

**FACULDADE DE DIREITO DE VITÓRIA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

VINÍCIUS SANTOS SIMÕES

**A CONSTITUCIONALIDADE DO IMPOSTO SOBRE
SERVIÇOS (ISS) INSTITUÍDO SOBRE OS “SERVIÇOS” DE
*STREAMING***

VITÓRIA
2017

VINÍCIUS SANTOS SIMÕES

**A CONSTITUCIONALIDADE DO IMPOSTO SOBRE
SERVIÇOS (ISS) INSTITUÍDO SOBRE OS “SERVIÇOS” DE
*STREAMING***

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito parcial à obtenção do título de
Bacharel em Direito da Faculdade de Direito de
Vitória.

Orientador: Prof. Me. Marcelo Altoé

VITÓRIA
2017

VINÍCIUS SANTOS SIMÕES

**A CONSTITUCIONALIDADE DO IMPOSTO SOBRE
SERVIÇOS (ISS) INSTITUÍDO SOBRE OS “SERVIÇOS” DE
*STREAMING***

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Direito da Faculdade de Direito de Vitória – FDV, como requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito. Orientador: Prof. Me. Marcelo Altoé.

Aprovado em ____ de _____ de 2017.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Me. Marcelo Altoé
Faculdade de Direito de Vitória
Orientador

Profº.
Faculdade de Direito de Vitória

“No fundo sabemos que o outro lado de todo medo é a liberdade”.

Marilyn Ferguson

RESUMO

A presente monografia, intitulada “A Constitucionalidade do Imposto Sobre Serviços (ISS) Instituído Sobre os ‘Serviços’ de *Streaming*” – teve como objetivo perquirir quanto à constitucionalidade do item 1.09 inserido na lista anexa à Lei Complementar 116/03 pela Lei Complementar 157/16. A exploração incipiente do tema pela comunidade acadêmica, devido a sua atualidade, justifica a realização da pesquisa. A pesquisa foi de caráter essencialmente bibliográfico e o método de raciocínio utilizado para se chegar à conclusão foi o dedutivo. Inicialmente, buscou-se contextualizar o tema, apontando o crescimento da atividade do *streaming* no Brasil, bem como as motivações do projeto de lei que culminou com a edição da Lei Complementar 157/16. Em seguida, priorizou-se o estudo do modo de funcionamento do *streaming*, bem como a qualificação da relação jurídica estabelecida entre as partes como contrato de licenciamento, que receberia o mesmo regramento atinente ao contrato de locação. Posteriormente, estudou-se o ISS, destacando os elementos da regra-matriz e o conceito de serviços para a doutrina e jurisprudência, que antes correspondia ao de obrigação de fazer, mas atualmente tem sofrido alterações jurisprudenciais no sentido de garantir sua maior amplitude. Além disso, tendo em vista a corrente dúvida quanto à incidência do ICMS – comunicação sobre a atividade do *streaming*, também se analisou tal possibilidade, que logo foi descartada, por não haver, na atividade dos prestadores de *streaming*, disponibilização de meios para troca de mensagens entre remetentes e destinatários. Por fim, concluiu-se pela constitucionalidade da incidência do ISS sobre o *streaming*, uma vez que se defende uma mutação do conceito de serviços para se adaptar à complexidade dos serviços fornecidos na atualidade, bem como uma mudança do critério de seleção de atividades que possam se subsumir à sobredita exação, por exclusão aos demais tipos tributários. Além disso, defendeu-se, com fulcro no entendimento que desponta no STF, a inviabilidade da interpretação do conceito constitucional de serviços estar subsumida ao legislador infraconstitucional.

Palavras-chave: Constitucionalidade. Imposto Sobre Serviços. *Streaming*.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1 - Computadores ligados a um roteador.....	48
FIGURA 2 - Roteadores ligados entre si.....	49
FIGURA 3 - Modem pareado à rede telefônica.....	49
FIGURA 4 - Transporte de dados em larga escala.....	50

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Diferenças entre o <i>streaming</i> e o <i>download</i>	16
--	----

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	08
1 A LEI COMPLEMENTAR N° 157/2016 E O <i>STREAMING</i> NO BRASIL	10
2 O <i>STREAMING</i>	14
2.1 CONCEITO E MODO DE FUNCIONAMENTO.....	14
2.2 NATUREZA JURÍDICA DO CONTRATO ESTABELECIDO ENTRE FORNECEDORES E ASSINANTES.....	22
3 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)	27
3.1 PREVISÃO LEGAL E CONCEITO.....	27
3.2 CRITÉRIOS DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISSQN.....	30
3.3 DOS SENTIDOS ATRIBUÍVEIS AO VOCÁBULO “SERVIÇOS”.....	34
3.4 EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL DO CONCEITO DE SERVIÇOS NO STF.....	37
5 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO (ICMS – COMUNICAÇÃO)	46
6 A CONSTITUCIONALIDADE DO ISSQN INSTITUÍDO SOBRE OS SERVIÇOS DE <i>STREAMING</i>	52
CONCLUSÃO	57
REFERÊNCIAS	60

INTRODUÇÃO

A finalidade desta monografia é realizar um estudo mais aprofundado a respeito da constitucionalidade do item 1.09 inserido na lista anexa à Lei Complementar 116/2003, no final de 2016, pela Lei Complementar 157/2016.

A inclusão dos chamados serviços de *streaming* como hipótese de incidência do ISS gerou inúmeras discussões entre os profissionais do direito, que majoritariamente utilizaram o critério estabelecido pela Súmula Vinculante nº 31 do STF para resolução da controvérsia.

A atualidade do tema, bem como sua exploração incipiente pela comunidade acadêmica, justificam a realização da pesquisa, que possuirá caráter eminentemente teórico. Quanto aos objetivos, a pesquisa será do tipo exploratória e descritiva, visto que se buscará obter conhecimento através de material bibliográfico referente tanto ao modo de funcionamento do *streaming*, quanto aos aspectos legais e constitucionais do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Inicialmente, far-se-á um breve apanhado a respeito da atividade do *streaming* em âmbito nacional, bem como da Lei Complementar nº 157/2016, a fim de contextualizar o leitor sobre o sobredito serviço e a atividade legiferante estatal.

Posteriormente, entende-se necessária uma análise mais aprofundada a respeito do funcionamento do *streaming*, bem como uma tentativa de conceitualização da atividade.

Em seguida, qualificar-se-á a relação jurídica estabelecida entre os fornecedores do *streaming* e os consumidores, a partir da análise de algumas cláusulas contratuais de serviços mais populares.

Também será necessário um estudo do Imposto Sobre Serviços, abrangendo previsões legais sobre a exação, critérios da regra-matriz de incidência e,

especificamente, os sentidos atribuídos tanto pela doutrina, quanto pela jurisprudência, ao vocábulo “serviços”.

Ademais, como se verificou ser muito comum a dúvida quanto à incidência do ICMS – comunicação sobre o *streaming*, far-se-á uma breve análise a respeito dessa possibilidade.

Por fim, o autor explanará a conclusão e os fundamentos que o levaram até ela. O método de raciocínio será o dedutivo, visto que, inicialmente, buscar-se-á estabelecer uma premissa maior a respeito do ISS e uma premissa menor sobre a atividade do *streaming*, as quais levarão a uma conclusão sobre o tema.

1 A LEI COMPLEMENTAR Nº 157/2016 E O *STREAMING* NO BRASIL

Publicada em 29 de dezembro de 2016, a Lei Complementar 157, dentre outras disposições, foi responsável por alterar o rol de atividades passíveis de tributação pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), no qual foi inserido item nº 1.09, que dispõe, *in verbis*: “Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da *internet*, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos. [...]” (BRASIL, Lei Complementar 157, 2016).

O projeto de lei que a originou teve como autor o senador Romero Jucá, do Partido Democrático Brasileiro (PMDB) e, à época, estava tombado sob o nº 366/2013. O texto original, além do item supracitado, evidenciava a intenção do legislador de estender ao mundo cibernético a tributação municipal, ao trazer a incidência do ISS sobre atividades como “computação em nuvem”, “disponibilização de conteúdos e aplicativos em página eletrônica”, “cessão temporária de arquivos”, dentre outros. Entretanto, somente um dos itens passou, o que é revelador da dificuldade que tem o Congresso de compatibilizar o avanço tecnológico com o ordenamento jurídico.

A inclusão do item 1.09 significa que atividades exercidas há muito em território nacional, que substituíram mídias anteriormente populares, como as mídias físicas de CD's e DVD's, estariam, agora, sujeitas à arrecadação tributária – dentre essas, os serviços prestados pela Netflix, Spotify, Deezer etc.

Dada a popularidade dos serviços supracitados, a aprovação da lei foi veiculada amplamente pela mídia nacional. A imprensa destacou, especialmente, o receio de que o preço das mensalidades fosse se alterar, além da possibilidade de amortização da dívida pública municipal¹. Uma minoria arriscou tachar a referida

¹ A título de exemplo, vejam-se as notícias veiculadas nos seguintes jornais eletrônicos: “Temer sanciona lei que autoriza cobrança de ISS de serviços como Netflix e Spotify”. Disponível em: < <https://tecnoblog.net/184941/camara-imposto-netflix-iss/> >. Acesso em: 16 de setembro de 2017. “Senado aprova imposto sobre Netflix e Spotify; serviços podem ficar mais caros”. Disponível em: < <http://www.infomoney.com.br/minhas-financas/consumo/noticia/5928342/senado-aprova-imposto-sobre-netflix-spotify-servicos-podem-ficar-mais> >. Acesso em: 16 de setembro de 2017.

exação, desde o princípio, de inconstitucional, mas não apresentou uma solução para o problema do exercício de tais atividades sem tributação².

Pode-se verificar que a intenção de se tributar os “serviços” de *streaming* é remota e tem como motivos determinantes, sobretudo, a pressão exercida pelas emissoras de TV a cabo, que viam uma concorrência desleal em relação às empresas prestadoras do *streaming*, além da necessidade de aumento da arrecadação tributária municipal, com o fito inclusive de contornar os efeitos da crise que já se alastrava³.

Pesquisas indicam que essa forma de exploração de conteúdo tem ficado cada vez mais atraente. Dados do IFPI (*International Federation of Phonographic Industry*), por exemplo, demonstram que entre os treze maiores mercados globais para a música, o Brasil (nono no ranking) está em quarto tanto no uso de *streaming* (52% do total de usuários da *internet*, entre 16 e 24 anos de idade), quanto no de *streaming* pago (26%) (IFPI, 2016).

Além disso, o país é um dos primeiros entre os que contribuíram para a reversão da curva da pirataria na indústria, que marcou o início da exploração musical na rede. Junto com a Suécia, Espanha e Coreia do Sul, o país colaborou para um salto de 20% na utilização do *streaming* pago (IFPI, 2016).

² Cf. 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: 26 de Outubro de 2017.

³ Quanto ao primeiro motivo, veja-se, por exemplo, a troca de farpas havida entre o executivo da vivo, Rafael Sgrott e a Netflix. O executivo havia dito, à imprensa, a respeito do pagamento de ICMS: “Tenho que executar x relatórios para comprovar minha qualidade, mas tem uma pessoa na Califórnia que não pensa em nada disso, só em performance e em como melhor atender o cliente.”. Em resposta dada a sítio eletrônico conhecido no país por veicular matérias a respeito de tecnologia, a Netflix respondeu que “por estar baseada em solo brasileiro, precisa respeitar a legislação local” e que “a Netflix (...) paga todos os impostos devidos.”. Disponível em: < <https://olhardigital.com.br/noticia/netflix-responde-a-operadoras-brasileiras-pagamos-todos-os-impostos/50444> >. Acesso em: 16 de setembro de 2016. Em outra oportunidade, já se referindo ao ISS, o CEO da Netflix disse: “Em geral nós pagamos todos os impostos referentes ao país quando é necessário. Nós somos uma entidade local, pagando impostos, aqui no Brasil, desde o começo, há cinco anos. Então desde que as regras sejam aplicadas igualmente em todos, nós, nossos concorrentes, então cabe aos brasileiros e ao governo decidir quais impostos devem ser cobrados e nós apenas seguimos as leis.”. Disponível em: < <https://jovemnerd.com.br/nerdnews/ceo-da-netflix-comenta-sobre-impostos-limites-da-internet-e-series-nacionais/> >. Acesso em: 16 de setembro de 2017.

Comparado ao ano de 2015, o Brasil teve um aumento de 52,4% na utilização do referido serviço em contraponto a uma queda de 43,2% das mídias físicas e de 44,9% nos *downloads* (O GLOBO, 2017).

Segundo o presidente da Pro-Música Brasil⁴, acompanhando os dados fornecidos pela IFPI (ROSA, 2016, p. 03):

Acontece no Brasil exatamente o que vem acontecendo em quase todos os mercados do mundo: crescimento significativo de assinantes de plataformas de *streaming* de áudio, combinando com elevação, embora num ritmo mais lento, das receitas com publicidade originadas em plataformas de *streaming* de áudio e vídeo. O mercado brasileiro de música já é predominantemente digital.

Isso sem contar as mídias audiovisuais, cujo crescimento também pode ser visto ao se analisar o histórico da Netflix, um dos principais expoentes desse novo meio de fornecimento de dados, responsável por disponibilizar aos seus usuários longas-metragens, séries, documentários etc; a referida empresa não divulga o número de assinantes por país, mas uma pesquisa que avaliou o número de *streamings* e *logins* revelou que, apesar de ter chegado ao Brasil de maneira tímida, em 2011, disponibilizando poucas opções em seu catálogo, nos últimos anos apresentou um crescimento notável. Entre outubro de 2015 e setembro de 2016, por exemplo, a empresa quase dobrou o número de usuários, passando de 3,21 milhões para 6,08 milhões de usuários (GUARALDO, 2017). Dentre as TVs por assinatura, em número de usuários a Netflix só fica atrás da NET (ROCHA, 2016).

Isso indica um lucro aproximado, de acordo com o mesmo estudo, de R\$ 1,3 bilhão, mais do que o lucro estimado de emissoras tradicionais da televisão, como o SBT (ROCHA, 2016).

Mas o crescimento da Netflix mal pode ser comparado ao do Youtube em solo nacional -, certamente o grande responsável pela popularização do *streaming* mundialmente.

⁴ A Pro-Música Brasil, antigamente conhecida como Associação Brasileira dos Produtores de Disco (ABPD) é uma entidade que representa as principais gravadoras do mercado fonográfico nacional, além de ser responsável por pesquisas no mercado, sendo filiada à IFPI. Disponível em: < <http://www.abpd.org.br/home/sobre-nos/> >. Acesso em: 16 de setembro de 2017.

É estranho pensar o Youtube como uma companhia de *streaming*, mas é exatamente isso o que ele faz: disponibiliza determinados conteúdos em tempo real, de forma não definitiva, aos usuários. Apesar de estatisticamente não representar um lucro alto (IFPI, 2016), o sítio possui maior quantidade de usuários do que todas as outras empresas de *streaming*⁵; para se ter uma ideia, só em solo brasileiro uma pesquisa indicou que a quantidade de pessoas que utiliza o Youtube para assistir vídeos é aproximadamente 82 milhões, o que representa cerca de 80% da população usuária da *internet* (JARDIM, 2016).

Tais dados reforçam que veio em boa hora a alteração legislativa, ainda que tenha demorado cerca de dois anos para passar da fase de projeto à lei. A demora, entretanto, pode não representar tanta cautela por parte do legislador, pois já há questionamentos quanto à legitimidade da incidência do ISS sobre os serviços de *streaming*.

Foi nesse sentido que se formaram posições antagônicas. Alguns acreditam que não há o que se possa chamar de prestação de serviços, no sentido jurídico do termo, o que afastaria a incidência da exação. Nesse sentido, cumpre perquirir quanto à constitucionalidade da instituição dessa atividade no rol de serviços passíveis de tributação pelo ISSQN e, caso se chegue à conclusão de sua inconstitucionalidade, quanto a qual seria o imposto que corretamente poderia incidir sobre a atividade.

⁵ Dados do próprio Youtube confirmam que ele tem mais de 1 bilhão de usuários, o que representa cerca de um terço da *internet*. Disponível em: < <https://www.youtube.com/intl/pt-BR/yt/about/press/> >. Acesso em: 16 de setembro de 2017.

2 O STREAMING

2.1 CONCEITO E MODO DE FUNCIONAMENTO

Inicialmente, seria útil fazer um breve esboço a respeito do modo de funcionamento da *internet*. Imagine, por exemplo, que um indivíduo queira enviar um livro a alguém que mora na antípoda de sua cidade. Caso ele esteja em boas condições de saúde mental, provavelmente contratará um serviço de entrega que o faça da forma mais rápida e barata possível. Caso, entretanto, ele padeça de algum mal que o faça confundir o mundo real com o mundo virtual, cortará o livro, primeiro página por página e depois em pedaços e enviará todos eles por serviços de entrega distintos, alguns mais rápidos que outros e tudo em completa desordem. O destinatário, neste último caso, teria o difícil trabalho de juntar tudo em um corpo que fizesse sentido.

Na *internet* as coisas ocorrem assim⁶, só que com muito mais efetividade do que poderia parecer *a priori*. A rede mundial de computadores funciona como uma grande empresa de correios: transmite informações (*data*⁷) de um lado a outro, incessantemente, só que ao invés de enviar tudo por inteiro, ocorre a quebra dessas informações em pequenos pacotes (*bits* ou *packets*⁸) que são recebidos e novamente “reunidos” em informação. Entenda por informação qualquer coisa: seja vídeo, áudio, imagem, texto etc.

No *download* de arquivos da forma tradicional, um servidor envia milhares desses pacotes para o servidor-requerente, que só depois de recebê-los inteiramente poderá fazer alguma coisa (como assistir, ouvir, ler etc). Com o *streaming*, por outro

⁶ Para informações mais precisas e técnicas a respeito do funcionamento da *Internet*, veja-se a matéria “Como a *Internet* funciona?”. MDN WEB DOCS, Como a *Internet* funciona? Disponível em: < https://developer.mozilla.org/pt-BR/docs/Learn/Common_questions/Como_a_internet_funciona >. Acesso em: 17 de setembro de 2017.

⁷ Em tradução livre, “informações ou dados”. Cambridge Dictionary. Disponível em: < <http://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles-portugues/data> >. Acesso em: 17 de setembro de 2017.

⁸ Em tradução livre, “pedaços”. Cambridge Dictionary. Disponível em: < <http://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles-portugues/bit?q=bits> >. Acesso em: 17 de setembro de 2017.

lado, é possível utilizar esses pacotes na medida em que forem chegando, ou quando o montante deles for suficiente para permitir a visualização.

Como não são muito afeitos a definições e conceitos quanto os juristas, é difícil encontrar uma proposta de denominação comum dos especialistas em tecnologia a respeito do *streaming* ou do *download*, embora a ideia fundamental permaneça a mesma em todas elas. No sítio eletrônico *explainthatstuff*, por exemplo, há uma explicação mais detalhada do diferencial entre ambas as formas de obtenção de arquivos, em tradução livre e adaptada⁹:

9 WOODFORD, Chris. Streaming media. Explainthatstuff. [S.l.]. 15 de março de 2016. Disponível em: < <http://www.explainthatstuff.com/streamingmedia.html> >. Acesso em 08 de setembro de 2017. Texto original: "Speed: *Downloading* – Unpredictable. *Download* time is unrelated to playing time. A music album could *download* in 5 minutes or 5 hours depending on its size, your net connection, and web traffic. *Streaming*: Real time: Generally, a 1 hour video will stream in roughly 1 hour (though there may be occasional delays caused by buffering); unlike *downloading*, *streaming* media can be used for "live-live" transmission of events as they happen (also known as webcasting). Quality. *Downloading*: Uses traditional *Internet* packet communication (technically known as TCP/IP) with a system that automatically corrects errors. Any lost or damaged "packets" (*downloaded* chunks of data) are retransmitted. The file you eventually receive on your computer is an *exact* copy of the file that was on the server. *Streaming*: Packet losses are ignored (lost and damaged packets are not resent), but that doesn't usually matter because digitally streamed video and audio is converted back into analog format before we watch it or listen to it. Any packets lost during *streaming* simply add "surface noise" to an audio stream or degrade the picture quality of a video (for example, with excessive pixelation (where the picture disappears into square blocks). File type. *Downloading*: A *download* is a single file with all the relevant data packaged together. So if you're *downloading* a movie, everything is packaged into a single movie file with a filetype something like MPEG4. *Streaming*: If you stream a movie, each different part of the movie (sound, video, subtitles, or whatever) is transmitted as a separate stream. The movie player reassembles and synchronizes the streams as they arrive at your computer. In terms of bandwidth, these multiple streams are additive: if you're back in the Dark Ages with a slow 56 Kbps dial-up modem, you could happily watch a 20 Kbps audio stream and a 30 Kbps video stream together, but any extra streams would cause periodic pauses and buffering. Servers *Downloading*: *Downloads* work through traditional web-serving methods (technically known as the HTTP and FTP protocols) with any conventional web server. The same version of each file is served to everyone. *Streaming*: Streams use RTSP (real-time *streaming* protocol) and need to run on a server specially geared for *streaming*. When you go to a web page that offers *streaming* media, you're generally redirected to a separate *streaming* server. There are typically different versions of each file that have been optimized for different connection speeds (for example, a low-quality version for dial-up and a high-quality version for broadband); in practice, different files are served to different people. Encoding/decoding. *Downloading*: Files can be instantly uploaded to a server for immediate *downloading*. *Streaming*: Files have to be compressed (perhaps using smaller video frames or fewer frames per second) and then encoded (turned into discrete, digital packets) before they can be streamed. People watching or listening to streamed files have to have appropriate decoding files installed on their computers (known as codecs) for turning encoded, computerized, digital files back into analog sounds and pictures that human ears and eyes can process. In practice, that means you need a plugin in your web-browser to handle whatever *streaming* media files you want to receive (and you'll need separate plugins for QuickTime, RealPlayer, and so on). Multiple user. *Downloading*: The more people ("clients") *download* a file at the same time, the harder the server has to work, the slower it works for each client, and the longer it takes you to *download*—irrespective of how fast an *Internet* connection you have. *Streaming*: In traditional *streaming* (unicasting), each client takes a separate stream from the server—necessarily, because different people will start *streaming* the same video or audio program at different times. Multicasting is a more efficient kind of *streaming* that allows a *streaming* server to produce a single stream that many people can watch or listen to

	<i>DOWNLOAD</i>	<i>STREAMING</i>
VELOCIDADE	Imprevisível: o tempo de <i>download</i> não está relacionado ao tempo de reprodução. Um álbum de música pode ser baixado em 5 minutos ou 5 horas, dependendo do tamanho, da conexão de rede e do tráfego na <i>web</i> .	Em tempo real: geralmente um vídeo de 1 hora será transmitido em aproximadamente 1 hora (embora possa haver atrasos ocasionais causados pelo <i>buffer</i>); ao contrário do <i>download</i> , a mídia de transmissão pode ser usada para transmissão de eventos “ao vivo - ao vivo” (também conhecido como <i>webcasting</i> [ou <i>live streaming</i>]).
QUALIDADE	Usa a tradicional comunicação por pacotes na <i>internet</i> (tradicionalmente conhecida como TCP/IP), com um sistema que corrige automaticamente os erros. Quaisquer pacotes perdidos ou danificados (bloco de dados baixados) são retransmitidos. O arquivo que você recebe no computador é uma cópia exata do arquivo que	As perdas de pacotes são ignoradas (os pacotes perdidos e danificados não são reenviados), mas isso geralmente não importa porque o vídeo e o áudio digitalmente são convertidos de volta para o formato analógico antes de assisti-lo ou ouvi-lo. Todos os pacotes perdidos durante o <i>streaming</i> simplesmente adicionam “ruído de superfície” a um fluxo de

simultaneously—for example, if lots of people are watching a football game live online at the same time. Some media players automatically use multicasting when they can. Standards. *Downloading*: *Downloaded* files tend to be in standard formats (such as MP3) that play easily on any computer or operating system. *Streaming*: There are three rival, proprietary *streaming* systems (more formally known as architectures—RealPlayer, Apple QuickTime, and Microsoft Windows Media Player), and though they're much more compatible than they used to be, it's not always possible to play files designed for one player on the others. Copyright. *Downloading*: *Downloaded* files are, by definition, copied onto the viewer's computer. They're easy to email, post on other websites, and repackage or resell—causing major copyright issues. *Streaming*: Streamed files are *downloaded* a little bit at a time and deleted as soon as they're played. In theory, nothing remains on the viewer's computer so there are fewer copyright issues. (In practice, programs have been written that can record streamed files.)”(Tradução do autor).

	estava no servidor.	áudio ou degradam a qualidade da imagem de um vídeo (por exemplo, com <i>pixelation</i> excessiva (onde a imagem desaparece em blocos quadrados)).
TIPO DE ARQUIVO	Um <i>download</i> é um único arquivo com todos os dados relevantes empacotados em conjunto. Então, se você estiver baixando um filme, tudo será empacotado em um único arquivo de filme com um tipo de arquivo como o MPEG4.	Se você transmitir um filme, cada parte diferente do filme (som, vídeo, legendas ou qualquer outro) é transmitida como um fluxo separado. O reprodutor de filme reúne e sincroniza os fluxos à medida que eles chegam ao seu computador. Em termos de largura de banda, esses fluxos múltiplos são aditivos: se você estiver de volta à Idade das Trevas com um <i>dial-up modem</i> de 56 Kbps, você pode assistir felizmente a um fluxo de áudio de 20 Kbps e um fluxo de vídeo de 30 Kbps, mas qualquer fluxo extra causaria pausas periódicas e <i>buffering</i> .
SERVIDORES	Os <i>downloads</i> funcionam através de métodos tradicionais de serviço na web (tecnicamente conhecidos como protocolos HTTP e FTP) com qualquer servidor web convencional. A mesma versão de cada arquivo é servida a todos.	O <i>streaming</i> usa RTSP (protocolo de transmissão em tempo real) e precisa ser executado em um servidor especialmente orientado para <i>streaming</i> . Quando você vai para uma página da Web que oferece mídia de transmissão, você geralmente é redirecionado para um servidor de transmissão em separado. Existem tipicamente versões diferentes de cada

		<p>arquivo que foram otimizados para diferentes velocidades de conexão (por exemplo, uma versão de baixa qualidade para <i>dial-up</i> e uma versão de alta qualidade para banda larga); na prática, diferentes arquivos são atendidos para pessoas diferentes.</p>
<p>CODIFICAÇÃO/DECODIFICAÇÃO</p>	<p>Os arquivos podem ser carregados instantaneamente para um servidor para <i>download</i> imediato.</p>	<p>Os arquivos precisam ser compactados (talvez usando quadros de vídeo menores ou menos quadros por segundo) e depois codificados (transformados em pacotes digitais discretos) antes que possam ser transmitidos. As pessoas assistindo ou ouvindo arquivos transmitidos precisam ter arquivos de decodificação apropriados instalados em seus computadores (conhecidos como <i>codecs</i>) para transformar arquivos codificados, informatizados e digitais em sons analógicos e imagens que os ouvidos e olhos humanos podem processar. Na prática, isso significa que você precisa de um <i>plugin</i> no seu navegador para gerenciar qualquer arquivo de mídia que deseja receber (e você precisará de <i>plugins</i> separados para <i>QuickTime</i>, <i>RealPlayer</i>, etc.).</p>

MÚLTIPLOS USUÁRIOS	Quanto mais pessoas ("clientes") baixarem um arquivo ao mesmo tempo, tanto mais difícil será para o servidor funcionar, ele se torna mais lento para cada cliente, e demora mais para você baixar - independentemente da rapidez com que você tenha conexão com a <i>Internet</i> .	No <i>streaming</i> tradicional (<i>unicasting</i>), cada cliente leva um fluxo separado do servidor - necessariamente, porque pessoas diferentes começarão a transmitir o mesmo programa de áudio ou vídeo em momentos diferentes. <i>Multicasting</i> é um tipo de transmissão mais eficiente que permite que um servidor de transmissão produza um fluxo único que muitas pessoas podem assistir ou ouvir simultaneamente - por exemplo, se muitas pessoas estão assistindo um jogo de futebol ao vivo ao mesmo tempo. Alguns reprodutores de mídia usam automaticamente <i>multicasting</i> quando podem.
PADRÕES	Os arquivos baixados tendem a estar em formatos padrão (como MP3) que podem ser reproduzidos facilmente em qualquer computador ou sistema operacional.	Existem três sistemas de transmissão exclusivos (mais formalmente conhecidos como arquiteturas - <i>RealPlayer</i> , <i>Apple QuickTime</i> e <i>Microsoft Windows Media Player</i>) e, embora sejam muito mais compatíveis do que costumavam ser, nem sempre é possível reproduzir arquivos projetados para um player nos outros.
DIREITOS AUTORAIS	Os arquivos baixados são, por definição, copiados para o computador do visualizador. Eles são fáceis de enviar por e-mail, publicar em outros	Os arquivos transmitidos são baixados um pouco por vez e excluídos assim que são reproduzidos. Em teoria, nada permanece no computador do

	sites e serem repassados - causando grandes problemas com direitos autorais.	usuário, para que haja menos problemas de direitos autorais. (Na prática, foram feitos programas que podem gravar arquivos transmitidos).
--	--	---

Em tradução livre, a palavra “*streaming*” remete à “corrente” ou “fluxo”¹⁰, mas ela geralmente é associada a “fluxo de mídia”. As expressões empregadas no português já guardam em si algo de explicativo a respeito do funcionamento da tecnologia: o *streaming* é uma forma de disponibilização de conteúdo que, ao invés de proceder ao cansativo armazenamento ou transferência integral de dados, permite que se consuma o conteúdo em tempo real, através de um fluxo contínuo.

Em definição, talvez mais precisa, de David Austerberry (apud PORTO; SANTANA, 2014, p. 84-94):

Streaming [...] ou fluxo de mídia (português brasileiro) é uma forma de distribuir informação multimídia numa rede através de pacotes. Ela é frequentemente utilizada para distribuir conteúdo multimídia através da *Internet*. Em *streaming*, as informações da mídia não são usualmente arquivadas pelo usuário que está recebendo a *stream* [...] é constantemente reproduzida à medida que chega [...]. Isso permite que um usuário reproduza mídia protegida por direitos autorais na *Internet* sem a violação dos direitos, similar ao rádio ou televisão aberta.

A comparação entre o modo de funcionamento da tecnologia ao da televisão ou rádio é bastante recorrente, até porque o grande diferencial entre tais formas de propagação de conteúdo está no canal utilizado: o *streaming* transfere os dados via rede, enquanto que os dois últimos utilizam o ar (ondas eletromagnéticas).

O *streaming* geralmente é contraposto ao *download* como se fossem duas formas completamente distintas de obtenção de dados. Na verdade, no próprio *streaming* há uma parcela de *download*, mas o conteúdo baixado é imediatamente consumido ou, em não o sendo, é guardado para consumo imediatamente em seguida.

¹⁰ Cambridge Dictionary. Disponível em: < <http://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles-portugues/stream> >. Acesso em: 17 de setembro de 2017.

Isso significa, para o mundo globalizado e conectado em que vivemos, um ganho de tempo e espaço. Do primeiro porque não é necessário esperar que o arquivo seja recebido integralmente para utilizá-lo. Do segundo porque o arquivo é compactado e “dividido” em inúmeros pacotes menores, que são remontados na máquina-receptora e, via de regra, desde já consumidos, exceto no caso em que a taxa de *download* é maior do que a taxa de consumo, ocasião em que ocorre um armazenamento momentâneo de dados (*buffer*¹¹).

É importante ressaltar que o meio de transmissão de dados na *internet* mudou bastante desde a época da criação do *streaming* posto que, se à época era comum a conexão *dial-up*, hoje predomina a conexão banda larga. A primeira, conexão discada, utiliza de uma linha telefônica para transmitir dados; a segunda, além da linha telefônica, utiliza diferentes sistemas que permitem transmissões muito mais velozes. A distinção é importante, na medida em que muitos juristas podem confundir o substrato da conexão com a própria transferência de dados, caracterizando a atividade prestada como um serviço de comunicação, o que levaria a concluir que a correta exação seria o ICMS – comunicação, em vez do ISS.

Além disso, há uma diferença entre o *streaming on demand* e o *live streaming*. Este transmite em tempo real, diretamente de uma câmera ou microfone e o evento transmitido só estará disponível enquanto estiver ocorrendo a filmagem. Naquele, o consumo ocorre quando o usuário assim o desejar, posto que o conteúdo encontra-se armazenado em um servidor-base.

O *live streaming* é utilizado com fins econômicos de forma bastante rara, motivo pelo qual o interesse deste trabalho se concentrará no *streaming on demand*.

E nesse sentido vale destacar que no *streaming on demand*, de modo geral, não ocorre uma atividade humana imediata quando algum cliente solicita a visualização de um arquivo, porquanto os dados estão salvos no próprio servidor-base, que os transmite automaticamente ao requerente. Não se pode perder de vista, entretanto,

¹¹ Em tradução livre, “amortecedor”. Google Translate. Disponível em: https://www.google.com.br/search?dcr=0&source=hp&q=google+tradutor&oq=google+tradutor&gs_l=psy-ab.3..0i131k112j0l2.424512.427652.0.427904.17.14.0.0.0.0.276.1836.0j6j4.10.0....0...1.1.64.psy-ab..7.10.1834.0..35i39k1.0.hYIECiHQJMM >. Acesso em: 17 de setembro de 2017.

que o ato de manutenção dos servidores, assim como a atualização das bibliotecas são atividades eminentemente humanas (ou seja, há um serviço humano mediato).

Explicado sucintamente o modo de funcionamento do *streaming*, cumpre definir a natureza jurídica do contrato estabelecido entre os fornecedores e os consumidores de mídia.

2.2 NATUREZA JURÍDICA DO CONTRATO ESTABELECIDO ENTRE FORNECEDORES E ASSINANTES

A maioria das análises quanto à natureza jurídica do serviço de *streaming* ficou entre a qualificação da relação jurídica estabelecida pelos contratantes como contratos de locação, de cessão de direito ou de licenciamento. A distinção parece ser de uma sutileza irrelevante, pois os contratos são similares, mas os efeitos jurídicos dela advindos podem ter algum valor, principalmente se considerarmos as peripécias interpretativas da Suprema Corte nacional, como adiante será visto.

Nesse sentido, é útil analisar, de antemão, algumas cláusulas constantes dos termos de uso de empresas que oferecem o dito serviço. Abaixo, seguem cláusulas da Netflix (2017), Spotify (2016) e Deezer (2017), respectivamente:

4. Serviços Netflix.

[...]

4.2. O serviço Netflix e todo o conteúdo visualizado por intermédio do serviço Netflix destina-se exclusivamente para uso pessoal e não comercial. Durante sua assinatura Netflix, **a Netflix concede a você uma licença limitada, não exclusiva e não transferível para acessar o serviço Netflix e assistir ao conteúdo da Netflix.** Com exceção à licença limitada descrita acima, nenhum outro direito, titularidade ou participação lhe é concedido. Você concorda em não utilizar o serviço para exposições públicas.

[...]

4.8. O software da Netflix foi desenvolvido pela ou para a Netflix e foi projetado para permitir a visualização do conteúdo da Netflix em aparelhos compatíveis com a Netflix. O software da Netflix poderá variar conforme o aparelho e mídia. A funcionalidade e os recursos também poderão variar segundo o aparelho utilizado. Você concorda que o uso do serviço poderá exigir softwares de terceiros, sujeito a licenças de terceiros. Você concorda que poderá receber automaticamente versões atualizadas da Netflix e de software relacionado de terceiros.

[...] (Grifo nosso).

4. Direitos que concedemos a você

O Serviço Spotify e o Conteúdo são propriedade do Spotify ou dos licenciadores do Spotify. **Concedemos a você uma licença limitada, não exclusiva e revogável para fazer uso do Serviço Spotify, e uma licença limitada, não exclusiva e revogável para fazer uso pessoal, não comercial e de entretenimento do Conteúdo (a "Licença").** Esta Licença deverá permanecer em vigor até e a menos que seja encerrada por você ou pelo Spotify. Você promete e concorda que está usando o Conteúdo para seu uso pessoal, não comercial e de entretenimento, e que não redistribuirá ou transferirá o Serviço Spotify ou o Conteúdo.

Os aplicativos de software e o Conteúdo do Spotify são licenciados, e não vendidos, para você, e o Spotify e seus licenciadores detêm a propriedade de todas as cópias dos aplicativos de software e do Conteúdo do Spotify, mesmo após a instalação em seus computadores pessoais, celulares, tablets e/ou outros dispositivos relevantes ("Dispositivos").

[...] (Grifo nosso).

Artigo 1 - Geral

O Software gratuito de *streaming* da Deezer é um produto de software desenvolvido, pertencente e licenciado ao público da Deezer Brasil Music Limitada (doravante "DEEZER"). O Software de *streaming* da Deezer pode ser encontrado no endereço <http://www.deezer.com> (doravante o "Site").

A DEEZER oferece aos seus visitantes e membros a oportunidade de descobrir e reproduzir faixas de vários tipos de funções (como smart-radio) juntamente com as funções de compartilhamento e sociais.

O Site oferece a todos os licenciados um produto de software grátis permitindo a reprodução de gravações de som (doravante, "Gravações") e outros produtos de software opcionais descritos abaixo. Antes de qualquer uso do Site, o licenciado deve registrar e criar uma conta pessoal e no momento do registro, aceitar os termos da licença e uso neste documento (doravante "Termos") sem ressalva.

O uso do Site e do Software gratuito de *streaming* da Deezer só é autorizado para uso pessoal e privado; assim, qualquer outro uso, em especial em locais públicos e comerciais, é expressamente proibido.

[...] (Grifo nosso).

Percebe-se da relação contratual estabelecida, que são objeto do contrato tanto o *software* quanto o conteúdo de mídia.

Ademais, todas as cláusulas apontam para o fato de que o contrato que rege a relação jurídica entre as partes é o de licenciamento. Resta saber se o contrato de licenciamento recebe a mesma regulação jurídica do contrato de locação, ou do contrato de cessão de direito de uso, ou ainda se todos não passam da mesma relação contratual e a multiplicidade de nomenclaturas nada mais é do que falta de economia, tão comum no mundo jurídico.

O Código Civil prevê, em seu art. 535, que “na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de uma coisa não fungível, mediante certa retribuição.” (BRASIL. Lei 10.406, 2002).

Lato sensu, a locação pode ser de coisas (*locatio rei*), de serviços (*locatio operarum*) ou de obras e empreitada (*locatio operis faciendi*), entretanto, estes dois últimos receberam tratamento diferenciado do legislador, que criou as figuras dos contratos de prestação de serviços e de empreitada, respectivamente.

Trata-se de contrato bilateral, comutativo, oneroso, consensual, não solene e de duração continuada. Flávio Tartuce (2017, p. 378) explica melhor o sentido de cada uma dessas características:

No tocante à natureza jurídica do contrato de locação de coisas, trata-se de contrato bilateral ou sinalagmático (pois traz obrigações recíprocas), oneroso (pela presença de remuneração), comutativo (as partes já sabem quais são as prestações), consensual (aperfeiçoa-se com a manifestação de vontades) e informal e não solene (não é necessária escritura pública ou forma escrita, como regra geral). Trata-se também de típico contrato de execução continuada (ou de trato sucessivo), uma vez que o cumprimento se protraí no tempo na maioria das hipóteses fáticas.

Na locação de coisas, portanto, uma das partes se compromete a ceder à outra, mediante contraprestação, o uso e gozo de coisa infungível. Na hipótese de coisa fungível, por outro lado, estaríamos diante do contrato de mútuo.

Quanto ao contrato de licença, embora disciplinado pela Lei 9.609/98, não é instituto muito comum na tradição jurídica brasileira, sendo o termo mais utilizado no Direito Administrativo (como direito concedido pelo Poder Público aos particulares para fazer alguma coisa). Tanto é assim que a menção à dita contratação na doutrina brasileira é escassa e faz referência à doutrina estrangeira.

Nesse sentido, Ferreira de Almeida (2007 apud MARQUES, 2012) conceitua o contrato de licença como:

Contrato pelo qual o titular do direito de uma coisa incorpórea (licenciante) proporciona a outrem (licenciado) o uso desse direito ou de uma faculdade

desse direito. Na maioria dos casos, o direito de uso é temporário e remunerado.

O contrato de licença seria, então, a avença estabelecida entre as partes que permitiria ao licenciado a exploração de um bem, de natureza incorpórea, sem que ocorresse a cessão definitiva desse bem.

Está previsto também na Lei de Direitos Autorais, que dispõe, em seu artigo 49 (BRASIL. Lei 9.610, 1998):

Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações:

Embora o caput desse artigo trate os contratos de cessão e licenciamento como espécies distintas, Douglas Yamashita (2007, p. 65) enfatiza que o legislador, em seus incisos, dá a entender que licenciamento é espécie, da qual cessão é gênero.

O autor conclui que (2007, p. 66):

[...] como o licenciamento [...] é uma espécie de cessão, como cessão não se mostra um contrato especial e como tal cessão não é venda, pois não transfere a propriedade, nem é doação, pois se presume onerosa (art. 50 da Lei 9.610/98), logo, o licenciamento de uso de software, como espécie de cessão parcial assume a natureza jurídica de locação.

A diferença entre as nomenclaturas se daria porque no licenciamento há uma locação de coisa incorpórea, o que é perfeitamente possível, segundo Caio Mário da Silva Pereira (2003, p. 277) e Arnaldo Wald (1995, p. 299).

Portanto, é possível concluir que, embora sejam institutos nomeados de maneira diversa, o licenciamento, espécie de cessão, segue o regramento da locação de bens.

Não é por outro motivo que Pedro Augusto Zaniolo (2011, p. 251) compara os referidos institutos, ao tratar de licenciamento de uso de software:

O licenciamento, ou cessão de direitos de uso de um programa de computador é realizado em caráter de exclusividade, sendo intransferível. Comparando o licenciamento de software a um aluguel residencial perpétuo, pessoas podem morar em uma casa locada, mas não lhes é permitido vendê-la ou sublocá-la a outrem, sem a expressa e prévia autorização do proprietário, pois os locatários não possuem a propriedade do imóvel locado.

Por outro lado, há posicionamentos que indicam ser a cessão modalidade de contrato especial em que ocorre a transferência da titularidade de um bem entre cedente e cessionário.

Nesse sentido, Manoel J. Pereira dos Santos (2011, p. 72) afirma que:

A concessão de uma licença de uso ou de exploração econômica não implica a cessão da titularidade do direito patrimonial do autor. Em seu sentido técnico, cessão é um ato de alienação, enquanto a licença, a concessão e a autorização são negócios jurídicos de uso e gozo, como a locação e o comodato. (...) a titularidade plena dos direitos patrimoniais de autor transmite-se exclusivamente mediante cessão global e definitiva, como explicita o inciso I do art. 49 da Lei n.º 9.610/98, reiterando o Legislador que tal transmissão só se admite mediante estipulação contratual escrita (inciso II). Nos demais casos, ocorre apenas transferência temporária do exercício de um ou mais direitos autorais. Com efeito, as licenças e as autorizações criam vínculos obrigacionais e não a efetiva transmissão das faculdades de direito de autor.

Isso não traria qualquer mudança na conclusão acima posta. Considerar a cessão de direitos gênero ou espécie à parte não irá influenciar no fato de que o contrato de licenciamento é regido subsidiariamente pelas disposições do contrato de locação.

Cumprida essa etapa, resta-nos passar ao estudo do ISS e, posteriormente, do ICMS instituído sobre serviços de comunicação para, enfim, perquirir quanto ao tributo incidente sobre os serviços de *streaming*.

3 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)

3.1 PREVISÃO LEGAL E CONCEITO

O art. 3º do Código Tributário Nacional dispõe que 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.” (BRASIL. Lei 5.172, 1966).

Malgrado haja outras definições de tributo em dispositivos legais esparsos, como a do art. 9º da Lei 4.320/64, certo é que a definição do art. 3º é a prevalecente doutrinária e jurisprudencialmente, sendo que as demais privilegiam outros aspectos do tributo sem excluir aqueles principais, decorrentes do artigo sobredito.

Inserido nesta definição está o imposto, espécie tributária das mais conhecidas, que recebe também uma definição legal do mesmo diploma normativo, em seu art. 16 (BRASIL, Lei 5.172, 1966): “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

O imposto é, por excelência, uma exação de caráter contributivo e nos termos do art. 145, I da CF poderá ser instituído por todos os entes federativos. Contributivo justamente por ter como fato gerador uma situação a qual não se exige qualquer atividade estatal ou, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho: “é o tributo que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público” (2016, p. 59).

Além desta característica, os impostos são tributos de arrecadação não vinculada, no sentido de que sua arrecadação não será destinada a um fim específico, mas

poderá ser utilizada pelo Poder Público para o financiamento de diferentes atividades de interesse público.

Dentro da competência municipal de instituição de impostos, está o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (Art. 156, III, CF) que se constitui como uma das maiores fontes de arrecadação dos Municípios (OZAKI; BIDERMAN, 2004).

Coêlho (2016, p. 531-532) define o imposto como aquele incidente “sobre prestação de serviços de qualquer natureza realizada em favor de terceiros por profissionais autônomos ou empresas, excetuando-se os serviços prestados em regime celetista, os serviços prestados em regime estatutário e os autosserviços”.

Além destes, ficam excluídos de seu âmbito de incidência também os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os serviços de comunicação, sobre os quais incide o ICMS; demais disso, também estão excluídos: os serviços públicos típicos, imunizados por força do art. 150, VI, “a” e §§ 2º e 3º da CF, a exportação de serviços, os valores intermediados no mercado de títulos e valores imobiliários, os valores dos depósitos bancários e valores atinentes ao principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito (PALSEN, 2017, p. 187).

Pois bem. O § 3º do art. 156 da CF, prevê a edição de lei complementar que regule o imposto. Nesse sentido, foi editada a Lei Complementar nº 116/2003, a qual traz uma lista de serviços tributáveis arrolados – mas quanto ao fato de ser a lista exemplificativa ou taxativa há dissenso doutrinário e jurisprudencial.

Doutrina minoritária entende que conferir o caráter taxativo à lei complementar malferiria o princípio da autonomia dos Municípios na instituição e arrecadação de tributos de sua competência, pois a eles caberia decidir quais seriam as atividades tributáveis. A sobredita lei teria, nesse caso, somente a função de explicitar os serviços passíveis de ISSQN e evitar possíveis conflitos de competência entre os entes políticos. José Eduardo Soares Melo (2008, p. 55), a partir desse ponto de vista, explica que:

[...] Os interesses do Congresso Nacional não podem jamais se sobrepor à autonomia municipal, que restará impossibilitada para auferir os valores necessários (ISS) ao atendimento de suas necessidades. Não há nenhum sentido jurídico no fato da arrecadação tributária ficar submetida aos interesses do Congresso Nacional na medida em que as listas de serviços sejam mais ou menos abrangentes da gama significativa de serviços. (...) Portanto, a prodigalidade, a benevolência, ou a omissão do Congresso Nacional é que irão determinar o alcance da competência dos Municípios, o que não tem nenhuma sustentação constitucional.

Coêlho (2016, p. 532), também um expoente dessa corrente, atenta-se para o teor da expressão constitucional “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II”, afirmando que o dito texto normativo “*apropria em prol dos Municípios todos os serviços (de qualquer natureza) não compreendidos no art. 155, II.*”, o que o leva a concluir que a lei complementar, se prevísse rol taxativo de atividades passíveis de tributação estaria a “restringir o poder do constituinte”.

Essa posição tem sido bastante rechaçada pela doutrina majoritária e tribunais pátrios. Um argumento *a contrario sensu* que demonstra toda a sua problemática, aponta que (COÊLHO; MARTINS, 2006, p. 61-69):

[...] Deixasse o constituinte a critério do Poder Tributário Municipal a problemática, estaria ela multiplicada pelos mais de 5.500 Municípios brasileiros. Admitir que cada Município pudesse legislar sobre vários aspectos do ISS de acordo com suas conveniências e interesses poderia ensejar a multiplicidade de incidências sobre o mesmo fato imponible, além de ser considerado fato imponible em Município e não tributável em outros, com conflitos infundáveis e insolúveis.[...]

A questão chegou aos Tribunais Superiores, que dirimiram o problema afirmando que a lista seria verticalmente taxativa e horizontalmente exemplificativa.

Dito de outra forma, as categorias, ou gêneros, de serviços mencionados na lista deveriam ser entendidas como taxativas, sem que houvesse a possibilidade de inserção, entre as atividades tributadas, de qualquer outra categoria que não estivesse expressamente prevista. Por outro lado, exemplificativas seriam as espécies dos gêneros que fossem mencionados na lista. As espécies não mencionadas, mas que pudessem ser inseridas em alguma das categorias elencadas, seriam consideradas tributáveis.

O STJ, por exemplo, afirmou que se “admite uma leitura extensiva de cada item.” (REsp nº 445137), a fim de “enquadrar serviços correlatos àqueles previstos expressamente.” (REsp nº 586739). A segunda turma do STF, por sua vez, cuidou de afirmar que “É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos. Cuida-se, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87.” (RE nº 361829).

3.2 CRITÉRIOS DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISSQN

A regra-matriz de incidência tributária, criação doutrinária com fins de racionalização da norma jurídica tributária, perfaz-se através de uma norma de conteúdo geral e abstrato que pode ser esquematizada através da dicotomia hipótese-consequente normativa.

A hipótese cuida de descrever um fato de possível acontecimento no futuro, sobre o qual se pretendem ver reguladas as condutas humanas em suas inter-relações. Na hipótese estão presentes os critérios material, espacial e temporal da norma.

Noutro eito, o consequente cuida de prescrever uma relação jurídica uma vez verificada faticamente a ocorrência da hipótese. No consequente residem os critérios quantitativo e pessoal da norma. Por relação jurídica, entenda-se “o vínculo abstrato segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação.” (CARVALHO, 2016, p. 291).

Os critérios da regra-matriz de incidência tributária são, portanto, uma forma de facilitar o entendimento dos aspectos essenciais de definição de um tributo e podem ser esquematizados a partir de cinco perguntas básicas: “como?”, “quando?”, “onde?”, “quem?” e “quanto?”.

Nesse sentido, Elizabeth Carraza (1976, p. 56) aponta que as respostas a essas perguntas devem se atentar para:

a) qual o fato ou o conjunto de fatos sobre os quais pode incidir o tributo (balizas do aspecto material); b) até que ponto é livre na escolha do sujeito passivo da exação (contorno de aspecto pessoal); c) qual o âmbito de validade espacial e quais as circunstâncias de lugar na ocorrência do fato imponível (limitações ao aspecto espacial); e d) quais os momentos que pode escolher para reputar concretizada a hipótese de incidência do tributo (parâmetros do aspecto temporal).

Além, evidentemente, do aspecto quantitativo, composto pela base de cálculo e alíquota.

Cumpra realizar um breve esboço dos critérios extraídos da hipótese de incidência do imposto estudado.

No que tange ao aspecto material – o que mais nos interessa dentre os outros -, trata-se do próprio cerne da tipicidade tributária, que define os demais aspectos. É o fato gerador do tributo discutido, que vem previsto no art. 1º da LC 116/2003, *in verbis*:

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.

Pode-se, portanto, definir o fato gerador do ISS como a prestação, por pessoa física ou jurídica (empresas), de serviço compreendido na lista anexa à LC 116/03, com ou sem estabelecimento comercial. Infere-se disso que não é lícito confundir a expressão “serviços de qualquer natureza” com qualquer serviço, pois somente é relevante para o âmbito de incidência deste imposto o serviço que esteja listado na sobredita lei complementar¹².

O aspecto pessoal diz respeito aos sujeitos que podem ocupar o polo ativo e passivo da relação jurídica tributária.

¹² De acordo com o entendimento majoritário, como já visto.

O sujeito ativo está prescrito no próprio art. 156, III, da Constituição Federal de 1988, que delega competência aos Municípios e Distrito Federal, os quais deverão instituir o tributo mediante a edição de lei ordinária. Harada, enfatizando essa necessidade, afirma que “(...) a lista da lei complementar não é autoaplicável, cabendo a cada Município incluir na definição do fato gerador a sua lista de serviços tributáveis.” (2008, p. 39).

O sujeito passivo encontra-se previsto no art. 5º da LC 116/03: “contribuinte é o prestador do serviço.”. Ficam excluídos do âmbito de incidência do imposto, além daqueles já indicados acima, os trabalhadores avulsos, diretores e membros do conselho consultivo ou do conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como os sócios-gerentes e os gerentes-delegados.

Quanto ao aspecto espacial, diz respeito ao local de concretização do fato gerador e define qual a legislação aplicável.

Na vigência do Decreto-Lei nº 406/68 que, com eficácia de lei complementar, estabelecia normas de direito financeiro, vigorava, em seu art. 12, o critério do estabelecimento do prestador ou, na ausência deste, do domicílio do prestador e excepcionalmente (somente em um caso), no local de ocorrência do fato gerador.

Malgrado isso, a jurisprudência, já à época, considerava como critério relevante o local da prestação do serviço, a despeito do que estivesse previsto na lei e em consagração do princípio da territorialidade. Veja-se, por exemplo, o julgamento do EResp. Nº 130.792-CE.

A Lei Complementar nº 116/03 manteve o critério do artigo supracitado, embora tenha ampliado as exceções. Permanece, via de regra, como critério espacial para determinar-se o aspecto temporal do ISS, o local do estabelecimento do prestador, independentemente de onde efetivamente houver ocorrido a prestação do serviço. Na ausência da regra geral, aplica-se subsidiariamente o local do domicílio do prestador; excepcionalmente, é o próprio local da prestação de serviços.

O art. 4º da LC 116/03 define de forma bastante esguia o que se entende por estabelecimento:

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Carraza opina no sentido de que “infelizmente, a Lei Complementar nº 116/03 (que revogou, dentre outros, o art. 12 do Decreto-lei 406/68) perdeu uma boa oportunidade de restabelecer, nesse aspecto, o primado da Constituição.” (2012, p. 1111).

O aspecto temporal dita o momento em que ocorre o fato gerador, a partir do qual se estabelece uma relação jurídica entre o contribuinte e o Poder Público, nascendo o direito deste de cobrar seu crédito. No que tange ao ISS, dispõe o art. 1º da Lei Complementar nº 116/03 que o imposto tem como fato gerador “a prestação de serviços constantes na lista anexa”, do que é possível afirmar que o critério temporal se aperfeiçoa com a real e efetiva prestação de serviços.

Nesse sentido, José Eduardo Soares de Melo (2000, p. 104) apregoa que:

em se tratando do ISS, impõe-se a irrestrita obediência ao seu aspecto material – prestação de serviços – nada interessando os aspectos meramente negociais ou documentais. Somente com a efetiva realização (conclusão ou medição por etapas) dos serviços é que ocorre o respectivo fato gerador tributário, com a verificação do seu aspecto temporal.

Por fim, em se tratando do aspecto quantitativo, ideal é destacar a base de cálculo e alíquota do imposto, posto que são os elementos que delimitam-no economicamente. A base de cálculo é a expressão econômica do fato gerador ou a grandeza sobre a qual incidirá a alíquota.

Dispõe o art. 7º da LC 116/03 que “a base de cálculo do imposto é o preço do serviço.”, excetuando-se serviços profissionais prestados por autônomos ou pelas sociedades civis de profissão regulamentada (§§ 1º e 3º) e prestações de serviço relacionados à construção civil (§ 2º). Quanto à alíquota, a LC 116/03 não a

regulava, aplicando-se provisoriamente o contido na EC n° 37/2002, responsável por acrescentar o art. 88 no ADCT, fixando uma alíquota mínima de 2%. Com a edição da LC n° 157/2016, manteve-se a alíquota no mesmo patamar, com algumas exceções.

3.3 DOS SENTIDOS ATRIBUÍVEIS AO VOCÁBULO “SERVIÇOS”

Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 56-65) assevera que, embora a Constituição tenha delegado à Lei Complementar a obrigatoriedade de definir os serviços passíveis de tributação, isso “não autoriza que seja conceituado como serviço aquilo que efetivamente não é. Indigitada prática subverte a hierarquia do sistema positivo brasileiro, pois o constituinte traçou o quadro dentro do qual os Municípios podem mover-se.”.

A doutrina se divide quanto ao real sentido que deve ser dado ao conceito de prestação de serviços, o que vem causando certa instabilidade jurídica no direito tributário brasileiro.

Parcela minoritária de doutrinadores, a qual compreende autores como Bernardo Ribeiro de Moraes, Fernando Dias Fleury Curado, Robinson Sakiyama Barreirinhas e Sérgio Pinto Martins, entende que, dada a existência do qualificativo “de qualquer natureza” ao lado de serviços, o objetivo o legislador constitucional seria abranger a exação não só sobre toda atividade consubstanciada numa obrigação de fazer que tivesse como resultado a transmissão de um bem imaterial, mas também sobre atividades que não perpassam por uma obrigação de fazer, mas que gerem riquezas humanas, como por exemplo, a locação de bens móveis.

Grazieli Zanardi (2015, p. 152) se contrapõe a essa tese, ao destacar que o qualificativo remete, na verdade, à natureza residual de instituição do ISS:

Nota-se, dessarte, que o que o Constituinte realmente quis com a expressão “de qualquer natureza” foi contrapor os serviços objetos do

ISSQN com as duas espécies de serviços tributadas por ICMS. Portanto, serviço de qualquer natureza é aquele que não tem natureza de comunicação e nem de transporte interestadual e intermunicipal; é o remanescente que não podia ser esmiuçado no texto da Constituição da República ante a sua infinidade.

Corroborando com esse posicionamento grande maioria doutrinária, que aduz a inviabilidade de interpretação do vocábulo “serviço” de maneira diversa da que está consagrada no Direito Privado, nos termos dos arts. 109 e 110 do CTN – o que impossibilita o legislador infraconstitucional de alterar o seu sentido.

Assim, para essa parcela doutrinária, o conceito jurídico de serviços abrangeria o (FARIAS; ROSENVALD, 2013, apud ZANARDI, 2015, p. 152):

(...) negócio jurídico pelo qual uma das partes, mediante remuneração (normalmente em dinheiro), se vale de toda espécie de serviço ou trabalho lícito e possível, material ou imaterial, da outra parte, sem afetar a dignidade humana desta e sem subordinação jurídica. Em linguagem simples e direta, é a assunção da obrigação de fazer por uma parte (prestador de serviço ou executor), consistente em realizar atividades que geram proveito para outra (tomador de serviços ou solicitante) mediante uma retribuição.

Aires Fernandino Barreto (apud GENTILE, 2010, p. 66-67), ao conceituar o que lhe assoma quando pensa na expressão serviços, dentro de uma moldura constitucional, arrola os seguintes requisitos:

Houver o desempenho de atividade: deverá haver um esforço humano, uma intensificação das forças físicas, intelectuais ou morais para a realização da tarefa. Não há que se falar em serviço se não houver um esforço humano para a realização e um trabalho.

Seja economicamente apreciável: decorre do princípio da capacidade contributiva. Deverá a atividade ser passível de mensuração econômica, de forma que ocorrendo a gratuidade de sua prestação ou não sendo aferível valor algum, poderá ser considerado serviço, mas não serviço tributável.

Produtiva e de utilidade: o resultado dessa atividade deverá trazer proveito ao destinatário, deverá ser de alguma forma útil ao mesmo.

Para outrem: impossível se pensar em uma prestação de serviço onde não haja um destinatário, visto que esse é personagem essencial da prestação. E uma prestação de serviço alguém sempre prestará serviço para outra pessoa, onde teremos a figura do prestador e do tomador desse serviço.

Sem subordinação: em havendo subordinação, a prestação de serviço caracterizará uma relação de emprego, a qual não poderá ser tributada pelo ISS.

Sob regime de direito privado: cristalino é que se o serviço for prestado sob regime de direito público, será qualificado como serviço público, sendo imune, portanto, a tributação, por estar acobertado pela imunidade constitucionalmente atribuída. O objeto do contrato de prestação de serviços deverá ser livremente pactuado entre tomador e prestador de serviços, que estarão em pé de igualdade na relação contratual. O contrato

revelará uma obrigação de fazer onde o prestador figurará na posição de devedor: deverá praticar um ato consistente em uma obrigação de fazer. Saliente-se que o ISS não incide sobre fatos e não sobre contratos. Com isso, não apresenta reflexos tributários o simples fato de realizar um contrato de prestação de serviços (antes e executado), bem como o recebimento de valores antecipadamente ou o seu não recebimento. Ainda não surte efeitos tributários a emissão de recibos e/ou notas fiscais.

Com o objetivo e remuneração/contraprestação: a atividade prestada deverá ter por fim uma contraprestação financeira, que corresponde exatamente à mensuração econômica dessa atividade.

Que não pertença à competência de outra pessoa política de direito interno: é evidente que para ser tributável por ISS, o serviço não poderá estar abarcado na competência de outros entes federados.

Causa angústia notar que praticamente toda a atividade humana, excetuando-se as submetidas à subordinação, sob regime de direito público ou os autosserviços, além daquelas exceções dispostas em lei, preenche os requisitos supramencionados.

Na verdade, encontrar os limites do que se constitui como obrigação de fazer e o que exatamente opõe tal modalidade obrigacional ao dar é uma tarefa que a doutrina, ao que parece, continuamente acredita ter resolvido, mas continuamente a ela retorna. O próprio ato de dar (e as atividades às quais se afirma não incidir o ISS, por não consubstanciarem uma obrigação de fazer, como na própria locação de bens móveis), como outrora já foi dito, consubstancia um fazer ou sucede a um fazer e produz alguma utilidade à terceiro.

Nesse sentido, Farias e Rosenvald (2016, p. 174) afirmam que “a distinção passa por um critério objetivo, tendo em vista a qualidade da prestação”, uma vez que, “nas obrigações de dar, o credor está apenas interessado na tradição do móvel ou imóvel, sendo-lhe indiferente a atividade que será realizada pelo devedor no momento anterior.” e conclui que o que caracteriza a obrigação oposta é o fato de “[...] a atividade do devedor se torna[r] o elemento preponderante”.

Os autores, citando Hamid Bdine (2016, p. 213), concluem que, nas situações fáticas em que haja uma zona de penumbra na caracterização de uma obrigação, algumas obrigações seriam de fazer “porque compreendem esta conduta humana como antecedente lógico de uma eventual obrigação de entrega. Nas obrigações de dar, esta entrega não é precedida de uma atividade humana consistente em fazer.[...]”.

Flávio Tartuce (2014, p. 44) destaca que, na obrigação de dar “há na maioria das vezes uma intenção de transmissão de propriedade de uma coisa, móvel ou imóvel” e que esta é inconfundível com uma obrigação de fazer, pois nesta a “prestação consiste no cumprimento de uma tarefa ou atribuição por parte do devedor” (2014, p. 57).

Por sua vez, Gagliano e Pamplona Filho (2015, p. 90) indicam que na obrigação de fazer “interessa ao credor a própria atividade do devedor”.

Em síntese, para parcela doutrinária majoritária, o conceito de serviços encontra-se identificado ao de obrigação de fazer, que seria distinguível da obrigação de dar por haver um labor humano prévio a uma posterior entrega.

3.4 EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL DO CONCEITO DE SERVIÇOS NO STF

Em que pese continuamente ter-se evocado a súmula vinculante nº 31 do STF para solução da problemática envolvendo a tributação de obrigações de dar pelo ISS, certo é que na própria Corte Suprema houve uma evolução do entendimento inaugurado no dito verbete.

A sobrecitada súmula foi editada, em 2010, como consagração do que ficou decidido no recurso extraordinário 116.121, julgado em 2001. A decisão ficou assim ementada:

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

Nacional." (RE 116121, Relator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgamento em 11.10.2000, DJ de 25.5.2001).

Na oportunidade, restou vencida uma tese consolidada na Corte, segundo a qual na locação de coisa, não se destacava somente o contrato de locação em si, mas a finalidade de prestação de um serviço com o bem locado, que invariavelmente possuía uma consistência econômica.

Em seu voto, o Min. Marco Aurélio, avultando posicionamento esposado por Ulhoa Canto, destacou a “irrelevância do aspecto econômico quando contrário ao modelo constitucional do tributo, secundado pela definição dos institutos envolvidos”, concluindo que “deve prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento”.

No voto seguinte, o Min. Celso de Melo enfatizou que a qualificação de locação de bens móveis como serviço só lhe fazia sentido como “inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer (...)”, aduzindo que a locação de bens móveis “configura verdadeira obrigação de dar, como resultado claro do art. 1.188 do Código Civil” e que “a Constituição (...) exige que só se alcancem, mediante a incidência do ISS, os atos e fatos que se possam qualificar, juridicamente, como serviços”.

Após acalorada discussão em que se levantou a antiguidade da tese que começava a cair, iniciada pelo Ministro Ilmar Galvão, em um apertado placar de seis votos a cinco, ficou acertado que o conceito de “serviço” para fins de incidência do ISS não seria um conceito “residual” em relação às operações de circulação de mercadorias ou financeiras, mas um tipo jurídico que deveria seguir a definição de “serviço” como “obrigação de fazer” encontrada no Direito Privado.

O julgamento culminou na edição da SV nº 31, que foi assim redigida: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.”.

Tivessem dado uma melhor redação à súmula, de acordo com o próprio fundamento de sua edição, muitos dissensos seriam evitados futuramente, pois é da sanha do legislador incluir no rol de serviços tributáveis pelo ISSQN atividades que efetivamente não possuem como critério essencial de distinção o fato de se constituírem como obrigações de fazer, ainda que os limites entre o fazer e o dar, como outrora dito, sejam bastante incertos.

O entendimento permaneceu, entretanto, somente vindo a proceder a alterações significativas mais recentemente, em julgamentos isolados, nos quais se questionou a abrangência do conceito de serviços.

Comprovando a estabilidade sumular, seguem os seguintes exemplos de julgamento:

"Ementa: Imposto sobre serviços (ISS) - Locação de veículo automotor - Inadmissibilidade, em tal hipótese, da incidência desse tributo municipal - **Distinção necessária entre locação de bens móveis (obrigação de dar ou de entregar) e prestação de serviços (obrigação de fazer) - Impossibilidade de a legislação tributária municipal alterar a definição e o alcance de conceitos de Direito Privado (CTN, art. 110) - Inconstitucionalidade do item 79 da antiga lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 - Precedentes do Supremo Tribunal Federal** - Recurso improvido. - Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis. Precedentes (STF). Doutrina." (RE 446003 AgR, Relator Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, julgamento em 30.5.2006, DJ de 4.8.2006) (Grifo nosso).

"Na espécie, o imposto, conforme a própria nomenclatura, considerado o figurino constitucional, pressupõe a prestação de serviços e não o contrato de locação. **Em face do texto da Carta Federal, não se tem como assentar a incidência do tributo na espécie, porque falta o núcleo dessa incidência, que são os serviços. Observem-se os institutos em vigor tal como se contêm na legislação de regência. As definições de locação de serviços e locação de móveis vêm-nos do Código Civil. Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento. Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais, a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte; prevalece, alfim, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários.**" (AI 623226 AgR, Relator Ministro Marco Aurélio, Primeira Turma, julgamento em 1.2.2011, DJe de 11.3.2011) (Grifo nosso).

No julgamento do RE 592.905-RS em 2009, pela primeira vez, capitaneado pelo voto do Min. Eros Grau, o colegiado ensaiou superar a tese de encobrimento do conceito de serviços pelo de obrigação de fazer, pois, isso “conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o direito privado.”, entretanto, tal posição resultaria em se fazer “tabula rasa da expressão “de qualquer natureza”, afirmada do texto da Constituição” o que levaria à conclusão de que “há serviços, para efeitos do inciso III do art. 156 da Constituição, que, por serem *de qualquer natureza*, não consubstanciam típicas obrigações de fazer.”. A decisão restou ementada da seguinte forma:

"Ementa: Recurso extraordinário. Direito Tributário. ISS. Arrendamento mercantil. Operação de leasing financeiro. Artigo 156, III, da Constituição do Brasil. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. **No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se dá provimento.**" (RE 592905, Relator Ministro Eros Grau, Tribunal Pleno, julgamento em 2.12.2009, DJe de 5.3.2010) (Grifo nosso).

Inobstante a aparente reavaliação da consagrada tese veiculada no entendimento sumular, o resultado final do julgamento foi no sentido de que as operações de leasing financeiro e do *lease-back* seriam tributáveis pelo ISS, já que tais atividades compreendem tanto um “dar” quanto um “fazer,” enquanto que as operações de leasing operacional foram consideradas não tributáveis pelo imposto municipal, uma vez que atividade em questão revelaria a preponderância da obrigação de “dar” em detrimento do “fazer”.

No julgamento do RE 626.706-SP, reiterou-se o entendimento da súmula vinculante nº 31. O caso versava sobre uma empresa atuante no ramo de compra, venda e locação de videocassetes e de cartuchos de vídeo games, que foi autuada em 2011, devido ao não recolhimento do imposto sobre a atividade locatícia. No voto o relator, Min. Gilmar Mendes, enfatizou que a situação não estava envolvida com prestação de serviço:

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

Em decisão considerada um ponto fora da curva, proferida em julgamento de reclamação n° 8623, o próprio Min. Gilmar Mendes contraditoriamente firmou tese no sentido de que seria constitucional a instituição do tributo estudado sobre a atividade de "cessão do direito de uso marca", inserta no rol de serviços da LC n° 116/03, porquanto a mesma não se confundiria com a locação de bem móvel, afastando a incidência da SV n° 31:

"Por fim, ressalte-se que há alterações significativas no contexto legal e prático acerca da exigência de ISS, sobretudo após a edição da Lei Complementar 116/2003, que adota nova disciplina sobre o mencionado tributo, prevendo a cessão de direito de uso de marcas e sinais na lista de serviços tributados, no item 3.02 do Anexo. **Essas circunstâncias afastam a incidência da súmula vinculante 31 sobre o caso, uma vez que a cessão do direito de uso de marca não pode se considerada locação de bem móvel, mas serviço autônomo especificamente previsto na Lei Complementar 116/2003.**" (Rcl 8623 AgR, Relator Ministro Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgamento em 22.2.2011, DJe de 10.3.2011) (Grifo nosso).

Do que se pode deduzir do *decisum*, dois argumentos foram utilizados para sustentar o posicionamento do relator: (i) que a cessão do direito de uso de marca não pode ser considerada locação e (ii) que o rol da LC 116/03 seria suficiente para caracterizar uma atividade como tributável pelo ISSQN. O posicionamento parece incorrer, entretanto, num erro quanto à efetiva causa da não incidência do ISS sobre os serviços de locação e quanto ao caráter da lista exaustiva da LC 116/03.

Na verdade, o que determina se uma atividade é tributável, segundo posição doutrinária majoritária e seguindo o próprio *leading case* proferido em 2001, não é o fato de ela não ser caracterizada como locação ou de estar prevista no rol, mas o

fato de se constituir como uma obrigação de fazer, em contraposição a uma obrigação de dar ou de entregar.

Em outra oportunidade, entretanto, a Corte reviu a posição quanto aos contratos de cessão de direitos, desta vez de exploração de espaço publicitário, no que se manifestou pela incidência da SV 31:

"Em verdade, o Tribunal de origem entendeu que a sublocação de espaços para a veiculação de propaganda não poderia ser considerada agenciamento publicitário. A propósito, transcrevo o seguinte trecho do acórdão recorrido: '[A atividade da agravada] não representa agenciamento, que consiste em servir de intermediário, uma vez que não é intermediária de ninguém, pois é a única titular do direito de exploração de espaço publicitário em ônibus no Município de Belo Horizonte. A atividade da autora também não se insere na previsão do item 17.06 da Lista de Serviços anexa à LC 116/2003 (propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários), eis que, conforme asseverou o sentenciante, a autora não promove vendas, não planeja nem elabora peças publicitárias, limitando-se a ceder o espaço nos ônibus para a veiculação de publicidade pelos interessados (Fls. 1.458).' **Conforme orientação consolidada da SV 31, é inconstitucional a incidência do ISS sobre operação de locação de bens móveis. Ainda que o fato em exame fosse interpretado como cessão de direito, a mesma orientação apontada na SV 31 seria aplicável.**" (AI 854553 ED, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgamento em 28.8.2012, DJe de 8.10.2012) (Grifo nosso).

Por fim, no julgamento do RE 651.703/PR, em que se discutia a incidência do ISSQN sobre as atividades realizadas pelas operadoras de plano de saúde (plano de saúde e seguro saúde), fazendo referência aos RREE n° 547.245 e 592.905, o relator, Ministro Luiz Fux, apontou para a necessidade de conferir à expressão "serviços" um sentido mais amplo do que aquele compatível com o de mera obrigação de fazer, retirado do direito privado – o que pode denotar um ponto de virada conceitual da expressão na Corte Suprema.

O relator defendeu um retorno à conceituação do fato gerador do ISS pelo critério da residualidade: ou seja, a incidência do imposto municipal sobre virtualmente todas as atividades, materiais ou imateriais, capazes de (a) gerarem utilidade para terceiros, e (b) não estarem sujeitas à incidência do ICMS ou do IOF; apontou para a necessidade de se fazer uma interpretação conjugada entre os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, "avultando o método sistemático quando estiverem em jogo institutos e conceitos utilizados pela Constituição, e, de outro, o método

teleológico quando não haja a constitucionalização dos conceitos”, o que levaria a crer que o art. 110 não é capaz de conter em si todas as possibilidades de interpretação da Constituição, uma vez que é “inadmissível interpretação autêntica da Constituição encartada com exclusividade pelo legislador infraconstitucional”. Nesse sentido, segue a ementa da decisão:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ARTIGOS 109 E 110 DO CTN. AS OPERADORAS DE PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE (PLANO DE SAÚDE E SEGURO-SAÚDE) REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ISSQN, PREVISTO NO ART. 156, III, DA CRFB/88. [...] **2. A coexistência de conceitos jurídicos e extrajurídicos passíveis de recondução a um mesmo termo ou expressão, onde se requer a definição de qual conceito prevalece, se o jurídico ou o extrajurídico, impõe não deva ser excluída, a priori, a possibilidade de o Direito Tributário ter conceitos implícitos próprios ou mesmo fazer remissão, de forma tácita, a conceitos diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional, mormente quando se trata de interpretação do texto constitucional.** 3. O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pela qual **não há um primado do Direito Privado.** 4. **O art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, posto inadmissível interpretação autêntica da Constituição encartada com exclusividade pelo legislador infraconstitucional.** 5. O conceito de prestação de “serviços de qualquer natureza” e seu alcance no texto constitucional **não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária, tanto mais que, de outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo a gerar confusão entre os planos normativos.** 6. O texto constitucional ao empregar o signo “serviço”, que, a priori, conota um conceito específico na legislação infraconstitucional, não inibe a exegese constitucional que conjura o conceito de Direito Privado. 7. A exegese da Constituição configura a limitação hermenêutica dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, por isso que, **ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer, para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISS e o ICMS, seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ampliado o seu espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos.** 8. A doutrina do tema, ao analisar os artigos 109 e 110, **aponta que o CTN, que tem status de lei complementar, não pode estabelecer normas sobre a interpretação da Constituição, sob pena de restar vulnerado o princípio da sua supremacia constitucional.** 9. A Constituição posto carente de conceitos verdadeiramente constitucionais, admite a fórmula diversa da interpretação da Constituição conforme a lei, o que significa que os conceitos constitucionais não são necessariamente aqueles assimilados na lei ordinária. **10. A Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade.** 11. A interpretação isolada do art. 110, do CTN, conduz

à prevalência do método literal, dando aos conceitos de Direito Privado a primazia hermenêutica na ordem jurídica, o que resta inconcebível. Consequentemente, deve-se promover a interpretação conjugada dos artigos 109 e 110, do CTN, avultando o método sistemático quando estiverem em jogo institutos e conceitos utilizados pela Constituição, e, de outro, o método teleológico quando não haja a constitucionalização dos conceitos. 12 [...] 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), verbis [...] 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 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.** [...] 28. Recurso extraordinário DESPROVIDO. (RE 651.703/PR, Relator Ministro Luiz Fux, julgamento em 29.9.2016, DJe de 26.04.2017) (Grifo nosso).

Em voto-vista, o Ministro Marco Aurélio (que foi relator do julgamento de 2001), divergiu do relator por considerar que não restou provada a presença de esforço humano por meio da realização de uma obrigação de fazer, que perfazia requisito indispensável para a tributação pelo ISS.

Os demais Ministros acompanharam o voto do relator, ainda que com motivações diversas, ou sem esclarecer com quais pontos da decisão concordaram.

O Ministro Luiz Fux é também Relator do Recurso Extraordinário 688.223/PR, em que se discutirá, sob a sistemática da repercussão geral, a possibilidade de cobrança do ISS sobre o licenciamento de programas de computador, discussão que aparentemente, revelará a efetiva tendência interpretativa do Colendo Tribunal.

4 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO (ICMS – COMUNICAÇÃO)

Estatuído no art. 155, II da CF, de competência dos Estados e Distrito Federal, o imposto sobre serviços de comunicação tem como cerne da materialidade tributária a “prestação de serviços de comunicação”, ao contrário da simples comunicação entre indivíduos. É de se dizer: se duas pessoas se comunicam através de cartas, deverão pagar as taxas respectivas para o envio destas, mas não pagarão o tributo ora estudado, porquanto não estão prestando serviços de comunicação, como atividade em larga escala.

O ato de prestar serviços pressupõe a existência de um negócio jurídico que tenha por objeto uma obrigação de fazer como contrapartida a uma prestação em caráter oneroso. A mera existência do negócio jurídico, entretanto, não é hábil a ensejar o nascimento da obrigação tributária, havendo que se materializar o objeto do contrato: a efetiva, nunca potencial, prestação de serviços de comunicação.

A comunicação pressupõe o envio, por um emissor, de uma mensagem a um destinatário, ao mesmo tempo em que este também tenha a possibilidade de remeter uma resposta ao emissor originário. Isto é, a comunicação não é realizada tão só pela possibilidade de se enviar uma mensagem, mas também pela possibilidade de se obter uma resposta a ela. Dito de outra forma, é uma via de mão-dupla, um diálogo, uma interação.

Roque Antônio Carraza (201-, p. 04) arrola os elementos componentes de uma atividade comunicativa:

Em primeiro lugar, quando há um emissor da mensagem, um receptor da mensagem e, é claro, uma mensagem, que ambos compreendam, isto é, que tenha um código comum. Mas, não apenas isso: é mister, ainda, estejam presentes: a) a determinação do emissor e do receptor da mensagem; b) a bilateralidade da relação entre ambos; e, c) a onerosidade diretamente relacionada a esta relação interativa.

A interação em si, como visto acima, não enseja a incidência do ICMS. Para isso, é necessário que a relação seja intermediada por um terceiro que fornecerá os meios pertinentes (mecânicos, eletrônicos etc) para o sucesso do ato comunicacional. Este terceiro é remunerado mediante uma contraprestação das partes que desejam efetivar a inter-relação, e é sobre a correspondente contraprestação onerosa que o imposto sobredito irá recair.

Nesse mesmo sentido, arremata Roque Antônio Carraza (201?, p. 05) que “temos por incontroverso que a hipótese de incidência possível do ICMS em questão é prestar, a terceiros (um tomador e um receptor), em caráter comercial, um serviço de comunicação, tendente a produzir-lhes uma utilidade”.

Não se olvide que não basta a mera disponibilização dos meios materiais para que incida o ICMS, havendo que se efetivar também o ato comunicacional, isto é, a hipótese de incidência, em seu critério material, pressupõe dois requisitos: a disponibilização de meios e a comunicação.

Ao lado dos serviços de comunicação, existem os serviços de valor adicionado (SVA), que são serviços autônomos para cuja prestação se exige uma rede de telecomunicações prévia, estas tributadas pelo ICMS-comunicação. Dito de outra forma, os serviços de valor adicionado são novas funcionalidades que só são permitidas através de uma rede prévia de comunicação.

No capítulo destinado ao *streaming*, vimos brevemente o modo de funcionamento da *internet*, mas não nos ativemos aos seus aspectos físicos, ou elementos do mundo físico que permitem o acesso à rede. Nesse ponto, necessário perquirir brevemente a respeito desses aspectos.

Para ter acesso à *internet*, um indivíduo precisa de um hardware, que é um componente físico (pode ser um computador, um celular etc.) comandado por um software.

Há comunicação entre indivíduos quando vários hardwares conseguem se ligar a uma rede. Essa ligação se dá através de roteadores, provedores e redes de telecomunicação.

Em um âmbito local, os computadores são ligados por roteadores, que basicamente são computadores que permitem que uma mensagem enviada de um computador para outro chegue corretamente. Esquemáticamente, isso pode ser assim figurado:

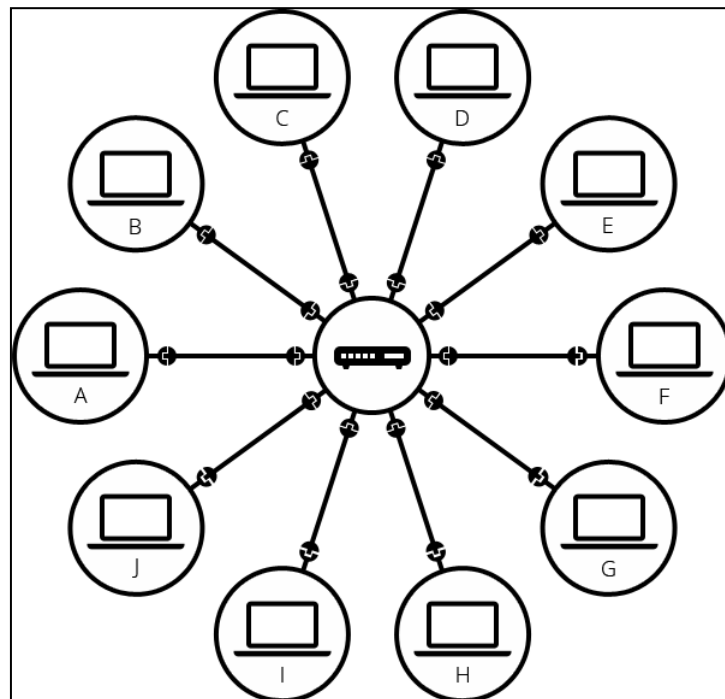


Figura 1 - Computadores ligados a um roteador.
Fonte: MDN WEB DOCS, 2016.

Para conectarmos a outros computadores, basta ligar mais roteadores e isso pode ser feito infinitamente:

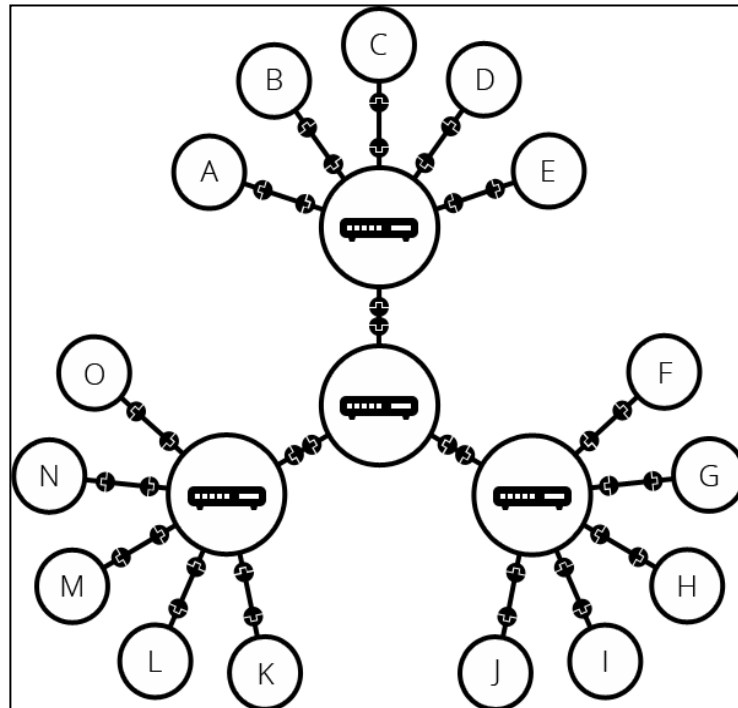


Figura 2 - Roteadores ligados entre si.
Fonte: MDN WEB DOCS, 2016.

Entretanto, se quisermos ligar esse conjunto de computadores a uma rede mundial, as coisas se tornam um pouco mais complexas, pois teríamos que ligar milhares de roteadores. Em vez disso, utiliza-se de uma rede pré-existente, já conectada ao resto do mundo: a rede telefônica. Para parear a rede da *internet* à telefônica, necessário um aparelho denominado modem, que traduz a informação da primeira rede em informação gerenciável pela segunda e vice-versa:

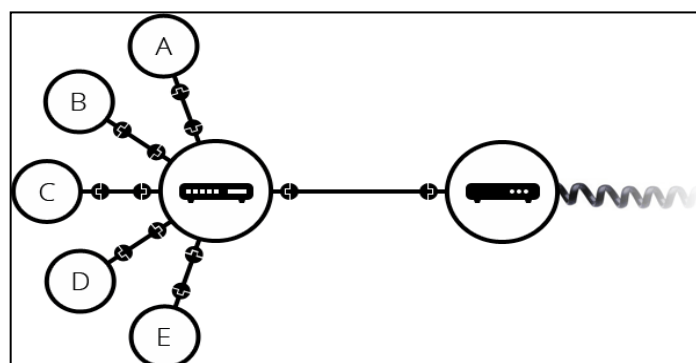


Figura 3 - Modem pareado à rede telefônica.
Fonte: MDN WEB DOCS, 2016.

Para que se alcance outra rede, por fim, é necessário um provedor de serviço de *internet*, uma companhia que gerencia roteadores especiais que também podem

acessar roteadores de outros provedores. Um provedor de acesso tem basicamente duas funções: (a) fornecer um endereço de IP ao usuário de rede e (b) guiar os pacotes de informação para que os mesmos peguem os caminhos mais adequados naquele momento (seria como um guarda de trânsito que direciona os veículos à melhor passagem). O transporte de dados, entretanto, é feito pelas empresas de telecomunicações (MOREIRA, 2005, p. 8):

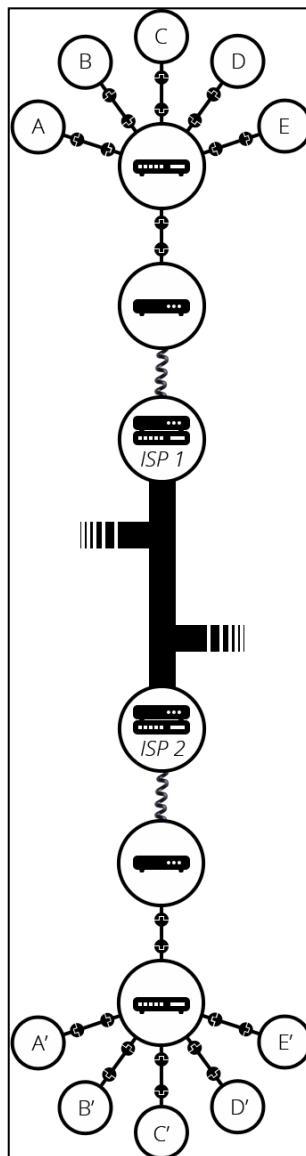


Figura 4 - Transporte de dados em larga escala.

Fonte: MDN WEB DOCS, 2016.

Podemos concluir que somente os serviços de telecomunicação são responsáveis por fornecer os meios para a transmissão de mensagens e tributáveis pelo ICMS. Os

serviços de provedores de *internet* são, para maioria doutrinária e de acordo com entendimento do próprio STJ, serviços de valor adicionado, que são aqueles que se agregam a um serviço de comunicação pré-existente, auxiliando-o, mas não conseguem, sem ele, efetivar o ato comunicacional.

Nesse sentido, já ficou decidido que:

[...]

A atividade exercida pelo provedor de acesso à *Internet* configura na realidade, um 'serviço de valor adicionado': pois aproveita um meio físico de comunicação preexistente, a ele acrescentando elementos que agilizam o fenômeno comunicacional.

[...](AI 643659, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 01/12/2010, publicado em DJe-023 DIVULG 03/02/2011 PUBLIC 04/02/2011)

O mesmo raciocínio pode ser utilizado para com os serviços de *streaming*, portanto, posto que não viabilizam uma comunicação, antes disponibilizam determinadas mídias para fins de entretenimento, utilizando-se de uma rede de telecomunicações pré-existente.

5 A CONSTITUCIONALIDADE DO ISSQN INSTITUÍDO SOBRE OS SERVIÇOS DE *STREAMING*

O objetivo desta monografia foi responder ao questionamento relativo à constitucionalidade do ISS instituído pela Lei Complementar nº 157/2016 sobre a atividade do *streaming*.

Viu-se que há grande dificuldade na atividade legislativa em conciliar o sistema tributário às novas tecnologias, especialmente no que tange os serviços *over the top*, dentre os quais está incluído o *streaming*.

Tais atividades representam uma valiosa fonte de arrecadação no mundo contemporâneo e a ausência da respectiva tributação malferiria o princípio da isonomia relativamente aos serviços tradicionais, que são enquadrados com mais facilidade nas hipóteses de incidência previstas legalmente – sendo este, ademais, um dos motivos pelos quais o projeto de lei foi aprovado.

Por outro lado, não é dado ao legislador exercer a atividade legiferante derivada de forma arbitrária, fazendo incidir determinados tributos sobre atividades que não guardem relação com o núcleo do critério material da respectiva exação.

Especificamente quanto à atividade do *streaming*, houve alguns posicionamentos expressos logo após a publicação da supracitada lei, que tenderam a afirmar sua inconstitucionalidade. Apesar de ser entendimento majoritário, viu-se nessa pesquisa que não é único.

Elencaram-se diversos argumentos favoráveis e contrários à inclusão do *streaming* dentro da capacidade tributária municipal, os quais podem ser elencados em dois pólos.

Contrariamente à lei, afirmando sua inconstitucionalidade, há tese que apregoa a disparidade entre a atividade realizada pelas empresas que prestam o *streaming* e o

conceito de serviços consagrado no direito privado. Para os defensores dessa corrente, por conta do preceituado no art. 110 do CTN, não é dado ao direito tributário fixar um sentido próprio do que seja serviço, pois ele atua por superposição aos demais ramos do direito e, no âmbito do direito privado, o conceito de prestação de serviços é eclipsado pela noção de obrigação de fazer.

Na atividade do *streaming*, para esta corrente, há verdadeira obrigação de dar. Defende-se aqui que ainda que haja um fazer por trás de qualquer empresa, o critério de distinção entre um “dar” e um “fazer” residiria na prevalência da obrigação, isto é, seria de fazer a obrigação, e conseqüentemente haveria prestação de serviços, quando houvesse um esforço humano prévio no sentido de criação de determinado bem ou valor em prol de terceiros, que posteriormente poderia vir a ser transferido, através de uma obrigação de dar; por outro lado, haveria obrigação de dar quando este elemento pudesse ser superposto a qualquer atividade humana prévia, ou melhor, quando não houvesse um fazer prévio que tornasse o objeto a ser transferido distinto de qualquer outro objeto, a exemplo do que ocorre na transferência de titularidade de determinados bens entre comerciante e consumidor. Na obrigação de fazer, portanto, a própria atividade humana prévia estabeleceria um *distinguish* do objeto, material ou imaterial, em relação a outros bens.

Para os adeptos dessa corrente, a expressão “de qualquer natureza” aposta ao vocábulo “serviços”, no art. 156, III da CF, teria o condão de contrapor as obrigações de fazer sobre as quais incide o ISS das obrigações de fazer insertas dentro da competência estadual, tributadas pelo ICMS.

A meu ver, os argumentos elencados por essa corrente padecem de inúmeros problemas. De início, trazendo posicionamento que desponta atualmente no STF, é lícito afirmar inviável que o conceito de prestação de serviços seja encapsulado pelo de obrigação de fazer. Não se pode restringir a interpretação de um conceito constitucional pelo legislador infraconstitucional. Dito de outra forma, não é dado à regra interpretativa prevista no art. 110 do CTN definir uma forma de interpretação única de um conceito que emana da Carta Magna, pois isso significaria subordinar a última palavra quanto ao sentido da Constituição a esses dois diplomas normativos,

de competência do legislador infraconstitucional derivado: o direito tributário e o direito civil.

Ainda que se afirme que a Constituição não define conceitos, somente competências, a interpretação isolada dos arts. 109 e 110 do CTN levaria à conclusão de que deve prevalecer o método de interpretação literal do vocábulo, quando na verdade existem inúmeros métodos de interpretação possíveis à Carta Magna, especialmente o sistemático. Aliás, eventual interpretação constitucional não poderia conjurar o conceito de serviços dado por ciências próprias, como a economia.

Por outro lado, também não há um conceito de obrigação de fazer previsto no direito positivo privado. A identificação entre prestação de serviços e obrigação de fazer faz parte de uma construção doutrinário-jurisprudencial que se apodera do conceito clássico de obrigação de fazer, emanado do direito romano. Tal construção, além de não constituir fonte do direito, está demasiado ultrapassada para dar conta das novas tecnologias que se popularizaram na contemporaneidade, sendo certo que deve haver novos critérios de resolução de eventuais conflitos de competência.

Ressalta-se que a diferenciação, no mundo fático, quanto ao que seja obrigação de fazer ou obrigação de dar é bastante tormentosa, conforme outrora foi afirmando.

Ainda que se adote o posicionamento da corrente que atualmente critico, não há uma análise clara a respeito de qual obrigação deve prevalecer no tocante ao *streaming*.

De fato, caso prevalecesse um mero dar na atividade do *streaming*, não haveria qualquer motivo para a existência de serviços de *streaming* diversos. Dito de outra forma, o que diferencia um serviço de outro é a atividade prévia e implícita de cada empreendimento, no sentido de trabalhar na criação e melhoria de seus softwares, bem como na seleção da biblioteca que estará disponível para os consumidores, dentre outros. A licença final de uso do software, a meu ver, não é elemento preponderante na relação jurídica que se estabelece entre os fornecedores e os

consumidores, ainda que se diga que o serviço prestado é, majoritariamente, automatizado.

Não é razoável, ainda, dizer que a expressão “de qualquer natureza” queira contrapor os serviços objetos de tributação pelo ISS daqueles sujeitos ao ICMS. Na verdade, o legislador parece já ter feito isso com a expressão subsequente, “não compreendidos no art. 155, II”, sendo certo que o constituinte não iria querer intencionalmente incidir em pleonasma. O melhor entendimento quanto a expressão é aquele que apregoa a noção de que o legislador constituinte originário quis abranger toda e qualquer “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.”.

A definição do que seria serviço se daria, então, por exclusão: aquelas atividades que não se submetessem à tributação federal ou estadual e não se confundissem com os fatos geradores das respectivas exações, poderiam ser tributadas pelo ISS, desde que insertas na Lei Complementar nº 116/03. Tal posicionamento ainda guarda o benefício de satisfazer o princípio da isonomia, ao não deixar de tributar atividades que não se submetem a qualquer espécie de imposto prevista na Constituição Federal, dentro da interpretação clássica que é lhes é dada.

Enfim, o critério de resolução de conflitos de competência do ISS delimitado pela identificação entre os conceitos de prestação de serviços e obrigações de fazer não mais subsiste perante a complexidade das atividades lucrativas realizadas no mundo contemporâneo.

Nesse sentido, é necessário relembrar o contexto no qual a Súmula Vinculante nº 31 foi editada. O caso tratava de atividade facilmente classificável como obrigação de dar, pois não envolvia qualquer atividade prévia daquele que alugava (locação de guindastes). Ora, os serviços/atividades prestados atualmente, principalmente aqueles ligados ao mundo tecnológico, são muito mais complexos e difíceis de subsumirem completamente a algum dos pólos da dicotomia dar-fazer.

Concluindo, a melhor posição é aquela que define a atividade tributável pelo ISS por exclusão. O *streaming* não se subsume ao ICMS-mercadoria, pois neste está pressuposta a transferência de titularidade, efetiva circulação, de um bem material ou imaterial, enquanto que no serviço estudado, conforme visto, há mero contrato de licenciamento de uso de software e das mídias por ele veiculadas.

Também não é cabível a incidência do ICMS-comunicação, pois no *streaming*, assim como nos demais serviços *over the top*, não se realiza atividade no sentido de prover os meios necessários para a comunicação entre dois indivíduos.

Logo, somente o ISS seria hábil a incidir sobre a “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da *internet* [...]”, o que impõe a afirmação da constitucionalidade da Lei Complementar nº 157/2016, nesse tocante.

Ademais, ainda que não se adote o critério por exclusão supradefendido, dada a ausência de limites precisos a respeito do que constitui, no mundo fático, uma obrigação de fazer e o que a diferencia da obrigação de dar, é perfeitamente possível subsumir a atividade do *streaming* nas obrigações de fazer. Assim, de qualquer forma seria constitucional a referida atividade.

CONCLUSÃO

A presente monografia buscou perquirir quanto à constitucionalidade da inclusão da atividade do *streaming* no rol de atividades tributáveis pelo Imposto Sobre Serviços.

Para isso, inicialmente foi necessário contextualizar eventuais leitores a respeito da relevância, tanto econômica, quanto social, da atividade analisada, apresentando dados recentes de seu vertiginoso crescimento. Isso certamente chamou a atenção dos legisladores pátrios, que revelaram sua intenção de fazer parte das receitas havidas a partir da tributação do *streaming*.

Verificou-se que a grande quantidade de serviços tecnológicos oferecidos atualmente, bem como os ganhos concretos que esses serviços oferecem, tem chamado a atenção do legislador que, entretanto, encontra algumas dificuldades de conciliar tais atividades com o Sistema Tributário Nacional.

Em seguida, passou-se a uma análise do modo de funcionamento do *streaming*, destacando suas similaridades e diferenças das formas tradicionais de obtenção de dados por meio da rede. Viu-se que no *streaming* é possível a utilização dos dados no exato momento em que estes chegam ao servidor do usuário, o que dispensa a necessidade de armazenamento, além de possibilitar a utilização do conteúdo em tempo real.

Logo adiante, procurou-se qualificar a relação jurídica havida entre os contratantes do serviço de *streaming* e os respectivos fornecedores. As análises a respeito do modo de funcionamento do *streaming* tendiam a qualificar a relação jurídica como contratos de locação, licenciamento ou cessão.

Em uma análise mais detida dessas formas contratuais, bem como das cláusulas constantes nos termos de uso dos serviços estudados, chegou-se a conclusão de que a melhor qualificação jurídica da avença entre as partes é a do contrato de licenciamento, uma vez que não há a transferência de titularidade, seja do software,

seja do conteúdo, para os contratantes, mas apenas a concessão de licença de uso. Tal direito seria temporário e remunerado.

Concluiu-se, nessa parte, que na falta de regulação própria, apesar de haver alguns dispositivos legais na Lei do Software, aplicar-se-iam as mesmas disposições do contrato de locação.

Posteriormente, estudou-se o Imposto Sobre Serviços, momento em que foram abordadas suas disposições constitucionais e legais. Embora haja algum dissenso doutrinário, vimos que a lista anexa à Lei Complementar 116/03 possui caráter taxativo, conforme entendimento jurisprudencial e doutrinário majoritários. A jurisprudência, entretanto, tem entendido que os serviços nela dispostos são gêneros, que abrangem outros correlatos àqueles expressamente enunciados.

Analisaram-se brevemente os critérios da regra-matriz de incidência do Imposto Sobre Serviços, dando ênfase ao critério material, que foi estudado com mais profundidade na subseção posterior.

Como ponto essencial do trabalho, analisaram-se os sentidos atribuídos à palavra “serviços”. Vimos que corrente doutrinária majoritária entende que o conceito de serviço é aquele que se confunde com o de obrigação de fazer. Para essa corrente doutrinária, só haveria que se falar em incidência do ISS quando a atividade exercida se caracterizasse como uma obrigação de fazer, em contraponto a uma obrigação de dar. Assim, ainda que a lista anexa à Lei Complementar 116/03 indicasse que seriam tributáveis obrigações de dar, como a locação de bens móveis, não haveria que se falar em incidência do ISS, por inconstitucionalidade da exação.

Portanto, para essa corrente doutrinária, além de estar prevista na lista, a atividade deveria se caracterizar como obrigação de fazer. O fundamento de tal posição encontra-se encampado pelo art. 110 do Código Tributário Nacional, que aduz a sujeição dos conceitos do direito tributário àqueles do direito privado.

A jurisprudência, embora tenha defendido durante muito tempo o entendimento supracitado, vem demonstrando uma gradual mudança de seu posicionamento.

Nesse sentido, conforme recente julgado do STF, verificou-se que o STF vem superando o antigo posicionamento de que o conceito de serviços é encapsulado pelo de obrigação de fazer, de acordo com o direito privado. A nova posição defende a inviabilidade de interpretação de um preceito constitucional de forma restrita a uma lei infraconstitucional (que seria, no caso, o art. 110 do Código Tributário Nacional).

Apesar disso, ainda está por julgar o caso que revelará a tendência interpretativa do STF, a respeito do licenciamento de programas de computador.

Analisou-se, brevemente, a possibilidade da incidência do ICMS – comunicação sobre a atividade do *streaming*. Tal possibilidade foi logo descartada, tendo em vista que é critério para incidência da referida exação a disponibilização de meios para que se realize um ato comunicacional, o que não é típico da atividade de uma empresa prestadora de *streaming*.

Ao final, concluiu-se pela constitucionalidade do ISS instituído sobre o *streaming*, por dois motivos. O primeiro deles, seguindo o voto proferido recentemente pelo Ministro Luiz Fux, diz respeito à inviabilidade de se restringir a interpretação de um preceito constitucional “serviços de qualquer natureza” pelo legislador infraconstitucional. Ademais, a identificação de prestação de serviços e obrigação de fazer está ultrapassada para lidar com a complexidade dos serviços prestados na contemporaneidade. O segundo aduz que, ainda que se siga a clássica orientação de que o conceito de serviços corresponde ao de obrigação de fazer, é possível caracterizar a atividade das prestadoras do *streaming* como tal.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Carlos Ferreira de. Contratos II. Coimbra: Almedina, 2007. p. 220. In MARQUES, Tatiane Freire dos Anjos. **O não cumprimento do contrato de licença de uso de software perante o Direito brasileiro e o Direito português**. Jus Navigandi, Teresina, ano, n. 3111, 7 jan. 2012. Disponível em: <https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/31779929/Descumprimento_da_licenca_de_uso_de_software__Brasil_x_Portugal_-_Revista_Jus_Navigandi_-_Doutrina_e_Pecas.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1507476739&Signature=yYqKQAb8jTXN5BWZvUStVsoQnKQ%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DDescumprimento_da_licenca_de_uso_de_software.pdf>. Acesso em: 08 de outubro de 2017.

AUSTERBERRY, David. The Technology of Video and Audio Streaming. Focal Press, 2004, p. 321, In PORTO, Klayton Santana. SANTANA, Luana Silva. A Utilização do Streaming Como Recurso Didático na Educação. **Revista Espaço Acadêmico**, nº 161, Out./2014, p. 84-94. Disponível em: <<http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/EspacoAcademico/article/download/23322/13674>>. Acesso em: 17 de setembro de 2017.

BARRETO, Aires Fernandino. ISS: serviços de despachos aduaneiros – Momento da ocorrência do fato imponible – Local da prestação – Base de cálculo – Arbitramento. Revista de Direito Tributário 66, p. 113-114. In GENTILE, Bruna Pellegrino. **ISS e o local de prestação dos serviços**. 2010. 116 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo (PUC-SP), 2010. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp136674.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2017.

BDINE JR., Hamid Charaf. Código Civil comentado, 8. ed., p. 149. In FARIAS, Cristiano Chaves de. ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil: obrigações**. 10. ed. ver., amp. e atual. Salvador: Ed. Juspodivm, 2016.

BITS. In: CAMBRIDGE Dictionary. Disponível em: <<http://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles-portugues/bit?q=bits>>. Acesso em: 17 de setembro de 2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 31 jul. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 20 set. 2017.

_____. Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 29 dez. 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm>. Acesso em: 20 set. 2017.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 20 de maio de 2017.

_____. Lei nº 10406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 21 out. 2017.

_____. Lei nº 4320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 17 mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 21 out. 2017.

_____. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 20 out. 2017.

_____. Lei nº 9610, de 19 de fevereiro de 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 19 fev. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9610.htm>. Acesso em: 25 out. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 445137. Recorrente: Banco do Brasil S/A. Recorrido: Fazenda Pública do Município de Belo Horizonte. Relator: Ministro Castro Moreira. Brasília, DF, 22 de agosto de 2006. **Diário de Justiça**. Brasília, 01

set. 2006. Disponível em:
 <https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STJ/IT/RESP_445137_MG_1265083421725.pdf?Signature=Cxt4N+qisMJgsFJ8aY7XsAo8ecs=&Expires=1509742919&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMBA&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=2d800a128b429984dd12850d8e09031a>. Acesso em: 17 set. 2017.

_____. REsp nº 586739. Recorrente: Banco do Estado de Minas Gerais S/A. Recorrido: Município de Belo Horizonte. Relator: Ministro João Otávio de Noronha. Brasília, DF, 23 de agosto de 2005. **Diário de Justiça**. Brasília, 19 set. 2005. Disponível em:
 <https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STJ/IT/RESP_586739_MG_1265796812991.pdf?Signature=pdWhcqYotUwl99QBj7i9Z3TE72E=&Expires=1509744764&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMBA&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=5ee1b4d10d29a89962be4cfa3876f62e>. Acesso em: 17 set. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. AI nº 623226 AgR. Agravante: Município do Rio de Janeiro. Agravado: Nobretec Comercial LTDA e Outro (a/s). Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 01 de fevereiro de 2011. **Diário de Justiça**. Brasília, 11 mar. 2011. Disponível em:
 <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620360>>. Acesso em: 17 set. 2017.

_____. AI nº 643659. Agravante: Estado de Minas Gerais. Agravado: Projesom Internet LTDA. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 01 de dezembro de 2010. **Diário de Justiça**. Brasília, 04 fev. 2011. Disponível em:
 <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(\(643659.NU+ME.+OU+643659.DMS.\)\)+NAO+S.PRES.&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/y8gcsnx](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=((643659.NU+ME.+OU+643659.DMS.))+NAO+S.PRES.&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/y8gcsnx)>. Acesso em: 17 set. 2017.

_____. AI nº 854553 ED. Agravante: Município de Belo Horizonte. Agravado: Fênix Publicidade LTDA. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 28 de agosto de 2012. **Diário de Justiça**. Brasília, 08 out. 2012. Disponível em:
 <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2886571>>. Acesso em: 17 set. 2017.

_____. Rcl nº 8623. Reclamante: White Martins Investimentos LTDA. Reclamado: Município do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 22 de fevereiro de 2011. **Diário de Justiça**. Brasília, 10 mar. 2011. Disponível em:
 <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620191>>. Acesso em: 17 set. 2017.

_____._____. RE nº 116121. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes LTDA. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Ministro Octávio Gallotti. Brasília, DF, 11 de outubro de 2000. **Diário de Justiça**. Brasília, 25 maio 2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>>. Acesso em: 17 set. 2017.

_____._____. RE nº 361829. Recorrente: Ação S/A Corretora de Valores e Câmbio. Reclamado: Município do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, DF, 13 de dezembro de 2005. **Diário de Justiça**. Brasília, 24 fev. 2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261539>>. Acesso em: 17 set. 2017.

_____._____. RE nº 446003. Recorrente: Desafio Locadora de Veículos LTDA. Recorrido: Município de Curitiba. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 30 de maio de 2006. **Diário de Justiça**. Brasília, 30 mai. 2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=406614>>. Acesso em: 17 set. 2017.

_____._____. RE nº 592905. Recorrente: HSBC Investment Bank Brasil S/A - Banco de Investimento. Recorrido: Município de Caçador. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, DF, 02 de dezembro de 2009. **Diário de Justiça**. Brasília, 05 mar. 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609078>>. Acesso em: 19 set. 2017.

_____._____. RE nº 626706 AgR. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Enterprise Video Comercial e Locadora LTDA ME. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 08 de setembro de 2010. **Diário de Justiça**. Brasília, 24 set. 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=614598>>. Acesso em: 17 set. 2017.

_____._____. RE nº 651703. Recorrente: Marechal Cândido Rondon LTDA. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon - PR. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 29 de setembro de 2016. **Diário de Justiça**. Brasília, 26 abr. 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>>. Acesso em: 17 set. 2017.

_____._____. Súmula Vinculante nº 31. Brasília, DF. 2011. **Diário de Justiça**. Brasília, 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em: 21 out. 2017.

STREAMING. In: CAMBRIDGE Dictionary. Disponível em: <<http://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles-portugues/stream>>. Acesso em: 17 de setembro de 2017.

CARRAZA, Elizabeth Nazar. **O Imposto Sobre Serviços na Constituição**. 1976. 130 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 1976.

CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. Sua não incidência em serviços correlatos à comunicação. **IBET - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários**, São Paulo, 201-. Disponível em: <[http://www.ibet.com.br/download/Artigo\(2\).pdf](http://www.ibet.com.br/download/Artigo(2).pdf)>. Acesso em: 25 out. 2017.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 1111.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. Ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

_____. **Não-incidência do ISS sobre atividades de franquia (Franchising)**. RET, 56/65, jul-ago. 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins. Distinção entre não-incidência e isenção em tema de ISS – Atividades bancárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 126. p. 61-69. São Paulo: Dialética, mar. 2006.

DATA. In: CAMBRIDGE Dictionary. Disponível em: <<http://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles-portugues/data>>. Acesso em: 17 de setembro de 2017.

D'AVILA, Mariana. Senado aprova imposto sobre Netflix e Spotify; serviços podem ficar mais caros. **InfoMoney**. São Paulo, 15 de dezembro de 2016. Disponível em: <<http://www.infomoney.com.br/minhas-financas/consumo/noticia/5928342/senado-aprova-imposto-sobre-netflix-spotify-servicos-podem-ficar-mais>>. Acesso em: 16 de setembro de 2017.

DEEZER. **Termos da licença.** 2017. Disponível em: < <http://www.deezer.com/legal/cgu> >. Acesso em: 16 de setembro de 2017.

BUFFER. In: GOOGLE Translate. Disponível em: https://www.google.com.br/search?dcr=0&source=hp&q=google+tradutor&oq=google+tradutor&gs_l=psy-ab.3..0i131k1l2j0l2.424512.427652.0.427904.17.14.0.0.0.0.276.1836.0j6j4.10.0....0...1.1.64.psy-ab..7.10.1834.0..35i39k1.0.hYIECiHQJMM >. Acesso em: 17 de setembro de 2017.

FARIAS, Cristiano Chaves de. ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil: obrigações.** 10. ed. rev., amp. e atual. Salvador: Ed. Juspodivm, 2016.

FARIAS, Cristiano Chaves; ROSENVALD, Nelson. Curso de Direito Civil: Obrigações. 7. ed. Salvador: JusPodivum, 2013. vol. 2. In ZANARDI, Glaziele. A cessão e direitos autorais pode ser considerada serviço para fins de incidência o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza? **Revista Tributária e de Finanças Públicas.** vol. 123. ano 23. p. 147-172. São Paulo: Ed. RT, jul.-ago. 2015.

G1. Temer sanciona lei que autoriza cobrança de ISS de serviços como Netflix e Spotify". **G1.** Brasília, 30 de dezembro de 2016. Disponível em: < <https://g1.globo.com/economia/noticia/temer-sanciona-lei-que-autoriza-cobranca-de-iss-de-servicos-como-netflix-e-spotify.ghtml> >. Acesso em: 16 de setembro de 2017.

GAGLIANO, Pablo Stolze. FILHO, Rodolfo Pamplona. **Novo curso de direito civil, volume 2: obrigações.** 16 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015.

GUARALDO, Luciano. Após dobrar tamanho em um ano, Netflix diz que Brasil é um foguete. **Notícias da TV.** [S.l.]. 11 de fevereiro de 2017. Disponível em: < <http://noticiasdatv.uol.com.br/noticia/mercado/apos-dobrar-tamanho-em-um-ano-netflix-diz-que-brasil-e-um-foguete-14079> >. Acesso em: 16 de setembro de 2017.

HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

INTERNATIONAL FEDERATION OF PHONOGRAPIC INDUSTRY (IFPI). **Music Consumer Insight Report.** 2016. Disponível em: < <http://www.ifpi.org/downloads/Music-Consumer-Insight-Report-2016.pdf> >. Acesso em: 16 de setembro de 2016.

JARDIM, Lauro. Youtube atinge 82 milhões de usuários no Brasil. **O Globo**. [S.l.]. 05 de outubro de 2016. Disponível em: < <http://blogs.oglobo.globo.com/lauro-jardim/post/youtube-atinge-82-milhoes-de-usuarios-no-brasil.html> >. Acesso em: 16 de setembro de 2016.

MDN WEB DOCS ([S.l]) (Org.). **Como a Internet funciona?** 2016. Disponível em: <https://developer.mozilla.org/pt-BR/docs/Learn/Common_questions/Como_a_internet_funciona>. Acesso em: 25 set. 2017.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: aspectos teóricos e práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

_____. **Aspectos Teóricos e Práticos do ISS**. São Paulo: Dialética, 2000.

MOREIRA, André Mendes. A tributação dos provedores de acesso à Internet: não-incidência de ICMS ou de ISSQN. **Direito Público (Belo Horizonte)**, v. II, p. 33-50, 2005.

NETFLIX. **Termos de uso da Netflix**. 2017. Disponível em: < <https://help.netflix.com/legal/termsfuse> >. Acesso em: 16 de setembro de 2017.

O GLOBO. Streaming avança 60,4% em 2016 e garante crescimento na indústria da música. **O Globo**. [S.l.]. 24 de junho de 2017. Disponível em: < <https://oglobo.globo.com/cultura/streaming-avanca-604-em-2016-garante-crescimento-da-industria-da-musica-21381773> >. Acesso em: 16 de setembro de 2017.

OZAKI, Marcos Takao. BIDERMAN, Ciro. A importância do regime de estimativa de ISS para a arrecadação tributária dos municípios brasileiros. **Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, vol. 8, n. 4, Out./Dez. 2004. Disponível em: < http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-6552004000400006 >. Acesso em: 20 de maio de 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2017.

PEREIRA Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

PRO-MÚSICA BRASIL. **A Pro-Música Brasil**. Disponível em: < <http://www.abpd.org.br/home/sobre-nos/> >. Acesso em: 16 de setembro de 2017.

REDAÇÃO OLHAR DIGITAL. Netflix responde a operadoras brasileiras: “Pagamos todos os impostos”. **Olhar Digital**. [S.l.]. 11 de agosto de 2015. Disponível em: < <https://olhardigital.com.br/noticia/netflix-responde-a-operadoras-brasileiras-pagamos-todos-os-impostos/50444> >. Acesso em: 16 de setembro de 2016.

ROCHA, Leonardo. Netflix cresce rápido no Brasil e já ganha mais dinheiro que o SBT. **Tecmundo**. [S.l.]. 13 de dezembro de 2016. Disponível em: < <https://m.tecmundo.com.br/netflix/112700-netflix-cresce-rapido-brasil-ganha-dinheiro-sbt.htm> >. Acesso em: 16 de setembro de 2017.

ROSA, Paulo. Mercado fonográfico mundial e brasileiro em 2016. Rio de Janeiro, 22 de maio de 2017. **Entrevista concedida à Pro-Música Brasil**. Disponível em: < <http://www.pro-musicabr.org.br/wp-content/uploads/2017/05/Mercado-de-M%C3%BAsica-Global-e-Brasileiro-em-2016-FINAL.pdf> >. Acesso em: 16 de setembro de 2017.

SANTOS, Manoel J. Pereira dos. Software – Acesso ao Código Fonte e Transferência de Tecnologia. **Revista de Direito de Informática e Telecomunicações (RDIT)**. Belo Horizonte. Editora Fórum. Ano 6, n.º 11, jul./dez. 2011. p. 72.

SILVANO, Fábio. Inconstitucionalidade da Cobrança do ISS sobre Serviços de Streaming. **Jusbrasil**. [S.l.]. Janeiro de 2017. Disponível em: < <https://fabiosilvano.jusbrasil.com.br/artigos/418956143/inconstitucionalidade-da-cobranca-do-iss-sobre-servicos-de-streaming> >. Acesso em: 26 de Outubro de 2017.

SPOTIFY. **Termos e Condições de Uso da Spotify**. 2016. Disponível em: < <https://www.spotify.com/br/legal/end-user-agreement/> >. Acesso em: 16 de setembro de 2017.

TARTUCE, Flávio. **Direito civil: direito das obrigações e responsabilidade civil**. 9. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2014.

_____. **Direito civil: teoria geral dos contratos e contratos em espécie**. 12. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2017.

VAL, Mariana. CEO da Netflix comenta sobre impostos, limites da internet e séries nacionais. **Jovem Nerd**. [S.l.]. 07 de fevereiro de 2017. Disponível em: <

<https://jovemnerd.com.br/nerdnews/ceo-da-netflix-comenta-sobre-impostos-limites-da-internet-e-series-nacionais/> >. Acesso em: 16 de setembro de 2017.

WALD, Arnaldo. **Obrigações e Contratos**. 12. ed. São Paulo: RT, 1995.

WOODFORD, Chris. **Streaming media**. Explainthatstuff. [S.l.]. 15 de março de 2016. Disponível em: < <http://www.explainthatstuff.com/streamingmedia.html> >. Acesso em 08 de setembro de 2017.

YAMASHITA, Douglas. Licenciamento de Software no Brasil: Novas Tendências Tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**. Junho de 2007. nº 141. p. 62-68.

YOUTUBE. **Youtube para a imprensa**. Disponível em: < <https://www.youtube.com/intl/pt-BR/yt/about/press/> >. Acesso em: 16 de setembro de 2017.

ZANARDI, Glaziele. A cessão e direitos autorais pode ser considerada serviço para fins de incidência o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza? **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. vol. 123. ano 23. p. 147-172. São Paulo: Ed. RT, jul.-ago. 2015.

ZANIOLO, Pedro Augusto. **Crimes Modernos - O impacto da Tecnologia no Direito**. 1. ed. Curitiba: Jurúa, 2011.