captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado"*, vejamos trecho do referido julgado, *in verbis:*

> (...) 15. A classificação das obrigações em "obrigação de dar", de "fazer" e "não fazer", tem cunho eminentemente civilista, como se observa das disposições no Título "Das Modalidades das Obrigações", no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), **não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica**, pelo que deve ser apreciada cum grano salis. 16. **A Suprema Corte, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback (RREE 547.245 e 592.205), admitiu uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de "serviços" desvinculado do conceito de "obrigação de fazer"** (RE 116.121)(...) 17. A lei complementar a que se refere o art. 156, III, da CRFB/88, ao definir os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS a) arrola serviços por natureza; b) inclui serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo; e c) em caso de operações mistas, afirma a prevalência do serviço, para fim de tributação pelo ISS. 18. **O artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza não os adstringiu às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o que contrasta com a maior amplitude semântica do termo adotado pela constituição, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN.** 19. A regra do art. 146, III, "a", combinado com o art. 146, I, CRFB/88, remete à lei complementar a função de definir o conceito "de serviços de qualquer natureza", o que é efetuado pela LC nº 116/2003. 20. **A classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa à ratio que o legislador**

[103] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 291.

> **constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos** (v.g., serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS, art. 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF, art. 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISSQN, art. 156. III, CRFB/88), **qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado.** 21. Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador. [104] (grifamos)

Aires F. Barreto, no entanto, trata sobre o que denomina de equívoco existente na seara jurídica, tanto na doutrina, quanto em decisões judiciais, no que se refere ao argumento de que a incidência de ISS se dá sobre serviços de modo geral, escapando, desta forma, do enquadramento dessas atividades às típicas *obrigações de fazer*, explicando que essa interpretação fugiria da orientação jurídica na definição deste instituto tornando a materialidade do ISS demasiadamente ampla, isto é, abarcando todo e qualquer bem imaterial que se disponibiliza no mercado, traçando conceito econômico e não jurídicos de serviços, vejamos:

> Para os que defendem essa corrente, o ISS não se limita a incidir sobre a prestação de serviços, mas alcança serviços, de um modo geral. Serviço não se confundiria com a singela 'prestação de serviços'. **O conceito de serviço remontaria à noção econômica e, por isso, seria abrangente do contrato de direito civil de 'prestação de serviços' e dos demais 'serviços'. Serviço alcançaria qualquer bem imaterial.** O âmbito de abrangência do imposto enfeixaria tanto as 'prestações de serviço' como os 'serviços', estes entendidos como quaisquer bens imateriais, que se 'vendem' ou são postos à disposição dos usuários. Para os partidários dessa teste, portanto, o ISS teria seus limites fixados em razão desse amplo conceito, que deitaria raízes na economia. **Para essa corrente, o conceito de serviço seria econômico e não jurídico**. [105] (grifamos)

Segundo o autor, essa orientação pautada em viés econômico permitiria incidência do ISS nos casos de locação de bens móveis, por exemplo, uma vez que embora ausente prestação de serviços, isto é, inexiste um *fazer*, a incidência seria justificada pela aplicação de

[104] STF: RE 651703, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-086 DIVULG 25-04-2017 PUBLIC 26-04-2017.

[105] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 295.

conceito de serviço como um bem que se "*vende*", mesmo que nenhum serviço seja prestado vejamos:

> Esse entendimento é que justificaria e autorizaria incidência do imposto sobre atividades como a de locação de bens móveis, porquanto apesar de não haver, no caso, **nenhuma prestação de serviço nenhum fazer, a incidência dar-se-ia pela singela circunstância de estar-se diante de serviço, que se 'vende', ainda que se não o preste**. [106] (grifamos)

Nessa perspectiva, Aires F. Barreto realiza importante indagação, referindo-se a essa noção econômica e não jurídica de serviço defendida no campo doutrinário e jurisprudencial, o autor questiona: *"(...)* ***por que o tributo haveria de ser devido no local do estabelecimento 'prestador' (...)*** ? (grifamos) [107] se este tributo não incide somente sobre *prestação*, por qual motivo, portanto, este é devido no local do estabelecimento *prestador*?, vejamos a reflexão completa, *in verbis*:

> Os defensores dessa postura não explicam, porém, o seguinte: se assim é, **por que o tributo haveria de ser devido no local do estabelecimento 'prestador'** (que tanto defendem como critério de determinação do local – Município – em que ocorre o aspecto espacial da hipótese de incidência)? Em outras palavras, aprovam e aplaudem o critério de considerar-se devido o ISS no Município em que se localiza o estabelecimento 'prestador', mas recusam que o ISS incida somente sobre a 'prestação'! Como conciliar essa posição? Se admitem que o tributo não incide só sobre a prestação, como considerá-lo devido no (local do) estabelecimento 'prestador'? [108] (grifamos)

Nessa toada, no que tange a definição jurídica e não econômica do conceito de serviço para fins de incidência de ISS, José Eduardo Soares de Melo explica que no mundo fenomênico há incontáveis situações nas quais poderiam existir conflitos tributários se apenas nos valermos de conceitos econômicos, razão pela qual a adoção de critérios jurídicos para definição de serviços em matéria de direito tributário é imprescindível, *in verbis*:

> Importa considerar o negócio jurídico objetivado pelas partes: na empreitada de construção civil só pode compreender a existência de negócio regido pelo Direito Civil, não se dissociando os materiais fornecidos dos serviços prestados.

---

[106] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 295.

[107] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 295.

[108] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 295.

> **A realidade mostra inúmeras situações em que poderia reinar conflito tributário se apenas fossem utilizados conceitos econômicos (ao invés dos imprescindíveis critérios jurídicos**), a saber: a) o fornecimento de argamassa para uma obra de construção civil constitui material auxiliar na prestação de serviço; enquanto a argamassa vendida em loja caracteriza mercadoria; b) o remédio ou a alimentação fornecida ao paciente hospitalar não se qualifica como mercadoria, mas bem utilizado na prestação de serviço médico; c) **o garçom que serve fregueses do restaurante não realiza prestação de serviços, mas participa do fornecimento da alimentação**. [109] (grifamos)

Aires F. Barreto explica que *"não tem sentido afirmar que o conceito de serviços é econômico. Para o Direito, o conceito de serviço só pode ser extraído do sistema jurídico."*[110]

Em nota constante da obra de Aliomar Baleeiro atualizada pela professora Misabel Abreu Machado Derzi é possível extrair relevante reflexão sobre o conceito jurídico ou econômico a ser adotado no que se refere a serviços para fins de ISS, *in verbis*:

> **Não se deve buscar o conceito de prestação de serviços na Comunidade Européia ou na América Latina, países que trabalham com um imposto sobre valor agregado amplíssimo.** Essas ordens jurídicas assim o fazem, porque não há impedimento em suas constituições. Ao contrário estão sob a autorização de diretivas que traçam as bases abrangentes do IVA, tendente a alcançar, ao lado das operações de circulação de mercadoria, as prestações de serviço, em sentido latíssimo, como criação de qualquer disponibilidade ou utilidade para outrem (locações, garantias) (...) **Discordamos daqueles que, comentando modelo brasileiro e a nossa Constituição, dispensam a idéia de trabalho – aplicação de um esforço humano – como requisito essencial da noção de serviços, tal como está classicamente compreendido e disciplinado no Código Civil brasileiro, para acolher entre nós a noção econômica de legislações estranhas**.(...) [111] (grifamos)

Depreende-se da lição retro transcrita que, não se deve orientar por conceitos econômicos amplamente difundidos na Europa quando ordenamento pátrio incorporou modelo distinto, isto é, no atual sistema brasileiro a interpretação sobre conceitos atinentes a materialidade do ISS deve ser orientada por critérios jurídicos e não econômicos, de maneira

---

[109] MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário** – 10. ed. – São Paulo: Dialética, 2012, página 573.

[110] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 291.

[111] BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Dorense, 2010, páginas 491 e 492.

que, pautando-se em critérios jurídicos, a materialidade do ISS consiste em uma *prestação de serviços* em que deve haver um *fazer* oneroso, em benefício de outrem, mediante *esforço humano* na entrega de um bem material ou imaterial, consistindo em uma *obrigação de fazer.*

### 3.2.3 Análise exemplificativa: *streaming* e o conceito de serviços (obrigações)

Ilustrando as conclusões retro inseridas, traz-se como modelo meramente exemplificativo a análise superficial do "serviço" realizado pela *Netflix* no âmbito das *obrigações*.

*Netflix* é uma empresa que disponibiliza conteúdos audiovisuais por meio de tecnologia *streaming*, permitindo aos seus usuários assinantes assistir ilimitadamente os conteúdos disponibilizados, sem prévia consulta dos usuários, em seu catálogo de opções, mediante pagamento de assinatura.

Em pesquisa realizada em seu *site* encontramos as seguintes informações, *in verbis:*

> **O que é a Netflix?**
> **Transmissão da Netflix**
> A Netflix é um serviço de **transmissão online que permite aos assinantes assistir a uma ampla variedade de 'séries, filmes e documentários premiados em milhares de aparelhos conectados à internet**'. Com a Netflix, você tem **acesso ilimitado ao nosso conteúdo**, sempre sem comerciais. Aqui você sempre encontra novidades. **A cada mês, adicionamos novas séries de TV e filmes**.
> Se você já for assinante e quiser saber mais sobre como usar a Netflix, acesse 'Introdução à Netflix'.[112]

Importante registrar que considerando as lições retro elencadas no que se refere ao conceito de serviço, há no texto extraído do *site Netflix* evidente emprego inadequado do vocábulo *serviço*, todavia, segue-se a análise abstraindo-se da referida impropriedade.

Em resumo, depreende-se do supra transcrito que *Netflix* é uma empresa que fornece/disponibiliza mediante ***assinatura*** onerosa, o ***acesso*** por seus usuários/***assinantes*** ao seu variado conteúdo de vídeos, consistente em *séries, filmes e documentários* e segundo

[112] NETFLIX – **Centro de Ajuda**. Disponível em: https://help.netflix.com/pt/node/412 . Acesso em 13/08/2019.

consta de seu *site* são adicionados mensalmente novos títulos, sem quaisquer consulta prévia dos usuários.

Logo dessa análise superficial, é possível observar a ausência de elementos caracterizados de uma *obrigação de fazer*, isto é, inexiste relação de prestação de serviços entre *Netflix* e usuário.

Nessa esteira, importa dizer que o dito *"serviço"* oferecido pela *Netflix* mais se aproxima de uma *locação* do que de uma *prestação de serviços*, isso porque considerando que o assinante mediante pagamento de determinado valor mensal (assinatura) terá acesso ilimitado aos conteúdos disponibilizados, enquanto existentes no catálogo colocado à disposição pela empresa (títulos são retirados e adicionados, conforme decisão da empresa, sem prévia consulta do usuário), e se por um motivo qualquer houver o cancelamento da assinatura, não há para o ex-assinante direito a retenção/ o armazenamento do que já foi assistido.

Assim, evocando tempos antigos em que consumidores deslocavam-se para locadoras de filmes, como por exemplo, a famosa e mundialmente conhecida *Blockbuster*, optavam pelo conteúdo pelo qual locaria por tempo determinado, mediante pagamento de determinado valor e aplicação de multa no caso de descumprimento do prazo estipulado para devolução do título locado, nota-se sensível semelhança com as atividades exercidas pela *Netflix* com a nítida diferença de utilização de meios tecnológicos para a "locação" dos conteúdos disponíveis.

Oportunamente, favorecendo a linha de raciocínio desenvolvida registra-se que a empresa *Netflix* no início de suas atividades empresariais vendia e alugava conteúdos em DVD pela *internet*, sendo uma das precursoras na época do envio de DVD pelos correios, pois até então o modo mais comum de assistir vídeos se dava por meio de fitas de videocassete, as quais por seu tamanho e peso inviabilizavam sua distribuição via correio.[113]

[113] STÜRMER, Adriana e SILVA, Giana Petry Dutra da .**Do DVD ao online streaming: a origem e o momento atual do Netflix.** Disponível no sítio eletrônico Alcar – Associação Brasileira de Pesquisadores de História da Mídia. http://www.ufrgs.br/alcar/encontros-nacionais-1/encontros-nacionais/10o-encontro-2015/gt-historia-da-midia-audiovisual-e-visual/do-dvd-ao-online-streaming-a-origem-e-o-momento-atual-do-netflix/view. Acesso em: 26/08/2019.

Há registros de que a Netflix competia no mercado com as locadoras de filmes em geral e *"uma novidade implementada pelo Netflix foi a criação, em 1999, de um sistema que possibilitava aos usuários alugar DVDs por mês, não por unidade, sem limites de datas ou multas em caso de atraso. (...) "*[114]

Posteriormente *"o 'online streaming' do Netflix foi lançado em 2007, permitindo a visualização de seriados e filmes pelo computador pessoal. Tinha como vantagem a diminuição da dependência dos DVDs, dos depósitos e do serviço dos correios dos Estados Unidos.. (...)"*[115]

À vista das informações coletadas sobre a trajetória da empresa *Netflix* e sua atividade atual são críveis as semelhanças destas com as atividades exercidas pelas locadoras de filmes em tempos remotos, e, deste modo, ainda que não exista materialidade corpórea do conteúdo ofertado pela empresa configurando locação de bens móveis, é possível inferir que as atividades desenvolvidas pela empresa configuram um tipo de "locação virtual".

No que tange às locações de bens móveis, a Corte Suprema consignou o entendimento de que não há incidência de ISS sobre locação de bens móveis, dada a impossibilidade de alteração infraconstitucional ao conceito constitucional de serviço originário do direito privado, *in verbis:*

> AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. PRETENSA NECESSIDADE DE NOVA INTERPRETAÇÃO APÓS O ADVENTO DA LC Nº 116/2003. ENTENDIMENTO QUE INDEPENDE DO DIPLOMA DE REGÊNCIA POR ESTAR AMPARADO NO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇO. 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**

[114] STÜRMER, Adriana e SILVA, Giana Petry Dutra da .**Do DVD ao online streaming: a origem e o momento atual do Netflix.** Disponível no sítio eletrônico Alcar – Associação Brasileira de Pesquisadores de História da Mídia. http://www.ufrgs.br/alcar/encontros-nacionais-1/encontros-nacionais/10o-encontro-2015/gt-historia-da-midia-audiovisual-e-visual/do-dvd-ao-online-streaming-a-origem-e-o-momento-atual-do-netflix/view. Acesso em: 26/08/2019.

[115] STÜRMER, Adriana e SILVA, Giana Petry Dutra da .**Do DVD ao online streaming: a origem e o momento atual do Netflix.** Disponível no sítio eletrônico Alcar – Associação Brasileira de Pesquisadores de História da Mídia. http://www.ufrgs.br/alcar/encontros-nacionais-1/encontros-nacionais/10o-encontro-2015/gt-historia-da-midia-audiovisual-e-visual/do-dvd-ao-online-streaming-a-origem-e-o-momento-atual-do-netflix/view. Acesso em: 26/08/2019.

> **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. 2. Agravo regimental a que se nega provimento.[116] (grifamos)

### 3.2.4 Análise exemplificativa: *streaming* e o objeto contratado (obrigações)

Por outro ângulo, também se verifica a incidência ou não do ISS mediante a análise do objeto contratado, se este se constitui em uma *obrigação de* fazer ou em *uma obrigação de dar*.

O professor Roque Antonio Carrazza ensina que

> **Somente pode haver incidência de *ISS*** quando **houver locação de serviços** sob a forma quer de ***locatio operarum*** **(locação de serviços *strictu sensu*,** obrigação de meio, com o fito de atingir, sem garantia do resultado, uma utilidade), quer de ***locacio operis faciendi*** (empreitada, que envolve obrigação de atingir determinado resultado). Assim, para que a locação de serviços ocorra, **há que haver uma relação jurídica**, **envolvendo, em caráter negocial, duas pessoas (um prestador e um fruidor)** [117]

Primariamente, tem-se que como observado pelo professor Roque Antonio Carrazza, somente haverá incidência de ISS quando presente a locação de serviços, seja estipulada obrigação de meio ou de fim, importando salientar, entretanto, que só haverá a locação de serviço quando existir *relação jurídica* de cunho negocial convencionada por duas partes, em que de um lado figura um prestador do serviço e do outro lado há um tomador deste serviço.

Aplicando as reflexões supra elencadas às transmissões de dados via *streaming*, é possível notar que não há quaisquer das formas de locação de serviços citadas nas aludidas reflexões, isto é, a adesão do usuário aos Termos de Uso para assinatura de plano ofertado pela empresa operadora de *streaming* não possibilita concluir que há *locatio operarum* ou *locacio operis faciendi*, isso porque ausente tanto um *fazer* sem garantia, mas com utilidade,

---

[116] STF: RE 602295 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 07/04/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-075 DIVULG 22-04-2015 PUBLIC 23-04-2015.

[117] CARRAZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. – São Paulo: Noeses, 2010, página 108.

tanto quanto, ausente um *fazer* com intuito ao atingimento de determinado fim, aliás, é possível afirmar que ausente qualquer tipo de *fazer* nesse tipo de contrato.

Nesse sentido, cabe destacar que segundo ensina o professor Aires F. Barreto é admitido pela doutrina que em alguns casos excepcionais as obrigações de *dar* e *fazer " (...) se entrelaçam, tornando sobremodo difícil concluir pela efetiva natureza do vínculo obrigacional"*[118]

Entretanto, o citado jurista explica que

> Dessa rápida análise da posição da doutrina é possível concluir que o regime jurídico tributário a que se subordinam certos fatos exige se perquiram – com profundidade requerida **– a natureza e objeto do contrato em consequência do qual se produzem os fatos considerados**.[119](grifamos)

Nesse contexto, importante o registro de reflexão no que se refere as obrigações de *dar* e *fazer* para fins de incidência de ICMS ou ISS, sendo o primeiro incidente em contratos cuja contratação é de uma *obrigação de dar* e o segundo em relações jurídicas estabelecidas mediante contrato cujo objeto contratado seja invariavelmente uma *obrigação de fazer*, demonstrando a altíssima importância do exame do contrato para a descoberta do seu objeto, enquadrando-o, pois, em *obrigação de dar ou de fazer*, possibilitando a exata compreensão de qual o tributo é incidente, vejamos:

> De um lado, é exato que o ICMS incide sobre contratos (operações mercantis, reguladas pelo Direito Obrigacional), necessariamente configuradores de 'obrigações de dar' mercadoria; de outro, é correto que o ISS incide sobre o fato ' prestar serviços' (obrigações de fazer). Advirta-se, todavia, para a circunstância de que, se é certo afirmar que o ISS incide sobre contrato de prestação de serviço, **não é menos correto asseverar que não há serviços tributável que não decorra de um contrato, cuja natureza seja a de uma 'obrigação de fazer'**. Meticuloso exame do contrato ilumina a compreensão do fato (que dele é objeto), sendo pois, decisivo para qualificação jurídica deste. [120] (grifamos)

---

[118] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 44.

[119] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 44.

[120] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 44.

Desta forma, conquanto não se tenha efetuado análise meticulosa do contrato firmado entre usuário e empresas que utilizam da tecnologia *streaming* para transmissão de dados, bem verdade é que mediante simples verificação dos Termos de Uso da empresa *Netflix*, utilizados no presente trabalho para fins de análise exemplificativa, nota-se ausente contratação de uma *obrigação de fazer*, caracterizadora da *prestação de serviços*, vejamos:

> 4.2. O serviço Netflix e todo o conteúdo visualizado por intermédio do serviço Netflix destinam-se exclusivamente para uso pessoal e não comercial, não podendo ser compartilhados com pessoas de fora da sua família. Durante sua assinatura Netflix, a Netflix concede a você um direito limitado, não exclusivo e intransferível **para acessar o serviço Netflix e assistir ao conteúdo da Netflix. Exceto pelo descrito acima, nenhum outro direito, titularidade ou participação lhe é concedido. Você concorda em não utilizar o serviço em exibições públicas**.
>
> 4.3. **Você pode assistir ao conteúdo da Netflix,** primordialmente no país onde fez sua inscrição e somente nas áreas geográficas onde oferecermos nosso serviço e **tivermos licenciado esse conteúdo**. **O conteúdo que pode estar disponível** irá variar segundo a sua localização geográfica e **será alterado periodicamente**. **O número de aparelhos nos quais você pode assistir o conteúdo simultaneamente depende do plano de assinatura** escolhido e está especificado na página "Conta".
>
> 4.4. O serviço Netflix, inclusive **o catálogo de conteúdo**, **é atualizado regularmente.** Além disso, diferentes aspectos do serviço são testados de forma contínua, incluindo o site, as interfaces de usuário, os recursos promocionais e a disponibilidade do conteúdo da Netflix. A qualquer momento, você pode desativar a participação em testes. Para isso, basta acessar a página "Conta" e alterar as configurações em "Participação em testes".
>
> 4.5. Parte do conteúdo da Netflix está disponível para download temporário e visualização offline em alguns aparelhos compatíveis ("Títulos offline"). ESSA DISPONIBILIDADE ESTÁ SUJEITA A LIMITAÇÕES, INCLUSIVE RESTRIÇÕES SOBRE O NÚMERO DE TÍTULOS OFFLINE POR CONTA, O NÚMERO MÁXIMO DE APARELHOS QUE PODEM CONTER TÍTULOS OFFLINE, O PERÍODO NO QUAL VOCÊ PRECISARÁ COMEÇAR A ASSISTIR AOS TÍTULOS OFFLINE E O PERÍODO NO QUAL OS TÍTULOS OFFLINE PODERÃO SER ACESSADOS. Alguns Títulos offline podem não ser reproduzidos em alguns países e, caso você fique online em um país onde não poderia assistir à transmissão desse Título offline, este não poderá ser reproduzido enquanto você estiver nesse país.
>
> (...)
>
> **Diversos**
>
> 7.1. Legislação aplicável. Estes Termos de uso devem ser regidos por e

> interpretados de acordo com a legislação do Brasil.
>
> 7.2. Materiais não solicitados. **A Netflix não aceita materiais ou ideias não solicitados de conteúdo da Netflix e não é responsável pela semelhança de seu conteúdo ou programação em qualquer mídia com materiais ou ideias transmitidos à Netflix**. [121] (grifamos)

É interessante notar que da leitura dos Termos de Uso supra transcritos, orientando-se pelo viés econômico da definição de serviços, seria possível concluir que são *serviços* tributáveis por ISS a disponibilização de conteúdo para usuários assinantes.

Todavia, pautando-se por uma análise jurídica, norteada pela premissa de que o critério material delineado pela Constituição constitui-se em uma *prestação de serviços* decorrente de relação jurídica estabelecida mediante contratação de uma *obrigação de fazer* para confecção de algo até então inexistente, mediante esforço humano , não resta dúvidas de que os ditos "serviços" oferecidos pela *Netflix* não são em termos jurídicos, efetivamente serviços passíveis de incidência de ISS.

Conforme leciona Aires F. Barreto *" consistindo o conceito de serviço tributável por via de ISS no esforço humano a terceiros, segue-se, inexoravelmente, que só pode abranger as obrigações de fazer (e nenhuma outra)."*[122]

Depreende-se das lições abaixo transcritas o entendimento de que para compreender a obrigação contratada é necessário promover o exame do objeto do contrato, a análise do regime jurídico ao qual este contrato está submetido, a verificação da vontade das partes (explicita ou implicitamente anunciadas) e a qualificação jurídica destes para que se possa afirmar se há ou não incidência de ISS ou de outro tributo, realizando o enquadramento destes elementos aos critérios jurídicos e constitucionais atinentes a materialidade do tributo respectivo, *in verbis:*

> (...) Assim, como não é possível pretender qualificar juridicamente o fato de Pedro entregar dinheiro a Paulo, não é viável pretender-se, de mera observação dos fatos, discernir uma situação da outra. Efetivamente, só após

[121] NETFLIX. **Termos de Uso *Netflix***. Disponível em https://help.netflix.com/legal/termsofuse. Acesso em 06/09/2019.

[122] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 45.

> a qualificação jurídica de Pedro e Paulo; só depois de atenta consideração sobre o negócio, no contexto do qual estão agindo; **só mediante aguda análise do regime jurídico a que submetido o negócio**, **com rigorosa atenção sobre a vontade das partes**, legalmente prestigiadas – **vontades estas explícita ou implicitamente manifestadas** – **é possível ao jurista dizer** se o singelo fato de Pedro entregar uma quantia de dinheiro a Paulo **define-se, juridicamente,** como doação, mútuo, pagamento de aluguel, liquidação de compra e venda, ou até mesmo um ilícito**.**
> **O mesmo dá-se no caso de aparente 'prestação de serviço** com fornecimento de mercadoria'. **Só o regime jurídico do negócio – contexto do qual se desenvolve a prestação do serviço – poderá dizer se há concomitância da venda de mercadoria ou mera aplicação de material na prestação de serviço.** [123]

Rememorando a lição empenhada por José Eduardo Soares de Melo, tratada outrora no presente trabalho (*3.2.2)* no que tange a definição jurídica e não econômica do conceito de serviços para fins de incidência de ISS, tem-se que há diversas situações no mundo real as quais podem ocasionar o conflito tributário se orientado por conceitos econômicos e não jurídicos, de modo que segundo o autor na análise do objeto do contrato deve-se se atentar ao negócio *jurídico objetivado pelas partes,* de maneira que guiando-se por critérios jurídicos será possível afirmar que *" (...) c) **o garçom que serve frequeses do restaurante não realiza prestação de serviços, mas participa do fornecimento da alimentação**." [124] (grifamos)* e se assim o é, a empresa que disponibiliza via *streaming* conteúdos catalogados para assinantes, não lhes presta quaisquer serviços, mas lhes fornece uma gama de "produtos" (conteúdos) audiovisuais aos quais podem ser consumidos/assistidos ou não pelos usuários.

No mesmo sentido, colaciona-se lição de Roque Antonio Carraza explicando que o tributo de ISS somente será incidente quando *(i)* o objeto do contrato de direito privado, demonstrar que o fim pretendido pelas partes é a contratação de uma prestação de serviços a ser realizado por um prestador a um tomador mediante remuneração e *(ii)* for efetivamente realizada a referida prestação de serviço, vejamos:

> Em suma, **o *ISS* somente será devido quando o serviço de qualquer natureza**, não-consistente nem em transporte transmunicipal, nem em comunicação, resultar, isto é, **for objeto, de contrato oneroso firmado entre um prestador e um tomador.**

[123] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 49.

[124] MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário** – 10. ed. – São Paulo: Dialética, 2012, página 573.

> Notamos, pois, ser **necessária a detida análise do contrato de prestação de serviços, para saber-se se o *ISS* é devido**. **É o fim (*telos*) pretendido pelas partes contratantes, que, refletindo o próprio objeto do negócio jurídico, determinara, ou não, a incidência do imposto.**
> Mesmo assim – tornarmos a insistir – **tal incidência dar-se-á apenas após a efetiva prestação do serviço de qualquer natureza.**
> **Em linguagem mais técnica, o *fato imponível (fato gerador in concreto)* do *ISS* somente ocorre quando, em razão de negócio jurídico firmado entre particulares, sob regime de Direito Privado (mas não trabalhista), os serviços de qualquer natureza forem efetivamente prestados**. [125]

E explica que não basta a celebração do contrato para fins de incidência de ISS, mas deve sobretudo ocorrer o *fato prestar serviço* no mundo fenomênico, vejamos:

> Remarcamos que, por meio de *ISS*, só se pode tributar a prestação do serviço e, não, a relação jurídica (contrato) que a ela subjaz (isto é, que se instaura entre o prestador e o tomador). **Com essa proclamação, desejamos significar que o imposto em exame deve necessariamente incidir sobre o *fato material* da prestação de um serviço. O *ISS* nasce de um *estado de fato*: a prestação efetiva – nunca a potencial – de um serviço.**
> Noutros falares, **seu *fato imponível* não ocorre quando da celebração do contrato de prestação de serviços, mas, si, quando o serviço é efetivamente prestado.** [126]

Assim, depreende-se das lições retro elencadas que para se verificar sobre a incidência ou não o tributo de ISS em determinada relação jurídica, *(i)* primeiro é necessário analisar o objeto contratado e a manifestação de vontade das partes obrigadas, vez que somente após esse exame será possível concluir se há incidência ou não de ISS e *(ii)* segundo verificar se efetivamente o serviço foi prestado, quando o tributo deixará de ser possivelmente incidente passando a ser verdadeiramente incidente, isso porque *" (...) o ISS é um imposto sobre fatos e **não** sobre contratos. Nenhuma materialidade do ISS se produz diante de mera contratação de serviços. Esse imposto **não incide sobre a contratação de serviços, mas sobre o fato de prestar serviços.**"* [127] *(grifos nossos)*

---

[125] CARRAZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. – São Paulo: Noeses, 2010, página 106.

[126] CARRAZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. – São Paulo: Noeses, 2010, página 115.

[127] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 296.

Nesse espírito, arrematando o todo argumentado, transcrevem-se abaixo meditações do professor Aires F. Barreto insertas em sua obra intitulada de *ISS na Constituição e na Lei*, vejamos:

> O imposto de que se cuida não pode incidir sobre serviço 'potencial'. **Só surge a obrigação tributária de recolher ISS ao Município diante de fato concretamente ocorrido**. Aliás, isso, rigorosamente, nem precisaria ser consignado dado que envolve visível redundância. **Se o ISS é imposto exigível pela ocorrência do fato (prestar serviço), não há sentido em falar-se de fato potencial, porque nesta expressão há visível contradição nos termos: se é fato, nunca pode ser potencial; potencial é vocábulo incompatível com fato.** Potencial equivale a virtual e opõe-se a real, o que é próprio do fato. (...) **Em resumo, o ISS – e bem assim qualquer outro imposto – só pode alcançar o fato concretamente ocorrido no mundo fenomênico** e nunca aquele que está por ocorrer, ainda que a probabilidade dessa ocorrência seja enorme. [128] (grifamos)

## 3.3 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS

Considerando o estudo realizado e as premissas inseridas no presente trabalho no que se refere a materialidade do ISS, serão tratados brevemente temas acerca da hipótese de incidência do referido imposto com a construção de sua Regra Matriz.

Roque Antonio Carrazza explica que "' *hipótese de incidência', em resumo, é o fato, descrito em lei, que, acontecido no mundo fenomênico, faz nascer a relação jurídica tributária, que tem por objeto a 'dívida tributária' (...)* "[129]

Regina Helena Costa explica que

> Entende-se por 'hipótese tributária' a descrição legislativa de um fato que, uma vez acontecido, enseja o nascimento da obrigação tributária principal.

[128] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 296.

[129] CARRAZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. – São Paulo: Noeses, 2010, página 51.

> Trata-se, portanto, de uma situação fática, apontada pela lei, como apta a deflagrar o surgimento da obrigação de pagar tributo. [130]

O professor Paulo de Barros Carvalho explica que a hipótese tributária deverá retratar fatos que ocorridos no mundo real que vertidos em linguagem competente, possam ser economicamente medidos, em atenção ao princípio da capacidade contributiva, vejamos:

> Com efeito, **a hipótese tributária de qualquer exação deve descrever fato realizado por pessoa que manifeste, objetivamente, riqueza**. Ao recortar; no plano da realidade social, aqueles fatos que julga de porte adequado para fazer nascer a obrigação tributária, o legislador deve sair à procura de **acontecimentos passíveis de serem medidos segundo parâmetros econômicos, uma vez que o vínculo jurídico a eles atrelado deve ter como objeto prestação pecuniária**. É evidente que de uma ocorrência insusceptível de avaliação patrimonial jamais se conseguirão cifras monetárias que traduzam, de alguma forma, valor em dinheiro. (grifamos) [131]

No Brasil, conforme ensina o professor Roque Antonio Carrazza, o legislador ao definir a hipótese de incidência de determinado tributo o fará orientado pelos princípios e normas Constitucionais, não podendo transbordar de sua competência tributária ou do *núcleo* material delimitado pela Carta Magna, de modo que o legislador infraconstitucional ao tracejar a hipótese de incidência do ISS deverá estar atento a *noção constitucional de serviços,* vejamos:

> (...) o legislador, **ao traçar a *hipótese de incidência tributária*, escolhe, dentre os fatos que podem acontecer no mundo físico (*mundo fenomênico),* os que reputa mais importantes**. No caso da *hipótese de incidência* dos impostos, **aqueles que melhor revelem capacidade econômica, da parte de quem os realiza**.
> **No Brasil**, porém, dado o sistema tributário rígido que aqui vigora, **as opções do legislador são bem restritas**, **já que as competências tributárias das pessoas políticas tiveram seus limites cuidadosamente demarcados por grande cópia de princípios e normas constitucionais**.
> Indo ao ponto que ora faz nossos cuidados, quando **a Constituição** autorizou os Municípios a criarem o *ISS*, **delimitou, de plano, o núcleo do fato que podem eleger como suporte material da *hipótese de incidência* deste tributo**; a saber: a prestação de '*serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II'* (art. 156, III). **Há, pois, uma noção constitucional de *serviços*, que não pode ser ultrapassada pelo legislador**

[130] COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional** – 5. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2015, página 209.

[131] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015, páginas 794.

> **infraconstitucional (seja complementar, seja o ordinário municipal)**.[132] (grifamos)

Nesse mesmo sentido assevera Regina Helena Costa, vejamos:

> No Brasil, diferentemente do que ocorre na maioria dos países, é a Constituição que aponta as regras-matrizes de incidência tributária, isto é, as situações fáticas que poderão ser apreendidas pelo legislador infraconstitucional para a instituição de tributos. Vale dizer, a lei somente poderá contemplar fatos que se encontrem dentro da moldura constitucionalmente traçada para esse fim, o que representa sensível limitação à eleição de situações a ser efetuada pelo legislador.[133]

A autora explica que

> A hipótese de incidência tributária desdobra-se em 'antecedente e consequente'. No antecedente, 'descreve' o fato, apontando as coordenadas de espaço e tempo de sua ocorrência. No consequente, 'prescreve' uma relação jurídica dela decorrente, indicando seus sujeitos, bem como seu objeto.[134]

A hipótese de incidência tributária é composta por critérios alinhados no antecedente e no consequente da hipótese, figurando no antecedente normativo os critérios: material, espacial e temporal e no consequente da norma de incidência tributária: os critérios: pessoal e quantitativo.

Em linhas gerais o critério material *"(...) é aquele que descreve a 'conduta' ou 'estado' do sujeito. Identifica-se pelo verbo empregado na descrição do fato e seu complemento (...)"*[135], portanto, para fins do tributo de ISS o verbo é *prestar* e o complemento é *serviço de qualquer natureza.* Os dois outros critérios do antecedente normativo, *espacial* e *temporal*, relacionam-se, respectivamente, com o local e o momento da ocorrência do fato descrito no critério material da hipótese de incidência.

---

[132] CARRAZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. – São Paulo: Noeses, 2010, páginas 106 e 107.

[133] COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional** – 5. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2015, página 58.

[134] COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional** – 5. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2015, página 210.

[135] COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional** – 5. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2015, página 210.

Segundo ensina Paulo de Barros Carvalho por critério material da *hipótese tributário*, deve-se entender como o núcleo do conceito mencionado no antecedente da hipótese normativa, encontrando neste critério as informações referentes a determinados comportamentos que ocorridos no mundo fenomênico nos moldes de específicas regras relacionadas ao tempo e espaço, vertidos em linguagem competente ocasionará a incidência tributária, vejamos:

> **Critério material é o núcleo do conceito mencionado na hipótese normativa.** Nele há referência ao **comportamento de pessoas** físicas ou jurídicas, cuja verificação em **determinadas coordenadas de tempo e espaço**, acompanhadas do **relato pela linguagem** prevista no ordenamento, **acarretará o fenômeno da percussão tributária**. No caso do **ISS**, esse **núcleo é representado pelo verbo 'prestar'**, acompanhado do **complemento 'serviços de qualquer natureza**', fazendo-se necessário consignar que a referida locução não engloba os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, por expressa previsão do art. 156, III, da Carta Magna, bem como por integrarem o âmbito de competência dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do art. 155, II, desse mesmo Documento normativo. (grifamos) [136]

Os critérios que compõem o consequente da hipótese normativa dividem-se em pessoal e quantitativo, sendo o critério pessoal consistente na definição dos sujeitos da relação jurídica instaurada (sujeito ativo e sujeito passivo) e o critério quantitativo composto pela base de cálculo e alíquota, responsáveis em síntese pela aferição do *quantum* devido pelo sujeito passivo ao sujeito ativo (ente tributante).

Roque Antonio Carrazza ensina sobre a aliança existente entre a repartição constitucional de competência tributária e a hipótese de incidência possível de ser estabelecida pelo legislador infraconstitucional, explicando que, ainda que de modo implícito, é possível encontrar na CF além do critério material possível de ser trabalhado pelo legislador quando da formulação da hipótese de incidência, também os sujeitos ativos e passivos possíveis, a base de cálculo e a alíquota possíveis, vejamos:

> De fato, a Constituição brasileira, **ao discriminar as competências tributárias, traçou a *regra-matriz* (*a norma padrão de incidência)* de cada exação**. Noutro falar, apontou, **ainda que de maneira implícita, a *hipótese***

[136] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015, página 793.

> ***de incidência possível*, o *sujeito ativo possível*, o *sujeito passivo possível*, a *base de cálculo possível* e, num certo sentido, até mesmo a *alíquota possível*** das várias espécies e subespécies tributárias. Destacamos que, o legislador, ao exercitar quaisquer das competências tributárias reservadas à *sua* pessoa política, deverá ser fiel à *regra-matriz* do tributo, pré-traçada na Carta Magna. Não pode fugir deste '*modelo'* constitucional. [137]

Hugo de Brito Machado pontua que

> **O âmbito constitucional do ISS é o serviço de qualquer natureza. O serviço enquanto *fazer*. Não o *dar*. Por isto, o legislador complementar não pode validamente incluir na 'Lista de Serviços' tributáveis pelos Municípios qualquer fato que não seja serviço, como fez com a Lei Complementar 116/2003. Nem o legislador municipal pode incluir na definição da hipótese de incidência do ISS atividade outra que não seja serviço, como é o caso da locação de bens, do arrendamento mercantil ou *leasing* e da franquia ou *franchisin* [138]**

De acordo com o citado autor, segundo a Constituição a *"(...)'hipótese de incidência' do 'ISS' **só pode ser** **a prestação, a terceiro, de uma utilidade, com conteúdo econômico, sob 'regime de Direito Privado'**, desde que não trabalhista, tendente a produzir uma utilidade ao fruidor."*[139](grifamos)

Nesse mesmo sentido, sobre o critério material do ISS, Aires F. Barreto pontua que *"a **essência do aspecto material da hipótese de incidência do ISS** não está no termo 'serviço' isoladamente considerado, mas na **atividade humana que dele decorre**, vale dizer em prestar serviço."*[140] (grifamos)

Desta forma, na esteira das premissas previamente fixadas, tem-se que o legislador infraconstitucional na construção da hipótese de incidência deverá atentar-se ao núcleo material delimitado constitucionalmente sobre serviços, isto é, os fatos economicamente tributáveis e passíveis de incorporação na hipótese de incidência serão aqueles em que há

---

[137] CARRAZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. – São Paulo: Noeses, 2010, páginas 43 e 44.

[138] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36ª ed., rev. e atual. – São Paulo: Malheiros,2015, páginas 414 e 415.

[139] CARRAZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. – São Paulo: Noeses, 2010, página 109.

[140] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 294.

emprego de *esforço humano* decorrente de prestação de serviço contratada em beneficio de um tomador.

Nesse rumo, cumpre registrar o teor do artigo 1º da Lei Complementar 116/03 **utiliza-se do termo *prestação de serviços* e** não *serviços*, vejamos:

> Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como **fato gerador** a **prestação de serviços** constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (grifamos)

Em seguida, cabe assinalar que o §4º, do art. 1º da LC 116/03 determina que *"(...) § 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada **ao serviço prestado**." (grifamos)*, depreende-se, portanto, que o citado §4º reforça a ideia de *serviço prestado*, isto é, o tributo será incidente sobre *prestação de serviço* (conforme argumentado anteriormente, critério jurídico na definição de serviço, caracterizado pelo fazimento de algo com emprego de esforço humano – *obrigação de fazer*) e não sobre *serviço* (critério econômico na definição de serviço, tido como algo que se vende ou se disponibiliza).

Reforçando o que foi tratado em momento anterior, o critério material do ISS é a *prestação de serviços.*

Natália de Nardi Dácomo em sua obra *Hipótese de Incidência do ISS* explica que o critério material do ISS é composto pelo verbo: prestar e pelo complemento: serviços, pois não é sobre o evento ocorrido no universo dos fenômenos que a hipótese de incidência irá incidir, **mas incidirá nas relações jurídicas advindas de um contrato** (verbal ou escrito) de prestação de serviços, vejamos:

> **No plano semântico, vai-se buscar a determinação do conteúdo das proposições normativas do critério material da hipótese de incidência do ISS**. O **critério material do ISS é expresso pelo verbo 'prestar'** (verbo pessoal e de predicação incompleta) e seu complemento 'serviço'**; mas não é qualquer serviço que será tributado**, apenas aquele descrito pela Lei Complementar nº 116/2003. '**Prestar serviço', para o sistema do direito posto, é um conceito jurídico, ou seja, é uma relação jurídica**. **Não é sobre o evento acontecimento do mundo fenomênico, que a norma do ISS incide, mas é sobre a relação jurídica que nasce de um acordo, de um contrato de prestação de serviços.** Pois não basta a pessoa, física ou jurídica, começar a prestar serviço a outra sem o seu consentimento, pacto

> ou ajuste. Dessa forma, é necessário um acordo, um contrato (verbal ou escrito), uma relação entre pessoas, física ou jurídica, para fazer nascer a prestação de serviços. (grifamos)[141]

Na construção da Regra Matriz de Incidência Tributária do tributo de ISS constante da obra de Paulo de Barros tem-se o seguinte, *in verbis*:

> (...) Preenchendo o arranjo sintático da regra-matriz de incidência tributária com a linguagem do direito positivo, vale dizer, saturando as variáveis lógicas com o conteúdo semântico constitucionalmente previsto, construo a seguinte norma-padrão do ISS:
> Hipótese:
> - **critério material**: **prestar serviço de qualquer natureza**, excetuando-se os serviços de transporte interestadual e intermunicipal **e de comunicação;**
> - critério espacial: **âmbito territorial do Município**;
> - critério temporal: **momento da prestação do serviço**.
>
> Consequência:
> - critério pessoal: *sujeito ativo*: Município; *sujeito passivo*: prestador do serviço;
> - critério quantitativo: *base de cálculo*: preço do serviço; *alíquota*: aquela prevista na legislação do imposto. (grifamos)[142]

[141] DÁCOMO, Natalia de Nardi, 1964 – **A hipótese de incidência tributária do Imposto Sobre Serviço** – São Paulo : Noeses, 2006, página 29.

[142] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015, página 792.

## 4. ANÁLISE DA APLICABILIDADE DO ITEM 1.09 NAS TRANSMISSÕES DE DADOS VIA *STREAMING*

No que se refere a lista de serviços constante da Lei Complementar nº 116/2003, os Municípios pautados no item 1.09 da referida lista, incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016, estão em tese, autorizados a tributar transmissão de dados via *streaming*, vejamos o teor do referido item:

> 1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

Ocorre que, no que se refere ao critério material do ISS, tem-se que para que seja possível a tributação por meio desse tributo, conforme o tema foi tratado incansavelmente no presente trabalho, deverá o fato tributável ser serviço na acepção de constituir uma *obrigação de fazer*.

Isso porque, de acordo com as reflexões anteriormente promovidas, tanto o legislador complementar, como o ordinário, devem se atentar ao comando da norma maior, ou seja, àquela inserta no topo da pirâmide normativa, responsável pela garantia da segurança jurídica no aspecto mais amplo do sistema, a Constituição Federal.

Segundo o professor Paulo de Barros "***em síntese, para caracterizar 'serviço de qualquer natureza', nos termos empregados pelo constituinte, a prestação deve atender, simultaneamente, a dois requisitos: (i) ser serviço; e (ii) estar indicado em lei complementar*" (grifamos)** [143]

O citado professor Paulo de Barros ensina que a lei complementar tem como função precípua a regulamentação de matérias visando à prevenção de conflitos de competência, e, que lhe é vedado inovar ou prescrever de modo diverso aos preceitos constitucionais, vejamos:

[143] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015, página 798

> (...) Não podemos esquecer que **a lei complementar configura mecanismo de ajuste que assegura o funcionamento do sistema, prevenindo conflitos de competência**. Logo, ao dispor sobre quaisquer dos assuntos a que se refere o art. 146 da Constituição, e, mais especificamente, o art. 156, III, desse Diploma normativo**, o legislador infraconstitucional deve ater-se à tarefa de elucidar e reforçar os comandos veiculados pelo constituinte**. **É-lhe terminantemente vedado extrapolar tal função, inovando e prescrevendo condutas diversas daquelas referidas pelo Texto Magno**.[144] (grifamos)

Hugo de Brito Machado defende que o *fato gerador* do ISS é definido em lei Municipal com obediência aos limites fixados pela lei complementar, que por sua vez, deve obediência aos limites decorrentes *da norma da Constituição que atribui competência aos Municípios*, bem como para o autor é certo que a CF concedeu competência aos Municípios para tributar os serviços *que a lei complementar irá definir*, de modo que a limitação na autonomia Municipal não decorre da lei complementar, mas sim da própria Constituição, vejamos:

> O âmbito do ISS, nos termos do art. 156, III, da vigente CF, compreende os serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária estadual, definidos em lei complementar da União. O fato gerador desse imposto é o descrito em lei ordinária do Município, dentro, obviamente, de seu âmbito constitucional. (...) **O fato gerador do imposto – insista-se neste ponto – é definido pela lei municipal; mas essa definição há de respeitar os limites fixados pela lei complementar, que, por seu turno, não pode ultrapassar os limites decorrentes da norma da Constituição que atribui competência aos Municípios** (...) Conhecemos e respeitamos manifestações de eminentes tributaristas no sentido de que a *lei complementar* à qual se reporta o dispositivo constitucional em questão não pode limitar a competência tributária dos Municípios. Assim, entretanto, não pensamos. **A nosso ver, em face da norma acima transcrita, é induvidoso que a Constituição Federal atribuiu os Municípios competência para tributar somente os serviços de qualquer natureza que a lei complementar *defina***. Não se trata, portanto, de uma limitação imposta pela lei complementar. **Na verdade a competência que a Constituição Federal atribui aos Municípios tem, desde logo, o seu desenho a depender da lei complementar.** Da mesma forma que a União Federal não pode tributar as *grandes fortunas* sem que a lei complementar defina como tal se há de entender, também os Municípios não podem tributar os serviços de qualquer natureza que não tenham sido definidos em lei complementar. [145]

[144] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015, página 791.

[145] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36ª ed., rev. e atual. – São Paulo: Malheiros,2015, páginas 412, 413 e 414.

Infere-se dos entendimentos retro enumerados que a autonomia Municipal está subordinada à definição de serviços promovida pela edição de lei complementar, entendimentos esses que se respeita, todavia, com a *máxima vênia*, não se partilha.

Em vista do todo produzido, consigna-se entendimento de que a lista de serviços não possui o condão de restringir ou alargar os limites de competência constitucionalmente concedida aos Municípios, de modo que a referida lei complementar deveria situar-se na regulamentação destinada à prevenção de conflitos.

De outro giro, é possível consignar entendimento de que a lei complementar figurará como fundamento de validade na edição de norma ordinária instituidora de ISS **somente** quando a legislação complementar encontrar-se em estrita conformidade aos comandos constitucionais.

Em outras palavras, na existência de norma complementar definidora de serviços que estiver integralmente em conformidade com os limites delineados pelo Texto Maior é possível defender que o fundamento de validade da lei ordinária Municipal estaria atrelado à previsão contida na lei complementar.

Todavia, inexistente a referida lei ou existente, porém em desconformidade com os preceitos constitucionais no que se refere à materialidade de ISS, isto é, tendo arrolado em sua lista como serviço situação fática cuja natureza jurídica demonstrar não o ser, não há que se falar em lei complementar como fundamento de validade de lei instituidora de tributo de ISS, isso porque a referida lei não estaria definindo os serviços, mas inovando no ordenamento.

E mais, nessas situações a lei complementar editada em desconformidade com os preceitos constitucionais não encontra respaldo válido na Carta Magna, não vinculando qualquer ente político, conforme ensinam as reflexões do professor Roque Antonio Carrazza no sentido de que as alterações inconstitucionais promovidas pela legislação complementar não vinculam nenhum ente político, bem como a lei complementar não está autorizada a criar *a figura do serviço por definição legal,* vejamos:

> De fato, as pessoas políticas, enquanto tributam, buscam *fundamento de validade* para seus atos jurídicos (leis, decretos, portarias etc.)

> exclusivamente na Constituição. **Obedecem à lei complementar nacional circunstancialmente, vale dizer, apenas quando ela explicita comandos constitucionais. Ampliações ou restrições de competências tributárias levadas a efeito por lei complementar nacional, porque inconstitucionais, não vinculam nem a União, nem os Estados, nem o Distrito Federal, nem os Municípios.**
> Estas considerações confirmam a proposição de que a lei complementar nacional não pode criar, para fins de ISS, a figura do 'serviço por definição legal'. Se o fizer, será inconstitucional, por dilatar competências tributárias municipais e , o que é pior, por atropelar direitos inalienáveis dos contribuintes. [146]

Em resumo, pautando-se em todo o argumentado no que se refere a supremacia da Constituição, repartição constitucional de competência tributária, pacto federativo e autonomia Municipal, somente considera-se a lei complementar fundamento de validade da lei instituidora de ISS quando a primeira estiver estritamente em conformidade com a materialidade constitucionalmente delineada do ISS, caracterizada por uma prestação de serviços decorrente de uma obrigação de fazer com emprego de esforço humano em benefício de outrem mediante remuneração.

Outrossim, reforça o argumento supra empreendido, a noção de que à lei complementar caberia a definição das eventuais exceções atinentes aos serviços de qualquer natureza, buscando referida norma prevenir potenciais conflitos de competência, isso porque, não parece lógico a lei complementar definir o que já está definido na Constituição Federal, nos termos de Aires F. Barreto "***se são de qualquer natureza, prescindem de definição; se são definidos, não serão jamais de qualquer natureza, mas, sim, os definidos***" [147]

O citado autor ensina que a lei complementar não pode alterar a competência tributária fixada pela Constituição Federal e que somente mediante Emenda Constitucional haveria de ser possível referida modificação, dado o fato que a Constituição brasileira é rígida, de modo que não cabe pretender tributar por meio de ISS sob alegação de que a atividade encontra-se prevista em lista de serviços quando referidas situações não envolvem prestação de serviços, isto é, não compete a lei complementar dilatar a competência Municipal tentando tributar como serviço aquilo que não é, vejamos:

---

[146] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed., rev. , amp. e atual. até a Emenda Constitucional n. 72/2013. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. Página 1117.

[147] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 41.

> **Muitos são os casos em que se pretende exigir imposto sobre serviços sobre atividades que não o são, a pretexto de que tais atividades foram listadas por lei complementar.**
> A competência outorgada pela CF não pode ser modificada (ampliada ou reduzida) pela lei complementar. Só por via de emenda é possível modificar a CF (que é rígida) e assim mesmo preservando a área intocável das cláusulas pétreas.
> A expressão *definidos em lei complementar* não autoriza conceituar como serviço o que serviço não é. **Admitir que o possa equivale a supor que, a qualquer momento a lei complementar possa dizer que é serviço a operação mercantil, a industrialização, a operação financeira, a venda civil, a cessão de direitos.** Em outras palavras, que alei complementar possa, a seu talante, modificar a CF; que a limitação posta pela CF à competência municipal para só tributar atividades configuradoras de serviço, não tem a menor relevância; que pode ser desobedecida pela lei complementar. (grifamos)[148]

Aplicando o citado raciocínio ao caso de transmissão de dados via *streaming*, tem-se que para que referido fato seja tributado pelos Municípios por meio de ISS, haveria de ser promovida Emenda Constitucional alterando/ampliando/outorgando a competência dos entes Municipais, posto que atualmente inexiste outorga aos Municípios para tributar situação alheia à prestação de serviços.

Ademais, conforme o autor explica no trecho supra colacionado, não é dada a Lei Complementar autorização para alterar a competência constitucional tributária definindo como serviço aquilo que não o é, isto é, aceitar a tributação de *streaming* por ISS, justificando-se no argumento de que referida atividade consta da lista de serviços, seria o mesmo que reconhecer a autoridade do legislador complementar para, abstraindo-se dos preceitos constitucionais, listar quaisquer outras atividades como serviços, ainda que não o sejam, como por exemplo, operações mercantis, industrialização, venda civil e cessão de direitos, dentre outros.

Nota-se, portanto, o risco existente quando da defesa de tributação de atividades por meio de ISS pelo fato de estarem insertas na lista de serviços sem, contudo, promover análise mais acurada da referida atividade, isso implica afirmar, oportunamente, que afastar-se de conceitos jurídicos e buscar respaldo em definição econômica de serviços também importa em

[148] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 108.

risco a Supremacia do Texto Constitucional, da ordem do sistema normativo jurídico tributário e da segurança jurídica.

Aplicando este raciocínio ao caso das operações de transmissão de dados via *streaming*, tem-se que referido fato não se enquadra na materialidade do ISS delineada constitucionalmente, isso porque a mera disponibilização de dados audiovisuais não implica uma prestação de serviços decorrente de obrigação de fazer com emprego de esforço humano mediante remuneração.

Nesse rumo, Aires F. Barreto explica que as normas complementares completam a Constituição não lhes altera o sentido e o alcance, de modo que impera na Corte Suprema o entendimento de prevalência da norma Constitucional sobre todas as normas infraconstitucionais, sendo o Texto Maior o fundamento de validade de todas as normas infraconstitucionais, de modo que não encontrando correspondência constitucional devem ser banidas do ordenamento, vez que as normas complementares, assim como outros tipos normativos, também são passíveis de controle de constitucionalidade, vejamos:

> Não pode a lei complementar definir como serviço o que serviço não é, nem a pretexto de atender à cláusula final do art. 156, III. É que, se a CF é rígida, não pode ser modificada pela lei complementar. Esta não pode definir como serviço o que serviço não é. **A lei complementar completa a Constituição; não a modifica. Por isso, a nossa Suprema Corte, desde o início da República, tem consagrado, decididamente, a firme postura de defesa da prevalência da Constituição sobre toda e qualquer norma infraconstitucional, que nela deve encontrar – pena de expulsão do sistema normativo – seu fundamento de validade**. Daí ser noção elementar que também as leis complementares – normas de ordenação inaugurada pela CF – estão igualmente sujeitas a contraste de constitucionalidade**; são elas suscetíveis de 'controle de constitucionalidade' pelos mesmos métodos e segundo critérios idênticos aos aplicáveis a toda e qualquer lei.** [149] (grifamos)

Conforme antes mencionado, somente é possível defender a tributação da disponibilização de dados via *streaming* por meio de ISS se adotada definição econômica e não jurídica de serviço, isto é, aceitar que prestar serviço consiste além de obrigação de fazer,

[149] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 109.

também uma obrigação de dar na acepção de que serviço é aquilo que se vende ou que se coloca à disposição.

O item 1.09 da Lista de Serviços anexa a Lei Complementar 116/03 prescreve que serão tributados por meio de ISS a *" (...) disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet (...)"*

Nesse sentido, traz-se lição de Aires F. Barreto, que nos ensina o seguinte, *in verbis:"**só a prestação do serviço é tributável,** porque o conteúdo econômico indica o prestador como o verdadeiro beneficiário da retribuição que, de alguma maneira, é o modo objetivo de mensuração desse mesmo conteúdo econômico."*[150] *(grifamos)*

Ensina ainda que

> O consumo, a fruição e a utilização do serviço não podem ser postos ou entendidos como compreendidos nessa materialidade da hipótese de incidência porque os sujeitos das ações de consumir, fruir e utilizar são, necessariamente, diferentes do prestador de serviço**. Dado o próprio conceito de serviço, que se presta, não poderia ser descrita como hipótese de incidência, sem ofensa à Constituição, a fruição do serviço, a sua utilidade, a sua utilização, o seu consumo**.[151]

Conquanto o autor não tenha tratada da disponibilidade, mas sim da *fruição, consumo, utilização*, fato é que, *analogicamente*, pode-se afirmar que considerando que o critério material do ISS é a ***prestação de serviços***, isto é, o esforço humano na criação, construção, confecção etc. de algo em benefício de outrem, no caso de disponibilização de conteúdo via *streaming* não se vislumbra a contratação de uma obrigação de fazer, ao contrário, há sim na disponibilização de conteúdo via *streaming* a oferta de um "produto" pronto, acabado oferecido/disponível ao usuário assinante.

Desta forma, parece evidente que a disponibilização de conteúdo via *streaming* assemelha-se muito mais com operações mercantis do que com a prestação de serviços.

---

[150] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 31.

[151] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 31.

Nesse caso, conforme as palavras de Aires F. Barreto *"(...)* ***todo e qualquer fato que*** *–* ***exorbitando o conceito de serviço empregado*** *pelo art. 156, III, da* ***Constituição Federal*** *–* ***for colocado sob a incidência de imposto municipal importa exigência inconstitucional de tributo por invasão de competência alheia****."*[152] *(grifamos)*

Isso porque, conforme adverte o citado autor

> **Se é inquestionável que o sistema constitucional de outorga das competências tributarias é exaustivo e rígido**, e as competências são atribuídas, explicitamente, de modo privativo, a cada uma das pessoas políticas, **tem-se, como consequência, que qualquer fato que não configure serviço não pode ser tributado pelo Município.** [153] (grifamos)

Nesse sentido, e de forma análoga, isto é, para fins de exemplo da situação fática debatida (*streaming),* é relevante trazer a reflexão operada por Regina Helena Costa, vejamos:

> Relevante registrar que **a lista de serviços** anexa à Lei Complementar n. 116, de 2003, **contempla vários itens que, evidentemente, não constituem serviços**, tais como a cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda (item 3.02), a locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza (item 3.04), e cessão de andaimes, palcos coberturas e outras estruturas de uso temporário (item 3.05). **Nesse aspecto, a lei em exame é inconstitucional**. [154] (grifamos)

Roque Antonio Carraza bem explica que *"(...) a lei complementar não pode considerar serviços, para fins de tributação por via de ISS, fatos que não os sejam. Isto feriria, dentre outros, o direito subjetivo do contribuinte de só ser tributado pela pessoa política competente e nos estritos termos da Constituição."*[155]

---

[152] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 27.

[153] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 26.

[154] COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional** – 5. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2015, página 417.

[155] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed., rev. , amp. e atual. até a Emenda Constitucional n. 72/2013. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. Página 1116.

Nada obstante, cabe colacionar lição do professor Roque Carrazza no sentido de que a competência tributária fixada pelo Texto Maior, concomitantemente favorece os entes políticos concedendo-lhes poderes de tributação, bem como assegura aos contribuintes o direito de somente serem tributados pelo ente político competente e pelas materialidades possíveis de tributação em corolário aos princípios da legalidade e da segurança jurídica inerentes à atividade tributária , vejamos:

> Já sabemos que **a partilha constitucional de competência tributárias**, **se, por um lado favoreceu as pessoas políticas**, por outro, **veio ao encontro dos interesses dos virtuais contribuintes**, **que só podem ser tributados por quem de direito (a pessoa política competente) e na forma prevista no Diploma Magno.** Transplantando estas idéias para o nosso campo, só os serviços de qualquer natureza (exceção feita aos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ambos aludidos no art. 155, II, da CF) podem ser alvo de tributação por meio do ISS. **Como corolário disso, fatos que não tipificarem serviços estão fora do alcance desse imposto. Impede notar que nem mesmo *a lei complementar nacional pode alterar o precitado esquema constitucional.*** [156](grifamos)

Assim, depreende-se da leitura do supra transcrito que a lei complementar ao prever tributação por meio de ISS pelos entes Municipais de determinado fato que não se amolde materialmente a definição constitucional de serviço estaria alterando competência tributária fixada constitucionalmente, o que por óbvio não se pode admitir.

Aires F. Barreto explica que

> A lei complementar tem que se cingir a definir ou a listar atividades que, indubitavelmente, configurem serviço. **Será inconstitucional toda e qualquer legislação que pretenda ampliar o conceito de serviço constitucionalmente posto, para atingir quaisquer outros fatos (iluminados pelos contratos respectivos)** [157] (grifamos)

Ademais, a própria Lei Complementar 116/03 estabelece em seu artigo 1º que constituí fato gerador do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza a **prestação de serviços,** de modo que, a mera disponibilização de conteúdo de vídeo e imagem não pode ser tida como **prestação** de serviço, em outras palavras, não se vislumbra a feitura de um serviço.

---

[156] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed., rev. , amp. e atual. até a Emenda Constitucional n. 72/2013. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. Página 1117.

[157] BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005, página 109.

Nesse sentido, o professor Paulo de Barros explica que

> A Constituição da República confere aos Municípios competência para instituir imposto sobre *serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar*. **É intuitivo perceber que além de serem 'definidos' em lei complementar**, **o Texto Constitucional exige que haja 'serviços de qualquer natureza**'. **Não pode o legislador complementar, portanto, relacionar atividades que não se enquadrem no conceito de 'serviço'**. **Se aceitássemos o contrário, estaríamos resvalando para o campo delicado das invasões de competência, porquanto o legislador da União, produzindo normas de legislação complementar, ficaria investido do poder ilimitado de chamar para o domínio legislativo do ISS atividades submetidas a impostos de outras pessoas políticas de direito constitucional interno** (União, estados e Distrito Federal). [158] (grifamos)

O citado autor ensina ainda que

> Tendo sido a competência tributária exaustivamente delimitada pelo constituinte, ao legislador infraconstitucional, incluindo o complementar, cabe a tarefa de regulamentá-la, explicitando-a em seus pormenores, sempre em conformidade com as prescrições constitucionais**. Se assim não o fizer; o produto legislativo deve ser desprezado pelo intérprete, inaplicado e retirado do ordenamento jurídico pelo órgão competente**. (...) **A expressão 'definidos em lei complementar' não autoriza que seja conceituado como serviço aquilo que efetivamente não o é.** (...) **O legislador municipal esta impedido, por isso mesmo, de instituir o referido imposto relativamente a algo que não esteja compreendido no conceito de 'serviço', sob pena de afronta à supremacia constitucional** [159] (grifamos)

Na seara jurídica tributária há diversas discussões sobre a temática, de modo que os especialistas em direito tributário divergem sobremaneira em relação ao assunto, vejamos o que defendem os advogados Mario Comparato e Maria Fernanda de Azevedo Costa, ambos do escritório Comparato, Nunes, Federici & Pimentel Advogados, *in verbis*:

> No passado **o STF ao julgar a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, considerou inconstitucional sua exigência já que neste tipo de contrato não há uma obrigação de fazer envolvida no negócio jurídico, mas apenas o dever de entregar coisa certa**.

[158] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015, páginas 798 e 799.

[159] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015, página 799.

> Tal situação se repete em relação à atividade desenvolvida pelas empresas de streaming, já que **o contrato com seus clientes envolve apenas a disponibilização/cessão de conteúdo via internet, não se obrigando a realizar nenhum outro trabalho humano cujo resultado seja esperado pelo contratante. Este novo negócio equipara-se à locação de filmes disponibilizados em fita ou DVD**, em que a locadora apenas cede mediante pagamento o direito de seu cliente em retirar tais conteúdos por tempo determinado.
> Da mesma forma, em casos como estes não há a exigência de ISSQN por se tratar de locação de bens móveis, **em contratos como de streaming também não deve incidir tal tributo.**
> **O próprio enunciado da lei ao tratar do item específico do serviço já indica tratar de mera locação, já que se refere à distribuição e cessão que em nada se relacionam com a realização de um serviço**, o qual pressupõe que seu resultado seja entregue ao contratante de forma definitiva.
> Assim, com entendimento já sedimentado pelo STF sobre locação de bens imóveis, deve ser afastada a incidência do ISS sobre a disponibilização de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio de internet através da propositura da competente medida judicial com tal finalidade. [160] (grifamos)

Depreende-se do supra citado que a disponibilização de conteúdos via *streaming* assemelham-se a locação de bens móveis e que, portanto, seguindo orientação do Supremo Tribunal Federal não haveria de ser tributada mediante ISS.

O advogado Fábio Silvano em seu artigo intitulado *Inconstitucionalidade da cobrança do ISS sobre serviços de Streaming* comentando o teor do item 1.09 da lista de serviços, defende que a própria previsão contida no item 1.09 não retrata situação fática de prestação de serviços, vez que ausente obrigação de fazer decorrente de esforço humano na confecção de algo inexistente, bem como argumenta que as atividades realizadas caracterizam-se em uma espécie de cessão de direitos, vejamos:

> Logo**, o serviço de "*disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet*" não é, de fato um serviço, eis que não há uma obrigação de fazer, não há esforço humano tendente a execução, a elaboração, ao fazimento de algo até então inexistente.**
> Pelo contrário, o serviço de "*streaming*", prestados pelas empresas como Netflix, Spotfy e similares consiste em, apenas, disponibilizar conteúdo na internet. É o que se extrai dos termos de uso da Netflix "*A Netflix fornece um serviço de assinatura que permite que nossos assinantes acessem filmes e séries ("conteúdo da Netflix") transmitidos pela Internet para determinados*

[160] COMPARATO, Mario e COSTA, Maria Fernanda de Azevedo. **ISS – nova incidência sobre disponibilização de conteúdo por streaming.** *Os municípios poderão instituir a cobrança do ISSQN sobre contratos de disponibilização de conteúdos na internet realizados por empresas tais como Netflix e Spotify*. Disponível em https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI254173,41046-ISS+nova+incidencia+sobre+disponibilizacao+de+conteudo+por+streaming. Acesso em 11/09/2019.

> *televisores, computadores e outros aparelhos conectados à Internet ("aparelhos compatíveis com a Netflix") "* Assim, o "*streaming*" nada mais é que uma cessão de direitos e, como tal, não pode ser equiparada á prestação de serviços para fins de tributação pelo ISS. [161] (grifamos)

Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo apontam que o *streaming* é tido como fluxo de mídia, por meio do qual há distribuição de dados em uma rede para usuários, sem contudo, operar o armazenamento dos dados transferidos, e explicam as atividades básicas realizadas pelo *Youtube*, *Netflix*, *Spotify* e *Deezer* ,vejamos:

> O item 1.09 foi introduzido pela LC n. 157/2016, que concerne ao streaming (fluxo de mídia), **consistente na distribuição de dados em uma rede, através de pacotes, em que as atividades não são armazenadas pelo usuário em seu próprio computador, não ocupando espaço no disco rígido (HD)**, compreendendo, entre outras, as atividades básicas seguintes: a) **YouTube** – site de compartilhamento de vídeos musicais, programas de televisão e filmes enviados pelos usuários. **A ideia seria idêntica à televisão, em que existem vários canais disponíveis, com a diferença que os canais são criados pelos próprios usuários**; b) **Netflix** – provedora global de filmes e séries de televisão, **cuja empresa surgiu como um serviço de entrega de DVDs pelo correio;** c) **Spotify** – serviço de música e vídeo em comercial, inclusive podcast, que fornece conteúdo provido de restrição de direitos digitais, de gravadoras e empresas de mídia. **Possui biblioteca digital sob demanda em que os usuários podem criar playlists**; d) **Deezer** – **aplicativo que permite** aos seus usuários **desfrutar, ilimitadamente, suas diversas rádios temáticas**, bem como **ouvir diversas outras, formadas por músicas de seus artistas favoritos**.[162] (grifamos)

Por fim, fazendo referência a decisão do STJ constante do REsp 1.559.264/RJ, de relatoria do Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, apontam os autores que *"na realidade as atividades de streaming foram caracterizadas como "cessão de direitos autorais"*[163],

Vejamos o teor do citado REsp:

---

[161] SILVANO, Fábio. **Inconstitucionalidade da cobrança do ISS sobre serviços de Streaming.** Disponível em: https://fabiosilvano.jusbrasil.com.br/artigos/418956143/inconstitucionalidade-da-cobranca-do-iss-sobre-servicos-de-streaming. Acesso em 11/09/2019.

[162] PAULSEN , Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. – 11. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2018, páginas 369 e 370.

[163] PAULSEN , Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. – 11. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2018, página 370.

RECURSO ESPECIAL. DIREITO AUTORAL. INTERNET. DISPONIBILIZAÇÃO DE OBRAS MUSICAIS. TECNOLOGIA STREAMING. SIMULCASTING E WEBCASTING.
EXECUÇÃO PÚBLICA. CONFIGURAÇÃO. COBRANÇA DE DIREITOS AUTORAIS. ECAD.
POSSIBILIDADE. SIMULCASTING. MEIO AUTÔNOMO DE UTILIZAÇÃO DE OBRAS INTELECTUAIS. COBRANÇA DE DIREITOS AUTORAIS. NOVO FATO GERADOR.
TABELA DE PREÇOS. FIXAÇÃO PELO ECAD. VALIDADE.
1. Cinge-se a controvérsia a saber: (i) se é devida a cobrança de direitos autorais decorrentes de execução musical via internet de programação da rádio OI FM nas modalidades webcasting e simulcasting (tecnologia streaming); (ii) se tais transmissões configuram execução pública de obras musicais apta a gerar pagamento ao ECAD e (iii) se a transmissão de músicas por meio da rede mundial de computadores mediante o emprego da tecnologia streaming constitui meio autônomo de uso de obra intelectual, caracterizando novo fato gerador de cobrança de direitos autorais.
2. Streaming é a tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo.
Esse mecanismo é caracterizado pelo envio de dados por meio de pacotes, sem a necessidade de que o usuário realize download dos arquivos a serem executados.
3. O streaming é gênero que se subdivide em várias espécies, dentre as quais estão o simulcasting e o webcasting. Enquanto na primeira espécie há transmissão simultânea de determinado conteúdo por meio de canais de comunicação diferentes, na segunda, o conteúdo oferecido pelo provedor é transmitido pela internet, existindo a possibilidade ou não de intervenção do usuário na ordem de execução.
**4. À luz do art. 29, incisos VII, VIII, "i", IX e X, da Lei nº 9.610/1998, verifica-se que a tecnologia streaming enquadra-se nos requisitos de incidência normativa, configurando-se, portanto, modalidade de exploração econômica das obras musicais a demandar autorização prévia e expressa pelos titulares de direito.**
**5. De acordo com os arts. 5º, inciso II, e 68, §§ 2º e 3º, da Lei Autoral, é possível afirmar que o streaming é uma das modalidades previstas em lei, pela qual as obras musicais e fonogramas são transmitidos e que a internet é local de frequência coletiva, caracterizando-se, desse modo, a execução como pública.**
6. Depreende-se da Lei nº 9.610/1998 que é irrelevante a quantidade de pessoas que se encontram no ambiente de execução musical para a configuração de um local como de frequência coletiva. Relevante, assim, é a colocação das obras ao alcance de uma coletividade frequentadora do ambiente digital, que poderá, a qualquer momento, acessar o acervo ali disponibilizado. Logo, o que caracteriza a execução pública de obra musical pela internet é a sua disponibilização decorrente da transmissão em si considerada, tendo em vista o potencial alcance de número indeterminado de pessoas.
7. O ordenamento jurídico pátrio consagrou o reconhecimento de um amplo direito de comunicação ao público, no qual a simples disponibilização da obra já qualifica o seu uso como uma execução pública, abrangendo, portanto, a transmissão digital interativa (art. 29, VII, da Lei nº 9.610/1998) ou qualquer outra forma de transmissão imaterial a ensejar a cobrança de direitos autorais pelo ECAD.
8. O critério utilizado pelo legislador para determinar a autorização de uso pelo titular do direito autoral previsto no art. 31 da Lei nº 9.610/1998 está

> relacionado à modalidade de utilização e não ao conteúdo em si considerado. Assim, no caso do simulcasting, a despeito do conteúdo transmitido ser o mesmo, os canais de transmissão são distintos e, portanto, independentes entre si, tonando exigível novo consentimento para utilização e criando novo fato gerador de cobrança de direitos autorais pelo ECAD.
> 9. Está no âmbito de atuação do ECAD a fixação de critérios para a cobrança dos direitos autorais, que serão definidos no regulamento de arrecadação elaborado e aprovado em Assembleia Geral, composta pelos representantes das associações que o integram, e que contém uma tabela especificada de preços. Inteligência do art. 98 da Lei nº 9.610/1998.
> 10. Recurso especial provido. [164]

Segundo consta do artigo denominado de "Interpretação Constitucional da Competência Tributária em Relação à tecnologia *Streaming* sob a Ótica do Arranjo Federativo Brasileiro", em termos jurídicos a tecnologia *streaming* se dá pelo "*(...)* ***fluxo de mídia, que permite o acesso instantâneo a conteúdos digitais sem transmitir posse ou propriedade****, sendo um serviço fornecido por "Provedores de Serviço On-line" através da internet."*[165].

Para Guilherme Camargos Quintela e Samille Rodrigues Sergio, autores do citado artigo, é evidente a prestação de serviço em se tratando de tecnologia *streaming*, isso porque defendem haver contínuo trabalho em processo com a elaboração antecedente do produto decorrente de esforço humano, vejamos, *in verbis:*

> A empresa geralmente concede uma licença limitada, não transferível e não exclusiva, **para o usuário acessar o serviço e assistir a seus conteúdos**, que são transmitidos ao aparelho multimídia através de *download* temporário, em que os clientes enviam informações para os servidores e em troca recebem os dados. **Constata-se, então, que a tecnologia *streaming* não envolve locação de bens móveis, mas sim se qualifica como uma prestação de serviços, já que envolve um contínuo trabalho em processo, com confecção prévia do produto, proveniente de esforço humano**.[166]

[164] STJ: REsp 1559264/RJ, Rel. Ministro RICARDO VILLAS BÔAS CUEVA, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 08/02/2017, DJe 15/02/2017.

[165] QUINTELA, Guilherme Camargos e SERGIO, Samille Rodrigues. **Interpretação Constitucional da Competência Tributária em Relação à Tecnologia *Streaming* sob a Ótica do Arranjo Federativo Brasileiro**. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas Ano XII – Nº 67, página 55. Disponível em https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2018/11/interpretacao-constitucional-da-competencia-tributaria-em-relacao-a-tecnologia-streaming-sob-a-otica-do-arranjo-federativo-brasileiro.pdf. Acesso em 27/08/2019.

[166] QUINTELA, Guilherme Camargos e SERGIO, Samille Rodrigues. **Interpretação Constitucional da Competência Tributária em Relação à Tecnologia *Streaming* sob a Ótica do Arranjo Federativo Brasileiro.** Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas Ano XII – Nº 67, página 56. Disponível em https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2018/11/interpretacao-constitucional-da-competencia-

Respeita-se o argumento defendido pelos juristas, entretanto, *máxima vênia*, diverge-se. Isso porque, não se demonstra possível verificar *prestação de serviços* na transferência de dados via *streaming* (por *download* temporário), muito menos quando do acesso do usuário aos ditos "serviços" para assistir a seus conteúdos, aparentando-se custoso corroborar com o discurso de que as atividades se qualificam como prestação de serviços por envolverem "*um continuo trabalho em processo, com a confecção prévia do produto proveniente de esforço humano"*, isso porque não se vislumbra na relação jurídica estabelecida entre usuário e empresa contratação de uma *obrigação de fazer*, isto é, não há pela empresa *obrigação* de confeccionar algo inexistente em benefício do usuário, há, em verdade a disponibilização de conteúdos pela empresa, os quais podem ser antigos, ou seja, já existentes, prontos, acabados, e/ou ocorrer o adicionamento de novos conteúdos, independentemente do desejo do usuário, sem prévia consulta deste.

Assim, ante ao supra assentado, talvez poder-se-ia afirmar que nesses moldes a empresa atuaria como uma distribuidora de conteúdos que comparados a "mercadorias" postas a venda, com a diferença de se pagar um valor mensal para consumo destas mercadorias.

Segundo Maria Helena Brito de Sousa sobre o *streaming* e ISS*:*

> (...) Entendemos que a atividade de *streaming* pode ser denominada como uma licença de acesso a determinado conteúdo, caracterizando-se como uma 'cessão de uso'. Trata-se, pois, de obrigação de dar, a qual não ensejaria a incidência da exação municipal, a teor da Súmula Vinculante nº 31 do Supremo Tribunal Federal. [167]

Acompanhando todo o argumento desenvolvido no presente escrito, transportando as conclusões realizadas alhures, tem-se que o conteúdo semântico mínimo da exação é delineado pela Constituição, a qual de certa forma ao fixar a repartição de competência tributária projeta a regra-matriz dos tributos, de modo que conforme ensina o professor Roque Antonio Carrazza *"(...) nenhuma pessoa, física ou jurídica, pode ser tributada por*

tributaria-em-relacao-a-tecnologia-streaming-sob-a-otica-do-arranjo-federativo-brasileiro.pdf. Acesso em 27/08/2019.

[167] SOUSA, Maria Helena Brito de. **A tributação do ICMS-Comunicação na era da convergência tecnológica**. Tese de Mestrado – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017, página 146.

*fatores que estão <u>fora</u> da regra-matriz constitucional da exação que lhe está sendo exigida (...)*[168]*"* , de maneira que conclui-se que as transmissões de dados via *streaming* não traduzem-se em *prestação de serviço*, vez que ausente *esforço humano* decorrente de uma *obrigação de fazer* previamente contratada, padece de fundamento de validade constitucional a previsão contida no item 1.09 da Lei 116/03.

Ademais, tem-se que a falta de regulamentação também pode promover casos de bitributação decorrentes de conflitos de competência, como é o caso verificado na decisão abaixo relacionada que encontra-se em grau de recurso até a data de sua consulta (03/09/2019), aguardando julgamento de apelação interposta pela Fazenda do Estado de São Paulo, *in verbis:*

> (...) Insurge-se a impetrante contra os efeitos do Decreto Estadual no. 63.099/17, editado na mesma linha do Convênio CONFAZ nº 106/17, pois, na sua ótica, tal ato normativo criou uma nova incidência do ICMS sobre bens digitais configurando, assim, desrespeito ao art. 155, § 2º, XII da Constituição Federal, bem como bitributação, pois tal atividade já é alcançada pelo ISS (...)Da análise de tais dispositivos, verifica-se que embora existam vários elementos que compõem a regra matriz do ICMS, imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, merecem ser analisadas, nesta lide, as operações de circulação de mercadorias. Para a operação ser objeto de incidência do ICMS é necessária a circulação jurídica do bem, isto é, a transferência de titularidade, como já decidido pelo STF, no julgamento do RE 540829/SP, fato que não ocorre no licenciamento de uso de software, no qual o titular da propriedade cede tão somente o seu uso e gozo ao usuário, de forma temporária ou perpétua, mas não a disponibilidade do software. Na verdade, não existe uma transferência de titularidade por download, mas apenas uma cessão do direito de uso do programa, com direito de acesso ao software na "nuvem" e a disponibilização do conteúdo via "internet", sem cessão definitiva afastando-se, portanto, a existência de operação de circulação de mercadoria.Além disso, a exação prevista no Decreto Estadual no. 63.09/17 (e Convênio Confaz 106/17), viola o disposto nos arts. 146, II e 15, § 2o, XI da Constituição Federal, que exigem lei complementar nacional para a edição de as regras de regulamentação do imposto (base de cálculo, fato gerador e responsáveis pelo pagamento). (...)Por outro lado, o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programa de computador está prevista no item 1.05 da Lei Complementar no. 116/03 e a exigência de ICMS sobre a mesma atividade configura assim, possível bitributação, vedada pelo nosso ordenamento jurídico. [169]

[168] CARRAZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. – São Paulo: Noeses, 2010, página 44.

[169] Tribunal de Justiça de São Paulo – SP: Processo Digital nº:1010278-54.2018.8.26.0053 - Classe – Mandado de Segurança Coletivo - Suspensão da Exigibilidade Juiz(a) de Direito: Dr(a).SIMONEGOMESRODRIGUESCASORETTI. Disponibilizado no Diário da Justiça Eletrônico em 05/09/2018. Acesso em 03/09/2019.

Diante deste cenário, indaga-se se haveria de ser uma possibilidade a ser considerada a criação de imposto mediante o exercício da competência residual da União?

Sobre a temática, Aliomar Baleeiro ensina que a Constituição *"(...) expressamente admite competência residual da União para instituir outros impostos, além dos que lhe foram atribuídos (...)"*[170] , no entanto, é preciso observar a Constituição e garantir que os ditos novos impostos *"(...) não tenham o mesmo fato gerador daqueles reservados aos Estados e Municípios, a fim de que não sejam mera duplicata destes"* [171]

O citado autor explica ainda que a União poderá *"(...) criá-los como receita federal ou pode criá-los e transferi-los aos Estados, distrito Federal e Municípios, mas não pode delegar essa competência para a criação: o imposto há de ser definido pelo fato gerador e pela base de cálculo em lei federal. (...)"*[172]

Embora juridicamente aceitável, não se afirma ser o exercício da competência residual o melhor caminho a ser seguido, entende-se que o cenário atual reivindica regulamentação específica.

Nessa toada, importante registrar reflexão da advogada e mestre em Direito Tributário Ana Clarissa Masuko, a qual defende que a medida que a economia digital torna-se cada vez mais difundida no mundo, discussões que buscam traçar limites entre *serviços e mercadoria e outros intangíveis*, tornam-se destituídas de substância, defendendo que não é por outro motivo que o modelo que unifica a base de consumo subordinando-o a um único tributo é a tendência nos modelos tributários mais contemporâneo, *in verbis:*

---

[170] BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Dorense, 2010, página 205.

[171] BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Dorense, 2010, página 205.

[172] BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Dorense, 2010, páginas 205 e 206.

> No direito tributário brasileiro, sendo a competência para a tributação de serviços dividida entre **três entes federativos, é quase impossível alcançar-se um conceito unívoco de "serviços". Esse é um óbice relevante para se adotar um conceito de serviços como o da União Europeia, que abrange todos os bens incorpóreos, simplesmente.**
> **Entretanto, em um momento de debates sobre a reforma tributária deve se ter em conta que discussões que visem a traçar um limite entre serviços, mercadorias e outros intangíveis, passam a ser desprovidas de substância, pois a economia digital passa a ser, cada vez mais, a própria economia**.
> Não é à toa que o modelo que unifica a base de consumo, submetendo-a a um único imposto sobre valor agregado é a referência dos mais modernos sistemas tributários, tendo sido, recentemente, adotado pela Índia. [173]

Reforçando a ideia de ser necessária a edição de normas regulamentadoras dessas novas realidades digitais, indaga-se qual será a tributação aplicável as máquinas que atualmente "prestam serviços", como é o caso da situação existente no Japão "(...) *em que o barista é substituído por um robô que faz o café e o serve aos fregueses (...)*"[174].Como justificar a referida situação para fins de tributação no Brasil? Seria possível conceituar referida situação como obrigação de dar ou de fazer?

Evidente, portanto, que valer-se de enquadramento normativo em conceitos clássicos de obrigações de dar e fazer não mais se mostram como o melhor caminho, tendendo ao obsoleto.

E mais, ante a Regra Matriz do ISS constante no item 3.3, aplicando-a ao caso de *streaming*, ausente a intenção de aprofundar no tema, posto que o objeto deste trabalho relaciona-se com a análise constitucional da materialidade do tributo de ISS aplicada aos casos de transmissão de dados via *streaming*, no entanto, apenas por curiosidade, se fosse aceito o argumento de que *streaming* configura prestação de serviços, indaga-se: qual seria o momento da realização da prestação do serviço? Seria a disponibilidade do conteúdo ou a

---

[173] MASUKO, Ana Clarissa. Artigo: **Conceitos econômico e jurídico de "serviço" e impactos para a tributação**. Publicado em 19/04/2018. Disponível em https://economiadeservicos.com/2018/04/19/conceitos-economico-e-juridico-de-servico-e-impactos-para-a-tributacao/#targetText=Conceitos%20econ%C3%B4mico%20e%20jur%C3%ADdico%20de%20%E2%80%9Cservi%C3%A7o%E2%80%9D%20e%20impactos%20para%20a%20tributa%C3%A7%C3%A3o&targetText=Enquanto%20%E2%80%9Cobriga%C3%A7%C3%A3o%20de%20fazer%E2%80%9D%20o,uma%20atividade%20material%20ou%20imaterial%E2%80%9D. Acesso em 03/09/2019.

[174] GLOBO.COM - G1. Tecnologia. Economia. **Robô prepara e serve café no Japão.** Máquina que substitui barista serve até 5 cafés ao mesmo tempo. Disponível em https://g1.globo.com/economia/tecnologia/noticia/robo-prepara-e-serve-cafe-no-japao.ghtml. Acesso em 03/09/2019.

assinatura do usuário? Se a incidência recaísse na assinatura (até mesmo em razão da base de cálculo), em casos de ausência de conexão *internet* impossibilitando a transmissão de dados o ISS seria incidente mesmo assim? Nessa situação haveria incidência potencial? Na hipótese de adicionamento de novos conteúdos pela empresa haveria novas incidências tributárias?

Consignaram-se as indagações retro elencadas com o fito de reforçar a afirmação no sentido de que dada a impossibilidade jurídica constitucional de se tributar a tecnologia *streaming* por meio de ISS, em vista de que a referida atividade não se enquadra na materialidade constitucionalmente fixada, faz-se necessária a edição de regulamento próprio para este fim, ainda que implique em reforma Constitucional Tributária, vez que hoje, pautando-se nos mecanismos jurídicos constitucionais existentes, não há permissão constitucional para se tributar por meio de ISS o *streaming*, por ausência de correspondência material.

# CONCLUSÃO

Ante os estudos realizados, no que se refere à materialidade constitucional do ISS foi possível inferir que:

***(i)*** impera em nosso ordenamento a Supremacia da Constituição Federal; e que a atividade tributária inicia-se na norma Suprema em decorrência da subordinação do ente político competente aos ditames constitucionais relativos ao poder de tributar;

***(ii)*** que a matéria atinente a repartição constitucional de competência é tratada de modo rígido e exaustivo pela Carta Magna não comportando alteração pelo legislador infraconstitucional, bem como referida matéria é regida por normas e princípios basilares as quais devem sempre ser observadas pelo operador jurídico;

***(iii)*** que a Carta Magna realiza a demarcação das materialidades possíveis de serem tributadas pelo ente político competente;

***(iv)*** que a função da Lei Complementar inserta no artigo 146 da Constituição Federal, em vista do seu caráter nacional, deve estar orientada pela busca da homogeneidade jurídica necessária na aplicação das normas de direito tributário, a qual fixando normas gerais, por seu turno, versará sobre conflitos de competência e regrará as limitações ao poder de tributar, sempre orientada pela norma Constitucional, não podendo transbordar da sua competência, não lhe sendo legítimo inovar no mundo jurídico sem o respaldo constitucional, não devendo tratar de matéria cuja competência foi conferida pela Carta Magna de modo exaustivo e rígido a ente político específico, sob pena de inconstitucionalidade;

***(v)*** que a interpretação do termo *definidos em lei complementar* se volta à compreensão de que caberá a lei complementar definir serviços que possam eventualmente ocasionar conflitos de competência para fins de incidência tributária, isto é, aqueles que a primeira vista, pareceriam serviços, mas, que em verdade são operações mercantis, além daqueles excepcionados pela própria Constituição, conforme se verifica no art. 156, III e 155, II.;

***(vi)*** que a melhor interpretação da expressão *definidos em lei complementar* é aquela que se coaduna com as demais normas e princípios Constitucionais, preservando a autonomia Municipal, não transbordando ou restringindo da materialidade do tributo de ISS constitucionalmente delimitada;

***(vii)*** que a lista de serviços prevista na Lei Complementar 116/03 além de não poder ser tida como taxativa, não possui o condão de alterar a materialidade do ISS constitucionalmente delineada, sob pena de inconstitucionalidade, invasão de competência, violação aos princípios constitucionais, tais como autonomia municipal, pacto federativo, repartição constitucional de competência, segurança jurídica, dentre outros.

***(viii)*** que pautando-se no movimento cronológico ocorrido na esfera jurídica constitucional até a previsão atual sobre a competência tributária Municipal do ISS e fazendo interpretação sistemática dos preceitos constitucionais, tem-se como plausível o arrazoado de que a CF/67 ao estabelecer o termo *definidos em lei complementar* não buscava mitigar a competência Municipal, até porque é perceptível que o processo que culminou na autonomia Municipal foi progressivo e não regressivo;

***(ix)*** que o critério material do ISS encontra-se devidamente delimitado na CF/88 inferindo-se que o trabalho é tido como gênero e o serviço como espécie, de modo que a realização de um trabalho implica genericamente um ***fazer,*** isto é, o dispêndio de ***esforço humano;*** que deve a prestação ser onerosa para fins de incidência de ISS em consonância com o princípio da capacidade contributiva; que o núcleo material a ser tributado é a prestação de serviços e não o serviço em si, compreendendo desta afirmativa que se há *prestação* de algo, há um *fazer* oneroso por um prestador mediante emprego de *esforço humano* em prol de um tomador.

***(x)*** que somente mediante a análise do objeto contratado e da efetiva realização de prestação de serviços será possível cogitar-se da incidência de ISS.

***(xi)*** que a prestação de serviço impõe a existência de um prestador e um tomador, tornando como regra ser ao menos bilateral a referida relação jurídica e que os contratos estabelecidos sobre prestação de serviços situam-se no domínio do Direito Privado, com exceção daqueles que cuidam de relações empregatícias;

***(xii)*** que não devemos nos orientar por conceitos econômicos utilizados em outros ordenamentos, como por exemplo, na Europa por força do IVA, tendo em vista que nosso ordenamento adota modelo distinto;

***(xiii)*** que, portanto, pautando-se em critérios jurídicos deve predominar o entendimento de que para caracterização de uma prestação de serviços deverá existir uma *obrigação de fazer* onerosa de algo até então inexistente e que por esse viés o *streaming* , em especial a análise ilustrativa realizada sobre os Termos de Uso e atividades da *Netflix* não encontramos evidências que permitam afirmar que consistem em *obrigação de fazer* os conteúdos disponibilizados por essa empresa e que talvez a atividade exercida pela empresa mais se aproxime de uma locação de conteúdo, nos moldes do que antigamente existia por meio das locadoras de filmes;

Pois bem, ante as premissas retro fixadas, tem-se que a tecnologia *streaming* revolucionou o modo de consumo de conteúdo audiovisual no Brasil e no mundo, substituindo as antigas locadoras de filmes e possibilitando o acesso pelo usuário a variadas opções de conteúdos de vídeo ou de áudio, no conforto de sua casa ou em qualquer local que se queira, demandando, desta forma, a análise jurídica deste tipo de atividade em que há alta rentabilidade e difícil enquadramento jurídico tributário dentro do arcabouço normativo existente.

Nesta medida, tem-se que, conquanto as novidades digitais não tenham sido previstas pelo constituinte originário, posto que inconcebível adivinhar a referida situação há 30 anos, e, que, portanto, não há mecanismos normativos capazes de garantir a tributação dessas atividades, ainda que plausível o argumento pela necessidade de tributação das atividades operadas via *streaming* em vista da grande difusão tecnológica em atividades economicamente mensuráveis, ainda assim, não é legítimo permitir que o legislador infraconstitucional inove no ordenamento jurídico a pretexto de resolver o problema posto, colocando em risco a Supremacia da Constituição e a segurança jurídica.

Dentre outros fatores, referida situação geraria caos jurídico, perpetuada pela atuação ilimitada do legislador infraconstitucional, invasão de competência constitucional, afronta ao pacto federativo, insegurança jurídica etc.

Ante ao estudo realizado e ao cenário atual, entende-se que a tecnologia *streaming*, assim como diversas outras tecnologias demandam uma regulamentação própria, pois tentar o enquadramento das referidas situações nas materialidades constitucionalmente fixadas, invariavelmente, produz desgaste jurídico, insegurança jurídica, bitributação decorrente de conflitos de competência, ante as incompatibilidades existentes, posto que custosa a compreensão de que as materialidades delineadas na Constituição há pelos menos trinta anos sejam plenamente amoldáveis as realidades tecnológicas atuais.

Assim, concluímos que as novas realidades digitais devem ser tributadas, sob pena de déficit de arrecadação fiscal em prejuízo da sociedade, entretanto, tem-se que atualmente o ordenamento jurídico existente não é capaz de solucionar as situações contemporâneas atinentes as novas tecnologias introduzidas nas últimas décadas sem sobrepujar do contido na Carta Magna, e, portanto, depara-se como resultado deste cenário, medidas legislativas inconstitucionais como a consubstanciada no item 1.09 da lista de serviços.

Desta forma, é evidente que faz-se necessário um estudo apurado das tecnologias atuais para que sejam formulados novos conceitos jurídicos que bem definam sua natureza e assegure a justa tributação daqueles que empreendem neste novo mercado, afiançando o comprometimento com a ciência jurídica, sistema constitucional, ordem e equilíbrio fiscal, segurança jurídica etc.

## REFERÊNCIAS


BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Dorense, 2010.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei** – 2 ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Dialética, 2005.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. – 25ª ed., atual. – São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed., rev. , amp. e atual. até a Emenda Constitucional n. 72/2013. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CARRAZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. – São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, 1940 – **Manual de direito tributário**. – 1ª ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2000.

COMPARATO, Mario e COSTA, Maria Fernanda de Azevedo. **ISS – nova incidência sobre disponibilização de conteúdo por streaming.** *Os municípios poderão instituir a cobrança do ISSQN sobre contratos de disponibilização de conteúdos na internet realizados por empresas tais como Netflix e Spotify.* Disponível em https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI254173,41046-ISS+nova+incidencia+sobre+disponibilizacao+de+conteudo+por+streaming.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional** – 5. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2015.

DÁCOMO, Natalia de Nardi, 1964 – **A hipótese de incidência tributária do Imposto Sobre Serviço** – São Paulo : Noeses, 2006.

DIZER O DIREITO. **Serviços de streaming, como Spotify e Netflix, têm que pagar direitos autorais ao ECAD?** Disponível em: https://www.dizerodireito.com.br/2017/04/servicos-de-streaming-como-spotify-e.html#more.

GLOBO.COM - G1. Tecnologia. Economia. **Robô prepara e serve café no Japão.** Máquina que substitui barista serve até 5 cafés ao mesmo tempo. Disponível em https://g1.globo.com/economia/tecnologia/noticia/robo-prepara-e-serve-cafe-no-japao.ghtml.

IBAÑEZ, André Pedreira e INDA, Eduardo David. **TRIBUTAÇÃO DIGITAL: ANÁLISE SOBRE A INCIDÊNCIA DE ICMS E ISSQN BA TECNOLOGIA *STREAMING***. Justiça & sociedade, v. 3, n. 1, 2018 Revista do Curso de Direito do Centro Universitário Metodista –

IPA, páginas 368 e 369. Disponível em: https://www.metodista.br/revistas/revistas-ipa/index.php/direito/article/view/687/634.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36ª ed., rev. e atual. – São Paulo: Malheiros,2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O sistema tributário na Constituição**; co-atualizador Rogério Gandra Martins. – 6. Ed., atual. e aum. – São Paulo: Saraiva, 2007.

MASUKO, Ana Clarissa. Artigo: **Conceitos econômico e jurídico de "serviço" e impactos para a tributação**. Publicado em 19/04/2018. Disponível em https://economiadeservicos.com/2018/04/19/conceitos-economico-e-juridico-de-servico-e-impactos-para-a-tributacao/#targetText=Conceitos%20econ%C3%B4mico%20e%20jur%C3%ADdico%20de%20%E2%80%9Cservi%C3%A7o%E2%80%9D%20e%20impactos%20para%20a%20tributa%C3%A7%C3%A3o&targetText=Enquanto%20%E2%80%9Cobriga%C3%A7%C3%A3o%20de%20fazer%E2%80%9D%20o,uma%20atividade%20material%20ou%20imaterial%E2%80%9D.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário** – 10. ed. – São Paulo: Dialética, 2012.

MONTEIRO, Washington de Barros e MALUF, Carlos Alberto Dabus.**Curso de direito civil, vol. 4 : direito das obrigações, 1ª parte : das modalidades das obrigações, da transmissão das obrigações, do adimplemento e da extinção das obrigações, do inadimplemento das obrigações**.— 40ª. ed. — São Paulo : Saraiva, 2015, página 114.

NETFLIX – **Centro de Ajuda**. Disponível em: https://help.netflix.com/pt/node/412 .

NETFLIX. **Termos de Uso *Netflix***. Disponível em https://help.netflix.com/legal/termsofuse. Acesso em 06/09/2019

*OXFORD DICTIONARIES.* Disponível em https://en.oxforddictionaries.com/definition/streaming. Acesso em 25/08/2019.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARE. Exame da constitucionalidade da incidência do ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilidade eletronicamente**. Tese de Doutorado em Direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016, página 90.

PAULSEN , Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. – 11. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2018.

QUINTELA, Guilherme Camargos e SERGIO, Samille Rodrigues. **Interpretação Constitucional da Competência Tributária em Relação à Tecnologia *Streaming* sob a Ótica do Arranjo Federativo Brasileiro**. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas Ano XII – Nº 67, página 41. Disponível em https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2018/11/interpretacao-constitucional-da-competencia-tributaria-em-relacao-a-tecnologia-streaming-sob-a-otica-do-arranjo-federativo-brasileiro.pdf.

SILVA, Pedro e ALMEIDA, Gonçalo. **INTERNET VIDEO STREAMING.** Instituto Superior Técnico de Lisboa – Portugal. Disponível em http://web.tecnico.ulisboa.pt/ist157703/index.html#home.

SILVANO, Fábio. **Inconstitucionalidade da cobrança do ISS sobre serviços de Streaming.** Disponível em: https://fabiosilvano.jusbrasil.com.br/artigos/418956143/inconstitucionalidade-da-cobranca-do-iss-sobre-servicos-de-streaming. Acesso em 11/09/2019.

SOUSA, Maria Helena Brito de. **A tributação do ICMS-Comunicação na era da convergência tecnológica**. Dissertação de Mestrado em Direito – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017.

STÜRMER, Adriana e SILVA, Giana Petry Dutra da .**Do DVD ao online streaming: a origem e o momento atual do Netflix.** Disponível no sítio eletrônico Alcar – Associação Brasileira de Pesquisadores de História da Mídia. http://www.ufrgs.br/alcar/encontros-nacionais-1/encontros-nacionais/10o-encontro-2015/gt-historia-da-midia-audiovisual-e-visual/do-dvd-ao-online-streaming-a-origem-e-o-momento-atual-do-netflix/view.