



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO
GRADUAÇÃO EM DIREITO

BEATRIZ CARNEIRO RIOS MACEDO

**CONFLITO DE COMPETÊNCIA NA TRIBUTAÇÃO DE *STREAMING*
NO BRASIL**

Salvador - Bahia
2018

BEATRIZ CARNEIRO RIOS MACEDO

**CONFLITO DE COMPETÊNCIA NA TRIBUTAÇÃO DE *STREAMING*
NO BRASIL**

Trabalho de conclusão de curso de graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Diego Marcel Costa Bomfim

Salvador - Bahia
2018

BEATRIZ CARNEIRO RIOS MACEDO

**CONFLITO DE COMPETÊNCIA NA TRIBUTAÇÃO DE STREAMING
NO BRASIL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Programa de Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovado em 26 de fevereiro de 2018

Diego Marcel Costa Bomfim _____
Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo
Universidade Federal da Bahia

Harrison Ferreira Leite _____
Doutor em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul
Universidade Federal da Bahia

Helcônio de Souza Almeida _____
Especialista em Administração Tributária pela Universidade Federal da Bahia
Universidade Federal da Bahia

AGRADECIMENTOS

Só Deus sabe quão difícil foi escrever cada palavra desse trabalho...

A Ele, agradeço por acalmar meu coração nos momentos mais difíceis e por colocar em meu caminho tantos seres humanos inspiradores.

Aos meus pais, agradeço pelo apoio e amor incondicionais.

Aos meus irmãos, agradeço por me estimularem a dar o meu melhor. A Alexandre, em especial, agradeço por sempre discordar de mim.

Aos amigos, agradeço por tornarem a trajetória mais leve.

Ao escritório Landim, Maia e Bastos Advogados, agradeço por todas as lições de Direito Tributário.

A Faculdade de Direito da UFBA, na pessoa do meu orientador, Professor Diego Bomfim, agradeço por me ensinar que o Direito está além dos livros.

*Tempo rei, ó tempo rei, ó tempo rei
Transformai as velhas formas do viver
[Tempo Rei, Gilberto Gil]*

MACEDO, Beatriz Carneiro Rios. **Conflito de competência na tributação de *streaming* no Brasil**. 2018. 66.fl.s. Monografia (Graduação). Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2018.

RESUMO

O presente trabalho monográfico versa sobre conflito de competência na tributação de *streaming* no Brasil. Analisamos primeiramente o funcionamento do *streaming* e a relevância da tecnologia para a indústria cultural, destacando as elevadas somas que o mercado movimentava. Posteriormente, revisamos conceitos fundamentais do Direito Tributário, tais como tributo, competência tributária e regra-matriz de incidência. Estudamos a materialidade do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), a fim de compreender os limites materiais para a incidência dos referidos tributos. Em seguida analisamos o item 1.09 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 e o Convênio ICMS nº 106/17, bem como a possibilidade do *streaming* se subsumir à hipótese de incidência do ISS e do ICMS, entendendo pela incompatibilidade entre a tecnologia e os conceitos de serviço e mercadoria. Dessa forma, concluímos pela impossibilidade de Estados e Municípios tributarem o *streaming*, cabendo unicamente à União instituir impostos sobre a tecnologia, através de sua competência residual.

PALAVRAS-CHAVE: *STREAMING*, IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS, IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA, CONFLITO DE COMPETÊNCIA.

MACEDO, Beatriz Carneiro Rios. **Conflict of tax jurisdiction in the taxation of streaming in Brazil**. 2018. 66 pages. Thesis (Graduation, Law School). Federal University of Bahia, Salvador, 2018.

ABSTRACT

This undergraduate thesis deals with tax jurisdiction in the taxation of streaming in Brazil. At first we analyze how streaming works and the relevance of the technology for the cultural industry, highlighting the high sums of money driven by the market. Subsequently, we reviewed fundamental concepts of Tax Law, such as taxation, tax jurisdiction and rule of incidence. We also studied the Tax on the Circulation of Goods and Services (ICMS) and the Tax on Services of Any Nature (ISS), in order to understand the material limits for the incidence of said taxes. We next analyze item 1.09 of the list attached to Complementary Law 116/03 and ICMS Agreement 106/17. Then we conclude that it is impossible for states and municipalities to tax streaming, and it is up to the Union to institute taxes on this technology, through its residual competence.

KEYWORDS: *STREAMING*, TAX ON THE CIRCULATION OF GOODS AND SERVICES (ICMS), TAX ON SERVICES OF ANY NATURE (ISS), TAX CONFLICT.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	8
2. A TECNOLOGIA <i>STREAMING</i>.....	10
2.1 BREVES CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS.....	10
2.2 O CONCEITO DE <i>STREAMING</i>	11
2.3 RELEVÂNCIA ECONÔMICA DO MERCADO DE <i>STREAMING</i>	13
3. CONCEITOS E FUNDAMENTOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO	18
3.1 TRIBUTO.....	18
3.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	20
3.2.1 Repartição constitucional da competência tributária	23
3.2.2 Competência tributária para instituição dos impostos	26
3.3 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	29
4. O ICMS E O ISS NA CONSTITUIÇÃO E NA LEI	33
4.1 O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)	33
4.1.1 Critério material do ICMS	33
4.1.2 Incidência do ICMS sobre operações de circulação de mercadorias	34
4.1.3 Incidência do ICMS sobre serviços	38
4.2 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS).....	40
4.2.1 A autonomia municipal	40
4.2.2 Critério material do ISS.....	42
4.2.3 O papel da Lei Complementar.....	46
5. CONFLITO DE COMPETÊNCIA NA TRIBUTAÇÃO DE <i>STREAMING</i>.....	51
5.1 O ITEM 1.09 DA LC Nº 116/03 E O CONVÊNIO ICMS Nº 106/17	51
5.2 <i>STREAMING</i> : UM SERVIÇO OU UMA MERCADORIA?	53
6. CONCLUSÃO	58
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	60

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho objetiva discutir o enquadramento tributário do *streaming* no direito brasileiro, tendo sido motivado pela recente introdução de duas normas ao nosso ordenamento: o item 1.09 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 e o Convênio ICMS nº 106/17.

O tema da tributação no meio digital tem grande importância atualmente pela relevância econômica dos negócios promovidos na “nuvem”. O *streaming* de áudio e vídeo movimentam anualmente milhões de dólares no mundo todo e no Brasil o mercado tem ganhado importância, verificada principalmente nos vultosos faturamentos das empresas – realidade que não passou despercebida à ânsia dos entes tributantes em incrementar os cofres públicos.

A ambição legislativa, no entanto, não veio acompanhada da necessária acuidade na classificação jurídica da tecnologia. De um lado, defendem os Municípios tratar-se de um serviço distinto do transporte transmunicipal e de comunicação, a fim de justificar a incidência do ISS. De outro, argumentam os Estados estar-se diante de uma mercadoria, a atrair a incidência do ICMS.

Convencidos de que o poder de tributar deve ser exercido na forma e nos limites constitucionalmente previstos e de que os interesses dos contribuintes não podem ficar à mercê do jogo político, empreendemos esforços para definir a natureza dos negócios jurídicos firmados entre assinantes e empresas que exploram o *streaming* de áudio ou vídeo. Ao final deste trabalho buscamos compreender qual ente federado está constitucionalmente autorizado a tributar a tecnologia.

Iniciamos nossos estudos analisando a forma de operacionalização do *streaming*, a fim de perceber as peculiaridades da tecnologia e explicitar as novas possibilidades trazidas ao meio digital, sobretudo à indústria cultural. Ademais, verificamos a relevância econômica do *streaming* de áudio e vídeo, de forma a justificar o interesse dos entes federados em tributar o mercado.

Posteriormente, fizemos um breve estudo sobre tópicos relevantes à compreensão das bases constitucionais que regem o trabalho legislativo em matéria tributária. Iniciamos lembrando o conceito de tributo e sua relevância para o

Estado moderno, posteriormente analisamos o tema da competência tributária e finalizamos com o estudo da regra-matriz de incidência tributária.

No quarto capítulo, estudamos o critério material do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), analisando, sobretudo, o sentido das expressões “operação de circulação de mercadoria” e “prestação de serviço” para o direito brasileiro.

No quinto capítulo, discutimos o novo cenário normativo brasileiro no que concerne à tributação do *streaming* evidenciado pela inclusão do item 1.09 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 e do Convênio ICMS nº 106/17. Em seguida, analisamos a possibilidade ou não da tecnologia se subsumir ao critério material do ISS e do ICMS.

No capítulo derradeiro, concluímos que a União é o único ente constitucionalmente autorizado a instituir imposto sobre o *streaming*, através de sua competência residual, prevista no art. 154, I da Carta Magna, dado que o negócio jurídico firmado com as empresas de *streaming* de áudio e vídeo – licenciamento ou cessão do direito de uso de bem móvel – não se subsume a qualquer das materialidades explicitamente previstas na Constituição Federal.

2. A TECNOLOGIA *STREAMING*

2.1 BREVES CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS

As alterações sociais, políticas e econômicas não passam incólume ao Direito. Ainda que a reboque da sociedade, o Direito é profundamente influenciado pelas mudanças verificadas fora da Academia. Entre alterações legislativas, mutações constitucionais, ativismos judiciais e ginásticas hermenêuticas, o que se busca, em última instância, é a difícil tarefa de fazer o mundo real, a vida como ela é, com suas mudanças e inconstâncias, caber no limitado mundo jurídico.

E não foram poucas as mudanças verificadas nas últimas décadas! A popularização da rede mundial de computadores nos anos 1990, o surgimento da computação em nuvem¹, a criação da chamada *bitcoir*², a expansão da internet das coisas³, a utilização de *big data*⁴ por empresas e governos, dentre outras, têm modificado sobremaneira a forma como nos relacionamos uns com os outros e com as coisas a nossa volta. Nossa sociedade está fundada sobremaneira na crescente desmaterialização dos bens e serviços⁵ e a velocidade das mudanças tem requerido dos operadores do Direito e dos legisladores constante atualização e interdisciplinaridade nos estudos.

É nesse contexto que se enquadra o *streaming*, foco do nosso trabalho. A crescente utilização dessa tecnologia por empresas, governos, instituições e

¹ “Cloud Computing. The practice of using a network of remote servers hosted on the Internet to store, manage, and process data, rather than a local server or a personal computer.” Disponível em: < https://en.oxforddictionaries.com/definition/cloud_computing > Acesso em: 25 de novembro de 2017.

² “Bitcoin. A type of digital currency in which encryption techniques are used to regulate the generation of units of currency and verify the transfer of funds, operating independently of a central bank.” Disponível em: < <https://en.oxforddictionaries.com/definition/bitcoin> > Acesso em 25 de novembro de 2017.

³ “Internet of Things. The interconnection via the Internet of computing devices embedded in everyday objects, enabling them to send and receive data. Disponível em: < https://en.oxforddictionaries.com/definition/internet_of_things > Acesso em: 25 de novembro de 2017.

⁴ “Big data. Extremely large data sets that may be analysed computationally to reveal patterns, trends, and associations, especially relating to human behaviour and interactions.” Disponível em: < https://en.oxforddictionaries.com/definition/big_data > Acesso em: 25 de novembro de 2017.

⁵ LASTRES, Helena Maria Martins; ALBAGLI, Sandra; LEMOS, Cristina; LEGEY, Liz-Rejane. **Desafios e Oportunidades na Era do Conhecimento. Net.** Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/spp/v16n3/13562.pdf> > Acesso em: 27 de novembro de 2017. p. 2.

peças físicas tem chamado a atenção dos entes tributantes para o volume de capital envolvido e o potencial do mercado.

Em setembro de 2016 foi editada a Lei Complementar nº 157/16, que incluiu o item 1.09 à lista anexa da Lei Complementar nº 116/03. O novo item prevê a incidência do ISS sobre a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet. Por outro lado, em outubro de 2017, o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ publicou convênio que regulamenta a incidência de ICMS sobre as operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados. Os dois regramentos autorizam, em tese, a incidência de ISS e de ICMS sobre o *streaming*, entendendo tratar-se, de um lado, de um serviço distinto do de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e, de outro, de uma mercadoria, respectivamente. Mas, afinal, qual a natureza jurídica da tecnologia? Quem estaria autorizado constitucionalmente a tributar o *streaming*: Municípios ou Estados?

No presente trabalho nos debruçaremos sobre essas e outras questões, a fim de compreender o enquadramento tributário do *streaming* à luz da legislação brasileira.

2.2.0 CONCEITO DE *STREAMING*

O termo *streaming* vem do inglês *stream*, que significa fluxo, corrente. Segundo o Dicionário de Oxford, *streaming* é um método de transmissão ou recepção de dados (especialmente vídeo e material de áudio) de forma estável e contínua, através da rede mundial de computadores, permitindo que a reprodução comece enquanto o resto dos dados ainda está sendo recebido⁶. A nomenclatura faz alusão,

⁶ “Streaming. Noun. A method of transmitting or receiving data (especially video and audio material) over a computer network as a steady, continuous flow, allowing playback to start while the rest of the data is still being received.” Oxford Dictionary. Disponível em: <<https://en.oxforddictionaries.com/definition/streaming>> Acesso em: 25 de novembro de 2017.

portanto, à forma como as informações são transmitidas: através de um ininterrupto fluxo de mídia – outra forma pela qual a tecnologia é conhecida.

O *streaming* revolucionou o meio digital ao possibilitar a visualização ou escuta do conteúdo de vídeo ou áudio *enquanto* a mídia está sendo transferida, ou seja, antes de ser completamente transmitida. Outrossim, a tecnologia não necessita de espaço no disco rígido dos dispositivos eletrônicos, uma vez que o arquivo não fica gravado na memória física – está tudo na “nuvem”. Assim, difere sobremaneira do *download*, modalidade de compartilhamento de dados em que as informações ocupam espaço da memória do dispositivo e é preciso “baixar” completamente todo o conteúdo para depois executá-lo. À título ilustrativo, *download* é como encher um copo de leite para só depois bebê-lo; *streaming* é beber o leite da própria caixa⁷.

Em linhas gerais, funciona assim: o arquivo de áudio e vídeo é codificado e dividido em diversas partes menores, que são transferidas em sequência, sendo criado um *buffer*⁸ no aparelho receptor para armazenar temporariamente tais informações. Quando o ficheiro é completamente preenchido, inicia-se a transmissão com a reprodução dos dados. As informações são visualizadas ou escutadas à medida que o ficheiro é recebido, armazenado temporariamente e decodificado⁹. Se interrompida a conexão, os dados de áudio e vídeo continuarão a ser reproduzidos até que esgotem as informações no *buffer*, reiniciando o processo se retomada a ligação com a rede mundial de computadores¹⁰.

Embora não seja feito o armazenamento permanente do conteúdo reproduzido, é possível salvar no servidor de *stream* informações sobre o arquivo sem que tais

⁷ TOPIC, Michael. **Streaming Media Demystified**. 1 ed. United States of America: The McGraw-Hill Companies, 2002. p. 10.

⁸ A temporary memory area in which data is stored while it is being processed or transferred, especially one used while streaming video or downloading audio. Oxford Dictionary. Disponível em: <<https://en.oxforddictionaries.com/definition/streaming>> Acesso em: 25 nov. 2017.

⁹ APOSTOLOPOULOS, John G.; Wai-tian Tan, Susie J. Wee. **Video Streaming: Concepts, Algorithms, and Systems**. *Net*. Palo Alto. Set. 2002. HP Labs. Disponível em: <<http://www.hpl.hp.com/techreports/2002/HPL-2002-260.pdf>>. Acesso em: 25 nov. 2017.

¹⁰ OLIVEIRA, João; Nobre, Pedro. **Internet Video Streaming**. *Net*. Lisboa. Multimedia Signal Processing Group. Disponível em: <http://www.img.lx.it.pt/~fp/cav/ano2016_2017/Trabalhos_MEEC_2016_2017/Artigo%2017/WebSiteCAV/site/ARTIGO-INTERNET-VIDEO-STREAMING.pdf> Acesso em: 25 nov. 2017.

dados ocupem o disco rígido do aparelho receptor¹¹. Ademais, é possível pular para frente e para trás dentro da mídia¹², oferecendo ao usuário grande autonomia na experiência. Os dados ficam disponíveis ao receptor enquanto estiverem sendo transmitidos pelo emissor e houver conexão com a rede mundial de computadores - tudo em tempo quase que real, havendo apenas em média um atraso de 5s a 15s entre o envio das informações e o início da reprodução do conteúdo¹³.

O desenvolvimento do *streaming* foi possível graças ao avanço da tecnologia de compressão de vídeos nos anos 1980 e popularização da internet nos anos 1990¹⁴, principalmente com o aumento da velocidade de banda. Nesse cenário o envio e recebimento de dados, imagens, vídeos e áudios foi facilitado, ampliando sobremaneira as possibilidades no meio digital – sobretudo para a indústria cultural.

2.3 RELEVÂNCIA ECONÔMICA DO MERCADO DE *STREAMING*

A forma como consumimos os produtos da indústria cultural nos últimos anos mudou sobremaneira. Se em um passado recente ocupávamos estantes com CDs, hoje temos acesso a uma infinidade de músicas de artistas do mundo inteiro em nossos computadores e smartphones. Se antes era necessário adquirir ou locar DVDs para assistir a um filme em casa ou ir ao cinema para assistir aos grandes lançamentos, hoje podemos ver milhares de títulos em qualquer hora ou local, bastando apenas ter um serviço de internet disponível. Empresas como *Spotify*, *Netflix*, *Deezer*, *Apple Music*, *Hulu*, *Amazon Prime*, *Globosat Play*, *HBO Go*, dentre outras, disponibilizam 24h por dia, sete dias por semana, em qualquer lugar do mundo onde houver conexão com a internet, filmes, documentários, séries, programas de tv e música ao usuário – tudo a um *click*. E isso graças à tecnologia *streaming*.

¹¹ KOZAMERNIK, Franc. **Media streaming over the internet: na overview of the delivery technologies.** *Net.* EBU Technical Department. Disponível em: <https://tech.ebu.ch/docs/techreview/trev_292-kozamernik.pdf> Acesso em: 25 nov. 2017

¹² *Ibidem*.

¹³ APOSTOLOPOULOS, John G.; Wai-tian Tan, Susie J. Wee. **Video Streaming: Concepts, Algorithms, and Systems.** *Net.* Palo Alto. Set. 2002. HP Labs. Disponível em: <<http://www.hpl.hp.com/techreports/2002/HPL-2002-260.pdf>>. Acesso em: 25 nov. 2017.

¹⁴ Li, B., Wang, Z., Liu, J., and Zhu, W. 2013. **Two decades of Internet video streaming: A retrospective view.** *Net.* ACM Trans. Multimedia Comput. Commun. Disponível em: <<https://dl.acm.org/citation.cfm?doid=2523001.2505805>> Acesso em: 25 nov. 2017

O modelo de negócio desenvolvido pela indústria cultural através do *streaming* é tão simples quanto revolucionário: a um preço mensal são disponibilizados conteúdos de vídeo e áudio ao consumidor, que pode assistir e escutar quantas vezes quiser ao catálogo disponibilizado. O acesso ilimitado e seguro a filmes e músicas, a valores relativamente baixos¹⁵, arrefeceu a pirataria digital com a diminuição de *download* ilegal¹⁶, além de ter movimentado consideravelmente a indústria fonográfica e de audiovisual.

Apenas nos nove primeiros meses de 2017, a *Netflix*, precursora e principal empresa no *streaming* de filmes e séries, lucrou US\$ 373,4 milhões¹⁷. No Brasil, o faturamento em 2016 da *Netflix* foi 30% superior ao da rede de televisão SBT¹⁸. A empresa alcançou ainda a marca mundial de mais de 104 milhões de assinantes do serviço pago¹⁹ e no Brasil já possui mais usuários do que todas as empresas de TV por assinatura, a exceção apenas da NET, líder no ramo (dados de 2016)²⁰.

O mercado de TV por assinatura, aliás, está arrefecido desde a popularização do *streaming* de vídeo. Apenas em 2017, houve uma redução de 5% no número de assinaturas de TV paga²¹, seguindo tendência também verificada em 2016, quando

¹⁵ A título exemplificativo, a assinatura do pacote básico da Netflix custa R\$ 19,90; já o Spotify cobra R\$ 16,90 pela assinatura de seu pacote premium. Valores de jan/2018.

¹⁶ SAWADA, Thiago. Avanço do streaming sinaliza fim da pirataria. **Estadão**. São Paulo, 15 agosto 2016. Disponível em: < <http://link.estadao.com.br/noticias/cultura-digital,avanco-do-streaming-sinaliza-fim-da-pirataria,10000069428> > Acesso em: 25 nov. 2017

¹⁷ AGÊNCIA EFE. Com US\$ 373,4 milhões, Netflix mais que dobra lucro nos 9 primeiros meses. **Época Negócios**. Disponível em: < <http://epocanegocios.globo.com/Empresa/noticia/2017/10/com-us-3734-milhoes-netflix-mais-que-dobra-lucro-nos-9-primeiros-meses.html> > Acesso em: 29 nov. 2017

¹⁸ ROCHA, Leonardo. Netflix cresce rápido no Brasil e já ganha mais dinheiro que o SBT por aqui. **Tecmundo**. Disponível em: < <https://www.tecmundo.com.br/netflix/112700-netflix-cresce-rapido-brasil-ganha-dinheiro-sbt.htm> > Acesso em: 29 nov. 2017

¹⁹ SELMI, Paula. Lucro da Netflix mais que dobra no 3º trimestre, para US\$ 130 milhões. **Valor Econômico**. Disponível em: < <http://www.valor.com.br/empresas/5157748/lucro-da-netflix-mais-que-dobra-no-3-trimestre-para-us-130-milhoes> > Acesso em: 16 out 2017

²⁰ ROCHA, Leonardo. Netflix cresce rápido no Brasil e já ganha mais dinheiro que o SBT por aqui. **Tecmundo**. Disponível em: < <https://www.tecmundo.com.br/netflix/112700-netflix-cresce-rapido-brasil-ganha-dinheiro-sbt.htm> > Acesso em: 29 nov. 2017

²¹ NASCIMENTO, Luciano. Número de assinantes de TV por assinatura cai 5% em 2017. **Agência Brasil**. Disponível em: < <http://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2018-02/numero-de-assinantes-de-tv-por-assinatura-cai-5-em-2017> > Acesso em: 02 jan 2018.

as TVs por assinatura perderam 311,3 mil assinantes²². O cancelamento em massa das assinaturas de TV paga é verificado também em outros países²³ e já possui até nome próprio: *cord cutters*, ou “cortadores de fios”, em tradução livre. Mais recentemente fala-se ainda dos *cord nevers* (“fios, nunca”), em referência àqueles que nunca utilizaram TV por assinatura, optando desde o início pelos serviços de *streaming* como meio de entretenimento audiovisual – fenômeno cada vez mais frequente. Cenário diametralmente oposto é observado pelas empresas de *streaming*, que verificam um crescimento do mercado. Apenas no último trimestre de 2017, a *Netflix* teve um aumento de 8,3 milhões de assinaturas no mundo todo²⁴.

Na indústria da música, o *Spotify* lidera mundialmente o mercado, com mais de 60 milhões de assinantes²⁵, seguido pela *Apple Music*, com 27 milhões e o *Deezer*, com 6,9 milhões²⁶. Mesmo com uma queda de 7,6% das vendas físicas e da redução de 20,5% dos *downloads*, a indústria fonográfica mundial cresceu 5,9% em 2016, graças ao aumento de 17,7% do mercado digital²⁷. No referido ano, a indústria da música faturou US\$15,7 bilhões, dos quais US\$4,56 bilhões foram através de serviços de *streaming*, que verificou um aumento de 60,4% quando comparado com o ano anterior²⁸. No Brasil, a indústria fonográfica apresentou uma receita de R\$ 751 milhões em 2016, dos quais 48,6% devem-se ao mercado digital e 44,8% somente

²² LIS, Laís. TV por assinatura começa 2017 com queda de assinantes. **G1**. Disponível em: < <https://g1.globo.com/economia/noticia/tv-por-assinatura-comeca-2017-com-queda-de-assinantes.ghtml> > Acesso em: 29 nov. 2017

²³ Nos EUA, a Netflix alcançou recentemente a marca de mais de 50 milhões de assinantes, número maior que a soma dos assinantes de todas as TVs pagas americanas (48 milhões), segundo a Leichtman Research. (MORRIS, Ian. Netflix is now bigger than Cable TV. **Forbes**. Disponível em: < <https://www.forbes.com/sites/ianmorris/2017/06/13/netflix-is-now-bigger-than-cable-tv/#5f09e545158b> > Acesso em: 29 nov. 2017)

²⁴ NETFLIX alcança record de novos assinantes e já vale mais de US\$100 bilhões. **Site Olhar Digital**. Disponível em: < <https://olhardigital.com.br/noticia/netflix-alcanca-recorde-de-novos-assinantes-e-ja-vale-mais-de-us-100-bilhoes/73627> > Acesso em: 22 de janeiro de 2018.

²⁵ SPOTIFY lidera mercado de streaming com mais de 60 milhões de assinantes. **Folha de São Paulo**. Disponível em: < <http://www1.folha.uol.com.br/ilustrada/2017/07/1905995-spotify-lidera-mercado-de-streaming-com-mais-de-60-milhoes-de-assinantes.shtml> > Acesso em: 29 nov. 2017

²⁶ COM 60 milhões de assinantes, Spotify segue líder no mercado de streaming. **Canaltech**. Disponível em: < <https://canaltech.com.br/musica/com-60-milhoes-de-assinantes-spotify-segue-lider-do-mercado-de-streaming-98124/> > Acesso em: 29 nov. 2017

²⁷ NEY, Thiago. A nova parada d música. **Valor Econômico**. Disponível em: < <http://www.valor.com.br/cultura/5111504/nova-parada-da-musica> > Acesso em: 29 nov. 2017

²⁸ Ibidem.

ao mercado de *streaming* pago – este último teve um aumento de 52,4% quando comparado com 2015²⁹.

Embora as empresas de *streaming* estejam apresentando prejuízos milionários³⁰ em virtude dos altos valores pagos às gravadoras, não há dúvidas das elevadas somas que o mercado movimenta anualmente. Estima-se, inclusive, que entre 70% e 72,5% das receitas das gravadoras advém do *streaming* de música³¹. Os números impressionam sobretudo porque de 1999 a 2014 o mercado da música sofreu uma retração de 40%, observando desde 2015 um crescimento até então inédito graças à popularização do *streaming*³². Não por outra razão, a Federação Internacional da Indústria Fonográfica (IFPI) apontou em seu relatório anual de 2017 o papel revolucionário da tecnologia, destacando-a como o grande propulsor do crescimento do mercado da música³³.

Há ainda um forte mercado de nicho que movimenta somas consideráveis através do *streaming* de vídeos e áudios direcionados a públicos específicos. É o caso da *Oldflix*, plataforma de disponibilização de filmes antigos; do *Medflix*, especializada na capacitação de profissionais de saúde; da *ClapMe*, que

²⁹ MENON, Isabela; Menezes, Thales de. Consumo de streaming cresce 52% no Brasil em 2016, diz pesquisa. **Folha de São Paulo**. Disponível em: < <http://www1.folha.uol.com.br/ilustrada/2017/05/1886612-consumo-de-streaming-cresce-52-no-brasil-em-2016-diz-pesquisa.shtml> > Acesso em: 29 nov. 2017

³⁰ Segundo matéria veiculada pelo El País em sua plataforma online, “ Em 2016 a empresa faturou 2,9 bilhões de euros. Mas 2,5 bilhões se foram em pagamentos a gravadoras, deixando muito pouca margem para investir em desenvolvimento de produto e marketing. Após descontar os gastos, o Spotify teve prejuízo de 350 milhões de euros.” (PALAZUELOS, Félix. Por que o Spotify não ganha dinheiro? Futuro do serviço musical estará em jogo em 2018. **El País**. Disponível em: < https://brasil.elpais.com/brasil/2017/12/29/economia/1514567125_102673.html > Acesso em: 30 dez 2017.)

³¹ PALAZUELOS, Félix. Por que o Spotify não ganha dinheiro? Futuro do serviço musical estará em jogo em 2018. **El País**. Disponível em: < https://brasil.elpais.com/brasil/2017/12/29/economia/1514567125_102673.html > Acesso em: 30 dez 2017.

³² STREAMING avança 60,4% em 2016 e garante crescimento da indústria da música. **O Globo**. Disponível em: < <https://oglobo.globo.com/cultura/streaming-avanca-604-em-2016-garante-crescimento-da-industria-da-musica-21381773> > Acesso em: 29 nov. 2017

³³ “Streaming is now established as the most prevalent and significant format in the modern music industry, fuelling growth in almost all major markets and starting to unlock the phenomenal potential within developing territories. Physical sales remain significant in certain countries and for certain artists, and the vinyl revival has been a headline grabber, but streaming is the growth driver that is revolutionising the business”. International Federation of the Phonographic Industry. Global Music Report 2017.p. 16.

disponibiliza shows ao vivo aos usuários; o *Crunchyroll*, especializada na transmissão de anime; do *Game Fly*, que tem no *streaming* de *games* o diferencial do seu negócio, dentre tantas outras empresas. O mercado de *streaming* é tão vasto quanto as somas de dinheiro envolvidas – daí a razão do interesse dos entes tributantes e do *lobby* promovido por “antigos” setores da economia atualmente ameaçados para a aprovação de legislação que possibilite a tributação do mercado³⁴.

Para além dos interesses mercadológicos e políticos, o primeiro desafio que se coloca à tributação do *streaming* é entender a natureza jurídica da tecnologia. De início, e sobretudo em virtude de recentes normas introduzidas no ordenamento jurídico brasileiro³⁵, sobrepõe-se um questionamento: trata-se de um serviço ou de uma mercadoria? As empresas que exploram a tecnologia *streaming* estão adstritas a uma obrigação de dar ou de fazer? Afinal, que ente tributante tem competência para instituir impostos sobre o *streaming*?

³⁴ Em coluna publicada por Ricardo Feltrin em 24 de janeiro de 2016, no site de notícias UOL, destacou-se que as operadoras de TV por assinatura estavam promovendo um “megalobby” em Brasília, a fim de 1) exigir que a Ancine cobre o pagamento da Condecine das empresas que exploram o *streaming* de filmes (valor em torno de R\$3.000,00 por filme), 2) imposição da chamada Cota de Tela, que prevê que ao menos 20% dos filmes sejam de produção nacional, 3) cobrança de ICMS, e 4) cobrança de um valor extra pelo uso do *streaming* sob a justificativa de que “se consumiria muita banda larga” (sic). (FELTRIN, Ricardo. Operadoras perdem quase 1 milhão de assinantes e estudam ‘ataque’ à Netflix. **UOL**. Disponível em: < <https://tvefamosos.uol.com.br/noticias/ooops/2016/01/24/operadoras-perdem-quase-1-milhao-de-assinantes-e-estudam-ataque-a-netflix.htm> > Acesso em: 29 de nov 2017.)

³⁵ Referimo-nos ao item 1.09 da Lei Complementar 116/03 e ao Convênio Confaz 106/17, normas que serão analisadas neste trabalho a partir do capítulo 5.

3. CONCEITOS E FUNDAMENTOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

O enquadramento tributário de determinado fenômeno do mundo dos fatos impõe, antes, o estudo de alguns fundamentos e conceitos basilares do Direito Tributário. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, “a investigação científica requer método, como critério seguro para conduzir o pensamento e a caminhada expositiva”³⁶. Em nossos estudos, analisaremos brevemente³⁷ o conceito de tributo, a competência tributária dos entes federativos e a regra matriz de incidência tributária, a fim de compreender as bases normativas sob as quais o legislador ordinário empreende a difícil tarefa de tributar os fatos da vida.

3.1 TRIBUTO

A definição legal de tributo³⁸ é feita pelo art. 3º do Código Tributário Nacional³⁹, segundo o qual:

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

Diz-se prestação pecuniária porque deve ser adimplido com dinheiro; compulsório por independer da vontade do sujeito passivo; não constituir sanção de ato ilícito porque não é penalidade; ser instituído em lei por se tratar de uma

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 154.

³⁷ Por não ser o foco do presente trabalho o estudo das bases do Direito Tributário e em virtude das limitações inerentes a um trabalho monográfico de conclusão de curso de graduação, faremos apenas um resumo dos principais tópicos que auxiliarão o leitor na compreensão das ideias aqui esboçadas, sem termos a pretensão de exaurir os temas tratados nesse capítulo.

³⁸ Paulo de Barros Carvalho ensina que para além da definição contida no Código Tributário Nacional, “o vocábulo ‘tributo’ experimenta nada menos que seis significações diversas, quando utilizado nos textos de direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência. São elas: a) ‘tributo’ como quantia em dinheiro; b) ‘tributo’ como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; c) ‘tributo’ como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; d) ‘tributo’ como sinônimo de relação jurídica tributária; e) ‘tributo’ como norma jurídica tributária; f) ‘tributo’ como norma jurídica tributária; e) ‘tributo’ como norma, fato e relação jurídica.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.p. 47-51)

³⁹ O Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição de 1988 com *status* de Lei Complementar, nos termos do art. 146, III, CF c/c art. 34, §5º, ADCT).

obrigação *ex lege*; ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada por inexistir discricionariedade do auditor fiscal e do procurador para lançar ou propor a execução fiscal, respectivamente.

Segundo os dizeres de Geraldo Ataliba, “a tributação é a transferência compulsória de parcela da riqueza individual para os cofres públicos”⁴⁰. É, portanto, resultado do poder de império do Estado, que impõe de forma coercitiva a obrigação tributária prevista em lei – instrumento normativo apto a dispor sobre as prerrogativas e limites dos entes federativos dentro do Direito Tributário⁴¹:

O poder de tributar, modernamente, é campo predileto de labor constituinte. A uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado intervencionista é pródigo. A duas, porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos.⁴²

Se por um lado a tributação permite ao Estado Brasileiro exercer sua soberania e garantir o cumprimento de seus objetivos fundamentais⁴³, por outro representa significativa ingerência ao direito de propriedade e de liberdade salvaguardado constitucionalmente⁴⁴ - ainda que autorizada pelo direito positivo. Daí a importância de valorar corretamente os signos linguísticos, forma pela qual a linguagem jurídica

⁴⁰ ATALIBA, Geraldo. Direito Constitucional Tributário Positivo – sistemas rígidos e flexíveis – diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 62, n. 2, p. 223-240, dec. 1966. ISSN 2318-8235. p.230. Disponível em: <<http://www.periodicos.usp.br/rfdusp/article/view/66521/69131>>. Acesso em: 5 jan. 2018.

⁴¹ O princípio da estrita legalidade configura, inclusive, o primeiro dos limites ao poder de tributar listado pela Constituição federal em seu art. 150: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”

⁴² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 13ª ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2014.p. 34.

⁴³ CF, Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

⁴⁴ CF, Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

se revela⁴⁵. Em um Estado Democrático de Direito, as prerrogativas estatais devem ser sopesadas por um sistema de freios e contrapesos expressos na Constituição e nas demais normas infraconstitucionais. A repartição de competência tributária, tema que estudaremos a seguir, é um desses limites postos às unidades autônomas, em vistas a preservar direitos individuais e a unidade federativa.

3.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Diz-se que competência tributária é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para instituir tributos. Compreende, nos exatos termos do Código Tributário Nacional, a competência legislativa plena (art. 6º, CTN). A Constituição de 1988 atribuiu e repartiu entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios o poder⁴⁶ de criar tributos, formando as bases do que chamamos de Sistema Tributário Nacional⁴⁷. No sistema federativo brasileiro, todos os entes estão autorizados a impor, através da atuação de seu respectivo Poder Legislativo⁴⁸, o dever de pagar tributos, nos exatos moldes e limites autorizados pela Constituição.

Importa ressaltar, de logo, que competência e capacidade tributária não se confundem. Capacidade tributária é a aptidão de integrar o polo ativo da relação jurídico-tributária, figurando como credor da obrigação de pagar tributo. Àquele que tem capacidade tributária é conferido o poder de arrecadar valores e fiscalizar o fiel cumprimento da obrigação. Difere, portanto, da capacidade de legislar sobre o

⁴⁵ Segundo Paulo de Barros Carvalho, “a norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito. Basta isso para nos advertir que um único texto pode originar significações diferentes, consoante as diversas noções que o sujeito cognoscente tenha dos termos empregados pelo legislador.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 38)

⁴⁶ Geraldo Ataliba ressalta, no entanto, que não existe efetivamente no Brasil poder tributário, dado que a aptidão de tributar não é ilimitada e global, características inerentes ao poder: União, Estados e Municípios “têm meras competências tributárias, ou seja, parcelas delimitadas de poder, porções previamente restritas de poder” (SOUZA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: RT, 1975, p. 56-61)

⁴⁷ O Sistema Tributário Nacional está disciplinado no Capítulo I, do Título VI – Da Tributação e do Orçamento, da Constituição de 1988, e regula, em síntese, a competência tributária, as limitações ao poder de tributar e a repartição de receitas tributárias.

⁴⁸ A competência tributária é exercida apenas e tão-somente através de lei, em observância ao princípio da legalidade tributária e o disposto no art. 150, I da CF.

tributo, atividade inerente àqueles que detêm competência tributária - embora por vezes um único sujeito congregue as duas aptidões⁴⁹.

A competência tributária está prevista de forma pormenorizada na Constituição Federal⁵⁰ e é caracterizada por ser indelegável, facultativa, irrenunciável, inalterável e incaducável.

Indelegável porque não pode ser transferida a outro ente político. Apenas a capacidade de arrecadar e fiscalizar tributos, ou seja, a capacidade tributária ativa pode ser delegada, mas nunca a competência de instituir tributos⁵¹ - mesmo para suprir eventual lacuna legislativa⁵². Em outras palavras, é dado a um ente público transferir a outro a capacidade de arrecadar e fiscalizar determinado tributo, não sendo possível, contudo, transferir-lhe a competência legislativa⁵³.

Competência tributária é uma faculdade outorgada às pessoas políticas⁵⁴, dado que seu exercício não é imperativo. A Constituição Federal permite que a União, os

⁴⁹ Apenas a título exemplificativo, o imposto de renda é instituído, arrecadado e fiscalizado pela União. Por outro lado, a União possui competência tributária de instituir contribuições de interesse das categorias profissionais (art. 149, CF), mas delega aos órgãos de classe a capacidade tributária ativa para arrecadar e fiscalizar o tributo.

⁵⁰ Ressalta-se que, conforme nos ensina Ataliba e Giardino: “A Constituição verdadeiramente não cria tributos, ensina Amílcar Falcão. Limita-se a dar às pessoas político-constitucionais os poderes necessários para criá-los. Assim faz, no caso brasileiro, atribuindo-lhes faixas de competência legislativas, identificáveis pela menção aos mais importantes aspectos da incidência dos tributos outorgados.” (ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM (operação, circulação e saída). **Revista de Direito Tributário**. Ano VII. Jul/dez 1983. Nº 25/26. São Paulo: Revista dos Tribunais.p.102.)

⁵¹ CTN, Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição. § 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir. § 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido. § 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

⁵² CTN, Art. 8º O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

⁵³ A Professora Juliana Frederico Fontes, em seu Curso de Direito Tributário, exemplifica com a sistemática do Imposto Territorial Rural (ITR): “A competência é da União (art. 153, VI, CF), mas ela pode delegar aos Municípios o poder de arrecadar e fiscalizar (art. 153, §4º, III, CF). Nessa hipótese, o Município terá capacidade tributária ativa, mas jamais competência tributária sobre o ITR.” (FONTES, Juliana Frederico. **Curso de Direito Tributário**. 1 ed. revista e atualizada – Belo Horizonte, 2015.p. 80)

⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6 ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 789

Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituíam determinados tributos, mas a decisão pela criação ou não de tais obrigações tributárias cabe ao respectivo ente. Exemplo disso é o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), tributo de competência da União (art. 153, VII, CF/88) que não foi instituído até hoje.

Importa registrar, no entanto, crítica feita por Paulo de Barros Carvalho quanto a essa característica. O professor paulista salienta existir uma exceção à facultatividade da competência tributária, o ICMS:

Por sua índole eminentemente nacional, não é dado a qualquer Estado-membro ou ao Distrito Federal operar por omissão, deixando de legislar sobre esse gravame. Caso houvesse uma só unidade da federação que empreendesse tal procedimento e o sistema do ICMS perderia consistência, abrindo-se ao acaso das manipulações episódicas, tentadas com tanta frequência naquele clima que conhecemos por 'guerra-fiscal'. Seria efetivamente um desastre para a sistemática impositiva da exação que mais recursos carrega para o erário do País. O ICMS deixaria, paulatinamente, de existir.⁵⁵

A irrenunciabilidade advém da impossibilidade do ente público renunciar para todo o sempre a instituição dos tributos que a Constituição Federal lhe conferiu. O ente político pode se eximir de instituir o tributo, dado que a competência tributária é facultativa, mas não pode abdicar da sua competência legislativa. No caso do IGF acima citado, não poderia, por exemplo, a União renunciar eternamente a sua aptidão de instituir o tributo, mesmo tendo decidido não instituir a referida obrigação tributária até os dias atuais.

Por fim, a incaducabilidade é resultado da inexistência de prazo legal para a instituição do tributo. É dizer, mesmo tendo passado quase trinta anos da promulgação de nossa atual Carta Magna, o IGF ainda pode ser instituído pela União. A competência tributária não caduca, não perece no tempo.

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 226.

3.2.1 Repartição constitucional da competência tributária

Para melhor compreender a repartição de competência tributária é preciso, antes, fazer breves considerações sobre o sistema federativo brasileiro, uma vez que aquela é decorrente deste.

Conforme preceitua o art. 1º da Constituição, a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal⁵⁶. Isso importa dizer que o Brasil é composto por entidades autônomas que exercem, em condições de igualdade, o poder político concedido pela Carta Magna. Nas palavras de Dirley da Cunha Júnior:

O Brasil, portanto, é um Estado Federal, em que a União, os Estados-membros e os Municípios, todos igualmente autônomos, ocupam, juridicamente, o mesmo plano hierárquico, devendo, por conseguinte, receber tratamento jurídico-formal isonômico. Em razão disso, essas entidades federadas podem, nos assuntos de suas competências privativas, eleger prioridades, sem que o governo de uma delas possa determinar o que o governo de outra deve fazer ou não fazer, ou mesmo o que deve fazer em primeiro lugar. Foi por isso, nunca é demais reiterar, que a Constituição delimitou a competência de cada uma, de modo que as entidades federadas só possam desenvolver suas atividades nos campos que lhe foram reservados. Se assim é, nem a União há de invadir os assuntos de competência privativa dos Estados e Municípios, nem estes poderão intrometer-se em assuntos àquela afetados, sob pena de irremediável inconstitucionalidade.⁵⁷

De fato, o modelo de federalismo adotado pelo Brasil possui uma peculiaridade: a autonomia municipal disciplinada sobretudo nos artigos 29 e 30 da Constituição⁵⁸. O legislador constituinte outorgou aos Municípios autonomia política,

⁵⁶ CF, Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: Ressalta-se que o princípio federativo é cláusula pétrea, nos termos do art. 60, §4º, I, CF: § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado;

⁵⁷ JÚNIOR, Dirley da Cunha. **Curso de Direito Constitucional**. 5 ed. Salvador: Juspodivm, 2011. p. 523

⁵⁸ CF, Art. 29. O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos: (...)Art. 30. Compete aos Municípios: I - legislar sobre assuntos de interesse local; II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber; III - instituir e

administrativa e financeira, reservando-os importante papel em nosso pacto federativo, sobretudo no que se refere a assuntos de interesse local⁵⁹.

Diferentemente de todos os outros sistemas federativos⁶⁰, o Brasil incluiu os Municípios em sua organização estatal, criando uma estrutura tríplice de organização interna, formada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Todos os entes têm igualdade jurídica garantida pela Carta Magna e inexistência hierarquia entre as unidades federativas. Ademais, todos os entes extraem seu poder político diretamente da Constituição Federal⁶¹.

Contudo, a autonomia político-administrativa resguardada pela Constituição só se perfaz com independência financeira, dado que o exercício de competências impõe, necessariamente, o dispêndio de recursos⁶². É nesse sentido que o legislador constituinte outorgou competência tributária às unidades autônomas, bem como disciplinou a partilha de receitas entre as pessoas jurídicas de direito público interno.

arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; IV - criar, organizar e suprimir distritos, observada a legislação estadual; V - organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial; VI - manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação infantil e de ensino fundamental; VII - prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população; VIII - promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano; IX - promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual.

⁵⁹ Quanto à definição do que seriam “assuntos de interesse local”, Aires F. Barreto nos ensina que: “A cláusula ‘assuntos de interesse local’ deve ser interpretada como a relativa a temas ou questões em que predomina o interesse do Município, ainda que não seja exclusivo ou privativo. É de interesse local aquele que da perspectiva imediata é a ele pertinente, embora possa envolver proveito mediatamente estadual ou nacional. Basta que o interesse principal seja do Município.” (BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2009.)

⁶⁰ SILVA NETO, Manoel Jorge e. **Curso de Direito Constitucional**. 7 ed. Rio de Janeiro: Lume Juris, 2011. p. 285

⁶¹ ATALIBA, Geraldo. Normas Gerais de Direito Financeiro e tributário e autonomia dos Estados e Municípios. **Revista de Direito Público**. São Paulo: RT, ano 2, n. 10, p. 45-80, out./dez. 1969. p. 59.

⁶² Nesse sentido nos ensina o Professor Dalmo de Abreu Dallari: “Como a experiência nos mostrou, e é óbvio isso, dar-se competência é o mesmo que atribuir encargos. É indispensável, portanto, que se assegure a quem tem os encargos uma fonte de renda suficientes, pois do contrário a autonomia política se torna apenas nominal, pois não pode agir, e agir com independência, quem não dispõe de recursos próprios” (DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 32 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.p. 255.)

Quanto à competência tributária, tema que nos é mais relevante para a compreensão do objeto de nossos estudos, a doutrina costuma classificá-la em comum, privativa e residual⁶³.

São de competência comum a taxa e a contribuição de melhoria, tributos que têm fato gerador vinculado a uma contraprestação do Poder Público. É a atuação do ente federativo que justificará a cobrança do tributo, seja em decorrência do exercício regular do poder de polícia, seja pela prestação ou disponibilização potencial ou efetiva de determinado serviço público específico e divisível⁶⁴, seja pela realização de obra pública que promova a valorização de imóvel⁶⁵. Assim, é do ente público responsável pela prestação a competência de instituir o tributo.

Diferentemente, são de competência privativa o empréstimo compulsório, os impostos e a contribuição especial, tributos que têm fato gerador não vinculado, ou seja, que não demandam uma atuação específica do ente tributante. Assim, o constituinte originário decidiu por bem atar o critério material ao ente competente para instituir o tributo respectivo, de forma a evitar possível conflito entre os entes tributantes.

A competência residual, por sua vez, é exercida com exclusividade pela União, que pode instituir impostos sobre situações não previstas, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos

⁶³ Apesar de sua relevância para fins acadêmicos – razão pela qual optamos por expô-la neste trabalho-, Luciano Amaro critica tal classificação por sua falta de rigor científico: “A distinção entre competência privativa e comum também se apoia em conceitos fluidos, e pode sugerir a conclusão equivocada de que, por oposição à zona da competência privativa, pudesse haver algum setor em que o poder de tributar fosse “comum”, ou seja, uma área em que todos os entes políticos tivessem aptidão para criar tributos, que se superporiam uns aos outros. Ora, não obstante se diga que a taxa seja tributo da competência comum, é inegável que, em relação aos serviços públicos municipais ou ao exercício do poder de polícia dos Municípios, a competência para instituir taxas é privativa dos Municípios. Ou seja, a competência para impor taxa só se pode dizer comum no sentido de que essa espécie de tributo é instituível pelos vários entes públicos titulares de competência tributária.” (AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.p. 117-118)

⁶⁴ CTN, Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

⁶⁵ CTN, Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

discriminados na Constituição. É dizer, permite-se que a União institua impostos sobre materialidades que não tenham sido atribuídas à competência dos Estados e Municípios.

3.2.2 Competência tributária para instituição dos impostos

Impostos são tributos exigíveis em razão de fatos ou situações do contribuinte⁶⁶ indicativos de riqueza, em respeito ao princípio da capacidade contributiva⁶⁷. Conforme art. 16 do CTN, a obrigação tributária de pagar impostos decorre de situações que independem de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Melhor dizendo: inexistirá imposto se o pagamento do tributo implicar em uma atuação estatal. Essa não vinculação é característica relevantíssima dos impostos e se justifica pela necessidade dos entes federados obterem recursos para financiamento de suas atividades gerais⁶⁸.

A Constituição listou nominalmente uma série de situações materiais de conteúdo econômico que sujeitam o contribuinte ao pagamento de impostos, determinando, também, o ente federativo que possui competência privativa para instituí-lo.

É certo, porém, que a discriminação de situações materiais sobre as quais podem incidir impostos não é aleatória. Os impostos de função regulatória (utilizados para induzir comportamentos no domínio socioeconômico) foram atribuídos (...) à União. Impostos com finalidade preponderantemente fiscal foram partilhados entre União, Estados e Municípios, cabendo a estes (Estados e Municípios) impostos com características mais locais, sobre a propriedade ou a transmissão de bens patrimoniais e circulação de mercadorias e serviços, reservada, porém, para a União competência para tributar grandes patrimônios (com o imposto sobre grandes fortunas).⁶⁹

⁶⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 13ª ed. ver., atual. e ampl. – Rio de Janeiro:Forense, 2014.p.63

⁶⁷ CF, Art. 145 (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

⁶⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.p. 103.

⁶⁹ *Ibidem*. p. 119.

Essa opção constitucional levou parte da doutrina a defender ser o sistema tributário brasileiro “extremamente objetivo, rígido e exaustivo, quase perfeito”⁷⁰, no sentido de que a Constituição teria demarcado precisamente os limites materiais de competência tributária dos entes federativos⁷¹. Aos defensores da rigidez constitucional, a repartição de competência tributária seria tarefa iniciada e concluída pela Constituição, e eventuais conflitos de competência decorreriam de ignorância ou avareza de seu intérprete⁷².

Posicionamento distinto é, no entanto, defendido por Anderle, para quem não há que se falar em discriminação precisa e exaustiva da competência tributária para a instituição de impostos. Isso porque a Constituição traz signos, que deverão ter seu significado extraído pelo intérprete de acordo com seu momento histórico. Ademais a Carta Magna descreveu laconicamente as materialidades dos impostos, cabendo à lei infraconstitucional elucidar a outorga de competência tributária⁷³.

No entanto, para além da discussão sobre as razões dos conflitos de competência (se resultado de equívoco interpretativo ou de imprecisão do texto constitucional), importa destacar a relevância da lei complementar e dos conceitos advindos de outros ramos do Direito para a solução do embate.

Nos termos do art. 146 da Constituição, cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre a União, os Estados, o Distrito

⁷⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 13ª ed. ver., atual. e ampl. – Rio de Janeiro:Forense, 2014.p.65

⁷¹ Segundo Paulo de Barros Carvalho, “O tema das competências legislativas, entre elas o da competência tributária, é, eminentemente, constitucional. Uma vez cristalizada a limitação do poder legiferante, pelo seu legítimo agente (o constituinte), a matéria se dá por pronta e acabada, carecendo de sentido sua reabertura em nível constitucional” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002,p.222. In: HOFFMAN, Susy Gomes. **O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos a Paulo de Barros Carvalho**. Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.p. 500-501)

⁷² “Efetivamente, embora tenha sido tecnicamente feliz o legislador constituinte e tenha fixado com precisão e segurança as linhas mestras balizadoras das competências das entidades políticas dotadas de capacidade tributária, distorções exegéticas, má informação científica ou mesmo excessos deliberados, estimulados por solicitações políticas ou necessidades financeiras prementes, podem dar ocasião – e frequentemente dão – a conflitos e dissídios que, cedo ou tarde, são levados ao Judiciário.” (ATALIBA, Geraldo. **Normas Gerais de Direito Financeiro e tributário e autonomia dos Estados e Municípios. Revista de Direito Público**. São Paulo: RT, ano 2, n. 10, p. 45-80, out./dez. 1969.)

⁷³ ANDERLE, Ricardo. **Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS, IPI**. 1 ed. São Paulo:Noeses, 2016. p. 25-26.

Federal e os Municípios. Por óbvio, embora se apresente como o instrumento adequado para esclarecer as disposições constitucionais, não pode a lei complementar alterar a Carta Magna⁷⁴, modificando ou ampliando suas disposições:

É preciso insistir que as dificuldades de interpretação da Constituição, ou a eventual complexidade de certas situações, não autorizam a lei complementar a estender ou ampliar áreas de competência, constitucionalmente fixadas, por que estender uma ou ampliar outra implica 'limitar' a competência constitucionalmente atribuída outrem.⁷⁵

Ao texto constitucional, caberá sempre a definição dos limites de cada uma das competências tributárias para a instituição de impostos, não sendo permitido à lei complementar ultrapassá-los, mas apenas esclarecer eventuais obscuridades.

Ademais, é vedado à lei tributária a “modificação de conceitos que tenham sido utilizados por lei superior para a *definição da competência tributária*, se da modificação puder resultar *ampliação da competência*” (destaques do próprio autor)⁷⁶. Isso porque o Direito Tributário é um direito de superposição, uma vez que incide sobre realidades postas por outros ramos do direito⁷⁷. Daí que as palavras utilizadas pelo legislador constituinte para delimitar competência tributária têm sua definição previamente estabelecidas pelo Direito, razão pela qual não se pode alterá-las à desculpa de se estar interpretando o texto legal. De outra forma, seria possível aos entes tributantes manipular sua esfera de competência, recaindo-se em evidente inconstitucionalidade⁷⁸.

⁷⁴ “Obviamente, a lei complementar, a título de solver ‘conflito de competência’, não pode alterar a Constituição. A uma, porque isso só é possível através de emenda, processo legislativo diverso. A duas, porque, pudesse fazê-lo, teria o legislador da lei complementar poder constituinte permanente (hipóteses impensáveis logicamente).” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 13 ed. ver., atual. e ampl. – Rio de Janeiro:Forense, 2014.p.90-91)

⁷⁵ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2009.p. 236

⁷⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.p.124.

⁷⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos teóricos e práticos**. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2008.p. 37.

⁷⁸ CF, Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

3.3 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

As bases do modelo teórico da regra matriz de incidência tributária foram desenvolvidas inicialmente por Paulo de Barros Carvalho em sua tese de doutoramento e posteriormente publicadas em livro intitulado “Teoria da Norma Jurídica”, em 1974. A partir da análise da composição das normas jurídicas, o eminente professor paulista revolucionou a Teoria do Direito Tributário ao revelar a estrutura lógica por detrás da incidência tributária e contribuir para a valorização do conseqüente da norma como fator determinante para a completa compreensão do fenômeno de incidência tributária, em oposição à “Escola de glorificação do fato gerador”⁷⁹.

Carvalho percebeu que o legislador, ao selecionar fatos da vida sob os quais deve incidir tributos, utiliza-se sempre de um modelo bimembre, composto por uma hipótese e o seu conseqüente. É dizer, na construção lógico-jurídica de regras de incidência há sempre uma proposição implicante, que descreve um fato e condiciona a proposição implicada, que é, por sua vez, efeito da primeira proposição⁸⁰. Ocorrendo a hipótese, haverá necessariamente (em termos jurídicos) a ocorrência do seu efeito prescrito no conseqüente. Assim, o legislador elege fatos da vida que ostentem signos presuntivos de riqueza econômica, selecionando caracteres que permitam identificar o suporte fático sob os quais haverá a incidência de tributos⁸¹.

Na hipótese é descrito um evento que, ocorrido no mundo dos fatos, fará nascer uma obrigação tributária. É determinado pelo (a) critério material, pelo (b) critério espacial e pelo (c) critério temporal. Tais critérios auxiliarão o intérprete da lei no reconhecimento inequívoco da ocorrência de fato juridicamente relevante. Nas palavras de CARVALHO:

O critério material é o núcleo do conceito mencionado na hipótese normativa. Nele há referência a um comportamento de pessoas físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de

⁷⁹ A chamada “Escola de glorificação do fato gerador” ficou conhecida por valorizar sobremaneira o papel do antecedente da norma jurídica tributária, mitigando o papel e a relevância das conseqüências jurídicas advindas do fato gerador, bem como da relação jurídica dele decorrente.

⁸⁰ QUEIROZ, Luiz Cesar Souza de. Regra Matriz de Incidência Tributária. In: **Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2006. P. 226

⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6 ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 154-155.

tempo, de tal sorte que o isolamento desse critério, para fins cognoscitivos, é claro, antessupõe a abstração das condições de lugar e de momento estipuladas para a realização do evento. Já o critério espacial é o plexo de indicações, mesmo tácitas e latentes, que cumprem o objetivo de assinalar o lugar preciso em que a ação há de acontecer. O critério temporal, por fim, oferece elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante ocorre o fato descrito.⁸²

Conforme nos ensina o Professor Paulo de Barros Carvalho, embora não seja possível desvincular o comportamento de uma pessoa dos seus vetores espaciais e temporais (dado que toda ação ocorre necessariamente em determinado momento e local), tal abstração é necessária para melhor compreender a estrutura lógica da hipótese⁸³.

O critério material é sempre composto por um verbo pessoal de predicação incompleta, pois será a descrição de uma ação praticada por um sujeito. O critério espacial, que pode estar descrito de forma expressa ou tácita, é o *locus* da ação e não se confunde com o campo de vigência da lei: aquele refere-se ao local onde o fato deve ocorrer, este, por sua vez, ao âmbito de competência do ente responsável pela edição da norma⁸⁴. Por fim, o critério temporal revela em que instante considera-se ocorrido o fato jurídico, momento em que nasce a relação entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, credor e devedor.

A ocorrência no mundo dos fatos da hipótese, ou seja, a subsunção do fato à previsão da norma fará nascer o liame obrigacional previsto no consequente. Em se tratando de normas jurídicas de incidência tributária, o consequente será sempre o dever do contribuinte, pessoa física ou jurídica, entregar aos cofres públicos certa

⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6 ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 156.

⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 266-268

⁸⁴ O Professor Paulo de Barros Carvalho nos apresenta de modo cristalino tal diferenciação: “A análise da rega-matriz de incidência do IPTU mostra o desencontro, com precisão geométrica. O tributo grava, privativamente, os imóveis localizados dentro do perímetro urbano do Município. Inobstante isso, a lei municipal funde sua eficácia por toda a extensão do território correspondente, atingindo as zonas rurais, excluídas do impacto tributário.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 271).

quantia em dinheiro⁸⁵, ou seja, o dever de pagar tributo. A relação jurídica estabelecida é então descrita através do (a) critério pessoal e do (b) critério quantitativo.

O critério pessoal informa os sujeitos passivo e ativo que compõem a relação jurídico-tributária, enquanto o critério quantitativo descreve o *quantum* devido, através da indicação da base de cálculo e alíquota.

Da completa identidade entre os critérios descritos na hipótese e o fato da vida material, nascerá o direito subjetivo do Estado de receber determinada quantia em dinheiro do sujeito passivo, denominado, a partir daí, contribuinte ou responsável tributário.

Toda norma de incidência tributária pode ser sistematizada a partir do esquema lógico da regra-matriz, formado pela relação deôntica entre a hipótese e o consequente. Importa salientar, contudo, que a cisão das normas de incidência tributária só pode ser feita para fins acadêmicos, visto que a hipótese e o consequente só têm significado completo quando compreendidos conjuntamente.

A necessidade de observar os critérios mínimos que constituem a hipótese e o consequente da regra-matriz de incidência tributária decorre do princípio da legalidade. Como destaca AMARO:

O conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples *autorização* do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina *in abstracto* todos os aspectos relevantes para que, *in concreto*, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se 'A' irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. Os critérios que definirão se 'A' deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público.⁸⁶

⁸⁵ TOMAZINI DE CARVALHO, Aurora. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2014. p.383

⁸⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.p.134

A partir dessa estrutura lógico-semântica é possível ao intérprete da norma jurídica de incidência tributária transpor os elementos do plano do “dever-ser”, para o plano do “ser”⁸⁷. Assim, é o intérprete que, da apreensão racional dos signos linguísticos, projetará a mensagem prevista na norma para o mundo dos fatos, fazendo nascer efetivamente as relações jurídicas previstas pelo legislador. Nas palavras de CARVALHO:

A construção da regra matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado. Sua hipótese prevê fato de conteúdo econômico, enquanto o conseqüente estatui vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico de prestar aquele objeto.⁸⁸

Outrossim, é a partir do preenchimento dos critérios da regra-matriz que o intérprete do texto legal terá a exata compreensão do evento implicador da incidência tributária e da conseqüente relação jurídica formada – razão pela qual sua compreensão será de fundamental relevância para nossos estudos.

⁸⁷ TOMAZINI DE CARVALHO, Aurora. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 377-420

⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6 ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 629.

4. O ICMS E O ISS NA CONSTITUIÇÃO E NA LEI

Compreendido os fundamentos básicos da incidência tributária, convém estudar a materialidade do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS), a fim de analisar, no capítulo seguinte, a existência ou não de subsunção do *streaming* ao critério material dos referidos impostos.

4.1 O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)

4.1.1 Critério material do ICMS

O art. 155, II da Constituição Federal dispõe que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. O referido inciso prescreve, portanto, três hipóteses distintas de incidência para o ICMS⁸⁹: (i) operações relativas à circulação de mercadorias, (ii) prestação de serviço de transporte transmunicipal e (iii) prestação de serviços de comunicação. A seguir analisaremos a materialidade do ICMS - sobretudo a (i) e a (iii), visto que mais relevantes a este trabalho - para melhor compreender os critérios utilizados pelo legislador para a incidência deste imposto estadual⁹⁰.

⁸⁹ Carrazza chama a atenção para o fato de que há ainda outras hipóteses de incidência do ICMS previstas pela Constituição, a exemplo da produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica, e a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais, afirmando que haveria “pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS”. (CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15ª ed. rev. e ampl., São Paulo: Editores Malheiros: 2011 p. 37-38). Tais hipóteses de incidência não serão por nós analisadas por fugirem demasiadamente do escopo do presente trabalho.

⁹⁰ Embora o Distrito Federal também tenha competência para instituir o ICMS, nos referiremos a exação genericamente como “imposto estadual” apenas para facilitar a comunicação. *Mutatis mutandis*, e pelos mesmos motivos, nos referiremos ao ISS como um imposto municipal, ainda que o DF também tenha poderes para instituí-lo. Não ignoramos, de qualquer modo, a importante competência tributária distrital garantida pela Constituição de 1988 (v.art. 32, CF c/c art. 147, CF c/c art. 155, CF).

4.1.2 Incidência do ICMS sobre operações de circulação de mercadorias

O primeiro critério material previsto pela Constituição Federal para a incidência do ICMS diz respeito a operações de circulação de mercadorias. Trata-se de materialidade descrita através de três substantivos igualmente importantes para a exata compreensão dos fatos jurídicos passíveis de tributação pelos estados: “operações”, “circulação” e “mercadorias”. Cada uma dessas palavras tem significado peculiar ao Direito que não devem ser desprezados pelo intérprete do texto legal.

Conforme visto no capítulo anterior, o Direito Tributário é um direito de superposição, tendo em vista que incide sobre realidades postas por outros ramos do direito⁹¹. Nesse sentido, a análise da competência tributária outorgada pela Constituição há de ser feita observando os limites semânticos das palavras utilizadas pelo legislador constituinte, conforme impõe o art. 110 do Código Tributário Nacional⁹², sob pena de se alargar ou restringir as disposições do texto supremo, recaindo-se em flagrante inconstitucionalidade.

Assim, por “operação”, elemento central para a caracterização do fato gerador do ICMS⁹³, entende-se os “atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica”⁹⁴. Revelam-se como negócios, atos jurídicos hábeis a promover a efetiva circulação de mercadorias. “Circulação”, por sua vez, é o mesmo que a transferência de titularidade:

⁹¹ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos teóricos e práticos**. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2008.p. 37.

⁹² CTN, Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

⁹³ Ataliba chega até a afirmar que “é a operação – e apenas esta – o fato tributado pelo ICMS. A circulação e a mercadoria são consequências e meros aspectos adjetivos da operação tributada. Prestam-se, tão-só, a qualificar – dentro do universo possível das operações mercantis realizáveis – aquelas que ficam sujeitas o tributo, *ex vi* de uma eficaz qualificação legislativa. Não é qualquer operação realizada que se sujeita ao ICMS. Destas, apenas poderão ser tributadas as que digam respeito à circulação atinente a uma especial categoria de bens: as mercadorias.” (ATALIBA, Geraldo. ICMS. Incorporação ao Ativo – Empresa que loca, oferece em ‘Leasing’ seus Produtos – Descabimento do ICMS. In: MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 11 ed. São Paulo: Dialética, 2009.p.13-14.)

⁹⁴ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM (operação, circulação e saída). **Revista de Direito Tributário**. Ano VII. Jul/dez 1983. Nº 25/26. São Paulo: Revista dos Tribunais.p.104.

Circular significa, para o Direito, *mudar de titular*. Se um bem ou uma mercadoria mudam de titular, *circula* para efeitos jurídicos. Convencionou-se designar por *titularidade de uma mercadoria* à circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, *sendo ou não seu proprietário* (disponibilidade jurídica). (...) não só a transferência da propriedade *stricto sensu* importa circulação. Também a mera transferência de posse a título negocial produz ‘circulação’, quando implique transferir poderes jurídicos atípicos do domínio, conferindo ao transmitido *disponibilidade jurídica* sobre a mercadoria (destaques dos autores)⁹⁵

Difere, portanto, a circulação jurídica da circulação física: aquela se perfaz com a mudança de titularidade do bem, já esta, com seu mero trânsito, deslocamento físico⁹⁶. Assim, para fins de incidência do ICMS, é necessário haver a transferência da propriedade da mercadoria ou a alteração do titular de sua posse, quando esta estiver qualificada para conferir ao novo possuidor disponibilidade jurídica sobre a mercadoria. A simples mudança física de localização do bem não é suficiente, é preciso que a coisa passe da coleção patrimonial de um sujeito para outro⁹⁷.

O último elemento formador do critério material do ICMS é o substantivo “mercadoria”, que tem seu significado jurídico atrelado umbilicalmente à atividade mercantil. Vejamos:

(...) as coisas quando objeto de atividade mercantil, por outro quando objeto de troca de ‘circulação econômica’, tornam o nome de mercadorias. *Commercium quae commutatio mercium*. A coisa, enquanto se acha na disponibilidade do industrial, que a produz, chama-se produto, mandato ou artefato; passa a ser mercadoria logo que é objeto de comércio do produtor ou do comerciante por grosso ou a retalho, que a adquire para revender a outro comerciante ou ao consumidor, deixa de ser mercadoria logo que sai da circulação comercial e se acha ao poder ou propriedade do consumidor.⁹⁸

⁹⁵ Ibidem, p. 14.

⁹⁶ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 11 ed. São Paulo: Dialética, 2009.p. 15.

⁹⁷ Nesse sentido, o STJ sumulou entendimento no sentido de que “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento da mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte” (Súmula nº 116, aprovada pela 1 S. – DJU 1 de 27.8.96, p. 2996)

⁹⁸ MENDONÇA. José Xavier Carvalho de. Tratado de Direito Comercial Brasileiro. In: MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos teóricos e práticos**. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2008.p.41.

Mercadorias são, portanto, coisas qualificadas juridicamente pela sua destinação⁹⁹, por estarem submetidas à mercancia, a um negócio jurídico de compra e venda¹⁰⁰ sob o âmbito comercial¹⁰¹, realizado por produtor, industrial, comerciante ou quem lhe faça as vezes¹⁰².

Embora tradicionalmente tenha-se vinculado a ideia de “mercadoria” a bens corpóreos, tal entendimento encontra-se ultrapassado com a previsão constitucional de incidência de ICMS sobre operações relativas a energia elétrica (art. 155, §3º, CF), bem incorpóreo¹⁰³.

Ademais, no julgamento da ADI 1945 MC/MT, o Tribunal Pleno do STF entendeu pela constitucionalidade da incidência de ICMS sobre a aquisição de softwares, bem intangível, por meio da transferência eletrônica de dados. Na oportunidade, o Ministro Gilmar Mendes ressaltou que “a mudança na realidade [em referência à internetização do comércio] afeta a interpretação do texto constitucional de alguma forma, ou vai afetar ou poderá afetar”¹⁰⁴ - posicionamento ao qual nos alinhamos, sobretudo por não ignorarmos as profundas alterações sociais verificadas após a Constituição Federal de 1988, com a popularização da internet, adaptação de “antigos” modelos de negócios jurídicos ao meio digital e o surgimento de novas relações jurídicas dentro da rede mundial de computadores¹⁰⁵.

⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6 ed. São Paulo Noeses, 2015.p.756-757.

¹⁰⁰ Conforme leciona Chiesa: “Nem sempre a transferência de um bem a terceiros por força de um contrato caracteriza-se como uma operação mercantil. Para tanto é necessário que se trate de um negócio jurídico de compra e venda de um bem corpóreo colocado *in commercium*” (CHIESA, Clélio. O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza e Aspectos Relevantes da Lei Complementar nº 116/2003. In: **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003.p.68)

¹⁰¹ José Eduardo Soares de Melo nos lembra que “os bens negociados ou transmitidos por particulares, prestadores de serviço, financeiras, etc., sem implicar mercancia, ou não transacionados com habitualidade, também apresentam natureza diversa de mercadoria” (MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 11 ed. São Paulo: Dialética, 2009.p.17)

¹⁰² CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15ª ed. rev. e ampl., São Paulo: Editores Malheiros: 2011 p. 40-44.

¹⁰³ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 11 ed. São Paulo: Dialética, 2009.p.17.

¹⁰⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1945 MC/MT, Tribunal Pleno, Brasília, DF, 11 de março de 2011. Lex: jurisprudência do STF.

¹⁰⁵ Em uma das sessões de julgamento da ADI 1945 MC/MT o Ministro Gilmar Mendes chegou a afirmar que “há esse risco, para o qual eu insisto em chamar a atenção, da possibilidade – certamente depois podemos fazer retratos mais específicos – de que determinado objeto de tributação desapareça por completo, como está acontecendo exatamente nessa área dos CDs, discos e coisas assim, e venha a ser substituído por tipo de transferência eletrônica. Já sabemos

Não defendemos, com isso, uma interpretação por analogia a fim de permitir a tributação de bens incorpóreos – o que seria indubitavelmente inconstitucional, nos termos do art. 108, §1º, do CTN¹⁰⁶ -, mas uma interpretação extensiva dos conceitos constitucionais para, respeitados os limites trazidos pelo próprio texto supremo, acolher as peculiaridades do atual momento histórico, calcado na intangibilidade dos bens negociados no comércio eletrônico.

Em síntese, haverá a incidência do ICMS quando da verificação simultânea da existência dos três elementos que compõem a hipótese material de incidência: “operação”, “circulação” e “mercadorias”. Assim, em havendo negócio jurídico regido pelo regime mercantil que importe em transferência de titularidade de coisa corpórea ou incorpórea, nascerá relação jurídica consubstanciada no dever de pagar ICMS aos cofres públicos.

A doutrina costuma, ainda, estudar a primeira hipótese de incidência do ICMS a partir da análise civilista das obrigações, sobretudo para diferenciá-la das demais materialidades do imposto que se consubstanciam na prestação de serviços. Segundo Beviláqua:

Obrigação é a relação transitória de direito, que nos constrange a dar, fazer ou não fazer alguma coisa economicamente apreciável, em proveito de alguém, que, por ato nosso, ou de alguém conosco juridicamente relacionado, ou em virtude de lei, adquiriu o direito de exigir de nós essa ação ou omissão¹⁰⁷

Obrigação é, portanto, o vínculo jurídico que impõe ao devedor uma prestação positiva ou negativa em face do credor. Divide-se tradicionalmente em obrigação de dar, fazer ou não fazer.

disso com a técnica, hoje, de fazer-se o *download*. Tanto é que já se faz esse tipo de pagamento regular por internet, com cartão de crédito e tudo mais. Então, corremos o risco, também, de esvaziamento de uma base tributária que é importante para o Estado”.

¹⁰⁶ CTN, Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; II - os princípios gerais de direito tributário; III - os princípios gerais de direito público; IV - a equidade. § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

¹⁰⁷ BEVILÁQUA, Clovis. **Direito das Obrigações**. 5 ed. rev. e acresc., Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1940.

Segundo nos ensina Pontes de Miranda, obrigações de dar compreendem aquelas em que o devedor se obriga a entregar a posse, propriedade ou outro direito ao credor¹⁰⁸. Trata-se de uma obrigação positiva em que o devedor se obriga a entregar ao credor determinado bem. É justamente essa a forma que se revestem as operações de circulação de mercadorias, em que, como vimos, uma pessoa, física ou jurídica, se obriga a entregar a outra determinada coisa, material ou imaterial, a partir de um negócio jurídico em que se altera a titularidade do bem.

4.1.3 Incidência do ICMS sobre serviços

Ainda com base na classificação civilista das obrigações, tem-se que a prestação de serviços compreende uma obrigação de fazer¹⁰⁹, entendida, segundo o magistério de Maria Helena Diniz, como aquela que “vincula o devedor à prestação de um serviço ou ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou de terceira pessoa”¹¹⁰. Trata-se de obrigação que à semelhança da obrigação de fazer, se concretiza com um ato positivo do devedor¹¹¹; porém à diferença desta não se constitui com a transferência de domínio ou de outros direitos reais relativos à coisa¹¹², mas sim com a realização de uma atividade.

A distinção entre as *obrigações de dar* e as *de fazer* deve ser traçada em vista do interesse do credor, porquanto as prestações das coisas supõem certa atividade pessoal do devedor e muitas prestações de fatos exigem dação. Nas *obrigações de dar*, o que interessa ao credor é a coisa que lhe deve ser entregue, pouco lhe importando a atividade do devedor para realizar a entrega. Nas *obrigações de fazer*, ao contrário, o fim é o aproveitamento do serviço contratado. Se assim não fosse, toda obrigação de dar seria de fazer e *vice-versa*.” (destaques do próprio autor)¹¹³

¹⁰⁸ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. Tomo XXII. 3 ed. Rio de Janeiro: Ed. Bossa. 1971.p.8.

¹⁰⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos teóricos e práticos**. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2008.p. 37.

¹¹⁰ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. 2 volume: teoria geral das obrigações;22 ed. rev. E atual. de acordo com a reforma do CPC. São Paulo: Saraiva, 2007.p.95.

¹¹¹ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. Vol II, Teoria Geral das Obrigações. 25 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p.57.

¹¹² DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. 2 volume: teoria geral das obrigações;22 ed. rev. E atual. de acordo com a reforma do CPC. São Paulo: Saraiva, 2007.p.70.

¹¹³ GOMES, Orlando. **Obrigações**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.p.48.

A ideia de prestação de serviço está ligada justamente a esse interesse do credor de ter uma atividade realizada em seu favor. É o esforço, ato humano de conteúdo imaterial (intelectual ou não), produzido onerosamente em favor de outrem¹¹⁴.

Há essencialmente dois tipos de prestação de serviços sob as quais incide ICMS: (i) transporte transmunicipal e (ii) comunicação. Nos limitaremos a tecer comentários apenas sobre a segunda hipótese de incidência, tendo em vista que o transporte intermunicipal e interestadual é assunto por demais estranho ao escopo deste trabalho.

Antes de definir o que se entende como “prestação de serviço de comunicação” é preciso, seguindo os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho diferenciá-la da simples atividade de comunicar-se:

Comunicação, entendida como vínculo que se instaura com o ciclo formado pela emissão, transmissão e recepção de mensagens, de modo intencionado ou não, apresenta enorme amplitude, verificando-se sempre que houver dois ou mais sujeitos em contingência de interação. Toda vez que alguém difundir informação, ainda que não destinada a receptor determinado (porém, determinável) e mesmo que de forma inconsciente, esse alguém estará realizando processo de comunicação. Prestar serviço de comunicação, por seu turno, consiste na atividade de colocar à disposição do usuário os meios e modos necessários à transmissão e recepção de mensagens, distinguindo-se, nessa medida, da singela realização do fato comunicacional.¹¹⁵

Destarte, haverá prestação de serviço de comunicação quando ocorrer comunicação e prestação de serviço simultaneamente, havendo uma “prestação onerosa de um serviço que viabilize a relação comunicativa”¹¹⁶. Assim, o prestador do serviço de comunicação deverá ser contratado pelo emissor da mensagem para que a transmita ao receptor. O emissor (tomador do serviço) e o prestador do serviço

¹¹⁴ BERGAMINI, Adolpho. **ICMS: análise da legislação, manifestações de administrações tributárias**. Coleção curso de tributos indiretos: v. I. São Paulo: FISCOsoft Editora. 2012.p. 137.

¹¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6 ed. São Paulo Noeses, 2015.p.768.

¹¹⁶ SALOMÃO, Marcelo Viana. O ICMS sobre a Prestação de Serviços. In: **Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos a Paulo de Barros Carvalho**. Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.p.752.

haverão de ser, portanto, sujeitos distintos, sobretudo porque não se vislumbra a prestação de serviço para si próprio¹¹⁷. Em outras palavras, só haverá a incidência de ICMS-Comunicação quando

verificar-se uma atividade em que, por força da remuneração, um indivíduo (A) forneça condições materiais a outro indivíduo (B) a fim de que este se comunique com terceira pessoa (C), funcionando como transmissor da mensagem na relação comunicacional¹¹⁸.

4.2 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS)

4.2.1 A autonomia municipal

A Constituição Federal garantiu autonomia político-administrativa aos Municípios, incluindo-os no pacto federativo desenhado em 1988. Os Municípios integram, juntamente com a União, os Estados e o Distrito Federal, a República Federativa do Brasil, sendo-lhes outorgado, dentre outras competências, a de legislar sobre assuntos de interesse local, suplementar a legislação federal e a estadual no que couber e instituir e arrecadar os tributos de sua competência (art. 30, CF). Tais atribuições, frise-se, devem ser exercidas autonomamente pelos Municípios nos exatos limites previstos na Constituição, não sendo dado a nenhum outro ente imiscuir-se sobre as vontades do legislador municipal, em respeito ao princípio da isonomia que deve nortear a relação entre os entes federados.

Dentre as competências outorgadas pela Constituição, a tributária é, a um só tempo, resultado e fonte de autonomia municipal. É dizer, o poder de instituir tributos decorre do especial *status* constitucional dado aos Municípios e, concomitantemente, é fator que propicia meios para se autogerirem através da arrecadação de receitas derivadas. Daí que a invasão de competência tributária é fenômeno que atenta gravemente o princípio federativo e a harmonia entre as

¹¹⁷ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2009.p.29.

¹¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6 ed. São Paulo Noeses, 2015.p.770.

unidades autônomas, devendo ser, por isso, violentamente sancionado – como o é¹¹⁹.

Ao fazer a repartição de competências tributárias, a Constituição dispensou aos Municípios o poder de instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (art. 156, III da CF). Em outras palavras, tem-se que, como regra, a tributação de serviços é atribuída aos Municípios, exceção compreendida apenas para os serviços de transporte transmunicipal e de comunicação, ambos de competência estadual. Não podem a União¹²⁰, o Distrito Federal e os Estados invadirem território reservado privativamente aos Municípios, sob pena de ferir-se gravemente disposição constitucional:

Raciocinar entendendo que os Estados têm competência para tributar outros serviços, estabelecida implicitamente na CF, em detrimento da competência expressa dos Municípios, é afastar uma competência expressa municipal em favor de uma competência inferida de disposição constitucional indireta, o que é repugnante a qualquer técnica jurídica, especialmente à sistemática do nosso Texto Magno. Pretender cotejar competência inferida com competência expressa, mormente para se dar prevalência àquela sobre essa, é, efetivamente, despropositado, impróprio, descabido. Convém enfatizar que esta cláusula, formulada em termos negativos, evidencia que a definição de serviço é necessariamente genérica, significativa de ‘qualquer’, sinônima, portanto, de todo serviço. Esta negativa vem excepcionalmente delimitar ‘qualquer’ significando: todo, tirante apenas os compreendidos no art. 155, II, que, como visto, são só os de transporte intermunicipal e interestadual e os de comunicação.¹²¹

¹¹⁹ “Kelsen ensina que a posição hierárquica de uma norma se mede pela importância da sanção que corresponda ao seu descumprimento; é dizer, a medida da reação da ordem jurídica em face da sua violação. Pois bem. A Constituição prescreve, como reação à violação da autonomia municipal, a intervenção federal no Estado-membro. Em outras palavras, o desrespeito à autonomia municipal é sancionado com a suspensão da autonomia do Estado-membro que a desconsidere. Trata-se de reação das mais graves, principalmente porque a autonomia dos Estados está posta como a própria essência da Federação. Efetivamente, a autonomia municipal está posta no coração da República. E esta, como se sabe é o princípio fundamental do nosso regime.” (BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2009.p.10)

¹²⁰ Exceto se por meio de sua competência extraordinária para instituir impostos, expressa no art. 154, II, da Constituição: Art. 154. A União poderá instituir: (...) II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

¹²¹ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2009.p. 39

Desse modo, a tributação de serviços é matéria reservada ampla e privativamente aos Municípios, à exceção dos serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação. Não pode, portanto, ser suprimida pela União, Estados ou Distrito Federal, em respeito à organização federativa e a harmonia que deve guiar a relação entre as unidades autônomas. Do mesmo modo, não podem os Municípios invadir a competência dos outros entes à desculpa de estarem exercendo a sua. Convém, portanto, compreender melhor a extensão do critério material do ISS, a fim de que violações e abusos de ambos os lados sejam coibidos.

4.2.2 Critério material do ISS

Segundo a teoria da regra-matriz formulada por Paulo de Barros Carvalho e estudada no capítulo anterior, o critério material da norma de incidência tributária é formado, invariavelmente, por um verbo pessoal e seu complemento. Essa é a sua estruturação básica, atômica. Ao prever o ISS, no entanto, a Constituição dispôs laconicamente que “compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar” (art. 156, III, CF), sem explicitar o verbo que teria seu sentido complementado pelo substantivo “serviços”. Poderia a inexistência de verbo na formação da hipótese do ISS significar a outorga irrestrita de poder aos Municípios? Gustavo da Silva Amaral, abalizado pela jurisprudência do STF, entende que não, respondendo a tal questionamento com irretocável clareza:

Apenas quem realiza a prestação do serviço revela a *capacidade contributiva* para suportar o ISS. O aspecto econômico relativo à prestação denuncia o sentido do constituinte que, sem técnica, deixou de enunciar o verbo ‘prestar’ antes do vocábulo ‘serviço’. O próprio Supremo Tribunal Federal já se pronunciou sobre isso e atestou que ‘... somente a prestação de serviços, envolvido na via direta do esforço humano, é fato gerador do tributo em comento’. (...) Não teria menor sentido imaginar que nossa constituição, rígida, preocupada em delimitar detalhadamente as competências tributárias de cada ente, deixasse ao talante do legislador infraconstitucional ‘suprir tal lacuna’ como quisesse. Fosse assim, o legislador infraconstitucional poderia criar inúmeras materialidades, ficando com carta branca para poder colher do incontável número de possibilidades, aquelas que ele considerasse oportuna, sem nem

mesmo ter de abrir mão de outras materialidades. Ou seja, poder-se-ia tributar, ao mesmo tempo, a 'fruição de serviço', seu 'consumo', sua mera 'contratação' etc. Estaríamos diante da única 'materialidade' constitucional que funcionaria como um curinga nas mãos do legislador que, efetivamente, o jogaria em mesa, sempre que o considerasse oportuno, exercendo sua competência quase que sem qualquer balizamento material constitucional.¹²²

É, portanto, a prestação de serviço o cerne de materialidade da hipótese de incidência do ISS¹²³ porquanto reveladora da capacidade contributiva de seu agente. O próprio art. 1º da Lei Complementar 116/2003 explicita isso:

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

Porém é preciso mais. Tal prestação deve ser, ainda, habitual¹²⁴, exprimindo comportamento que se reitera no tempo e no espaço. Ademais, é necessária a efetividade¹²⁵ da prestação, visto que o Direito lida com fatos e não com a mera

¹²² AMARAL, Gustavo da Silva. ISS – Materialidade de sua Incidência. In: **Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos a Paulo de Barros Carvalho**. Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.p. 485-486)

¹²³ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos teóricos e práticos**. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2008.p. 37. No mesmo sentido entendem Aires F. Barreto (BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2009.p.31) e Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6 ed. São Paulo Noeses, 2015.p.792-795)

¹²⁴ Quanto ao sentido da habitualidade, Professor Paulo de Barros faz importantes considerações: “É no exame de cada caso, perlustrando evento por evento, que podemos concluir pela existência de comportamentos habituais. Em exemplário formado ao propósito, se um mecânico abre sua oficina e presta o primeiro serviço, imediatamente saberemos dizer que aquele ato, embora isolado tem assomos de habitualidade. Por outro lado, ressalva-se, entretanto, que se alguém, não registrado como profissional autônomo, presta serviços, com ou sem estabelecimento fixo, seus atos hão de ter-se da mesma forma por habituais, dada a reiteração, a continuidade e a frequência que a eles imprimiu.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6 ed. São Paulo Noeses, 2015.p.801)

¹²⁵ Maurício Cezar Araújo Fortes nos lembra que a disponibilização do serviço, quando remunerada, constitui também hipótese de incidência do ISS: “(...) a disponibilidade do serviço é considerada serviço efetivo. Mas ressalte-se: a disponibilidade remunerada é o que equivale à efetiva prestação. Por exemplo: se um indivíduo contrata uma empresa de vigilância para manter à sua disposição serviço de escolta armada, existe a prestação de serviço se a remuneração for devida independentemente de sua utilização, ou seja, se a disponibilização do serviço for remunerada. Se o serviço tiver disponível, no sentido de poder ser prestado, mas a retribuição do tomador só estiver

potencialidade, bem como a bilateralidade sem subordinação, dado que os serviços prestados a si próprio não possuem natureza econômica e o vínculo empregatício exclui a incidência do ISS¹²⁶.

Nas palavras de Marçal Justen Filho, o critério material do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é a:

Prestação de utilidade (material ou não) de qualquer natureza, efetuada sob regime de Direito privado, mas não sob regime trabalhista, qualificável juridicamente como execução de obrigação de fazer, decorrente de um contrato bilateral¹²⁷

Delineado os principais aspectos da materialidade do ISS, faz-se necessário nos ater mais detidamente sobre o conceito do seu núcleo substantivo de incidência: serviços.

A palavra “serviço” possui diversos significados na língua portuguesa. Em rápida pesquisa ao dicionário *Michaelis* verificamos a existência de exatamente trinta denotações do vocábulo¹²⁸. Para o direito, no entanto, não se concebe essa

prevista nos casos em que ocorrer sua efetiva prestação, não há atividade equivalente à prestação, pois o prestador não está, assim como ocorre no contrato de trabalho, aguardando ordens. Além disso, não há remuneração, o que impossibilita a incidência do imposto, dado inexistir base de cálculo.” (FORTES, Maurício Cezar Araújo. **A regra-matriz de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza**. 2009. 219f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito; Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.p.47)

¹²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6 ed. São Paulo Noeses, 2015.p.793-794.

¹²⁷ FILHO, Marçal Justen. O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-lei n. 406. **Revista Dialética de Direito Tributário**, vol. 3, São Paulo, 1995.p.66.

¹²⁸ Ser-vi-ço. sm.1 Ato ou efeito de servir. 2 Estado, emprego ou ocupação de quem é criado ou doméstico. 3 Estado de quem trabalha por salário. 4 Exercício, função ou trabalho do que serve. 5 Desempenho de funções públicas, quer civis quer militares. 6 Execução de trabalho ou desempenho de função ordenados ou pagos por outrem. 7 Ato ou ação útil aos interesses de alguém; favor, obséquio. 8 Período em que o empregado está a serviço do empregador; disposição: Estamos a serviço da empresa telefônica. 9 Lugar por onde se passa; passagem, serventia. 10 Local de trabalho; emprego. “Miguel de Tal, quarenta anos, casado, foguista, largou o serviço às 10 e meia” (DT). 11 LITURG Celebração de um ofício divino. 12 Fornecimento de comodidades como transporte de correspondência, telefone, telégrafo etc. 13 Conjunto de peças (pratos, travessas, xícaras etc.) usadas à mesa durante determinadas refeições; aparelho. 14 Nome que no fabrico de rendas se dá ao lavor. 15 REG (BA, MG) Lugar onde são exploradas jazidas de ouro ou diamante. 16 OCULT Feitiçaria por encomenda; feitiço. 17 O último dos parceiros que serve a pela. 18 Vaso onde se despejam os excrementos. 19 ANT Tributo pago pelo vassalo. 20 COLOQ Ação ilícita como furtar, brigar, matar etc. 21 Aquilo que é servido numa reunião ou numa recepção, incluindo bebidas, canapés, pratos quentes etc. 22 Modo de servir os clientes em um restaurante, hotel etc.: O hotel é

variedade de significações, sob pena do vocábulo se revestir em termo por demais aberto, indeterminado e inútil a explicar o objeto a respeito do qual se refere.

À ciência jurídica importa apenas um significado da palavra “serviço” que é justamente o sentido atribuído pela Constituição: ato ou conduta humana. Para fins de incidência tributária, serviço é o ato ou conduta humana qualificada pela habitualidade, pelo valor econômico e por estar voltado a terceira pessoa:

É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem. O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros. Não é esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiros. (...) O conceito de serviço supõe uma relação com outra pessoa, a quem se serve. Efetivamente, se é possível dizer-se que se fez um trabalho ‘para si mesmo’, não o é afirmar-se que se prestou serviço ‘a si próprio’. Em outras palavras, pode haver trabalho, sem que haja relação jurídica, mas só haverá serviço no bojo de uma relação jurídica. Num primeiro momento, pode-se conceituar serviço como todo o esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa (em favor de outrem). Assim, o gênero trabalho é esforço humano (em seu próprio favor ou no de terceiros) e a espécie serviço é apenas o esforço humano desenvolvido em benefício de terceiros¹²⁹

Serviço pressupõe, portanto, a existência de ao menos dois sujeitos: um que realize o esforço humano e outro que receba o resultado da conduta, do fazer. Já o imposto municipal só incidirá quando esse esforço humano decorrer do ajuste de vontades, regido pelo direito privado, e tiver como contraprestação valores a título de remuneração do prestador do serviço:

confortável, mas o serviço é péssimo. 23 Percentual que se paga sobre a conta em restaurantes, hotéis etc., destinado à gratificação do pessoal. 24 Aquilo que, num restaurante, é servido antes da refeição principal (em geral, pão, manteiga e antepastos diversos). 25 Nome dado a certas repartições públicas. 26 ESP Em alguns esportes, como tênis, tênis de mesa e voleibol, golpe que se dá na bola para iniciar o jogo ou na disputa de um ponto; saque. 27 Ação considerada de grande relevância: Ganhou inúmeros prêmios pelos serviços prestados à causa indígena. 28 INFORM Função oferecida por um dispositivo. 29 O trabalho que o garçom realiza em um restaurante. 30 Local em hospital público ou privado que se destina a diagnóstico e tratamento de doentes e que pode também ser usado em aulas de graduação e pós-graduação. Disponível em: < <http://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/servi%C3%A7o/> > Acesso em: 03 jan 2018.

¹²⁹ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2009.p.29

Só será possível a incidência do ISS se houver negócio jurídico mediante o qual uma das partes se obrigue a praticar certa atividade, de natureza física ou intelectual, recebendo, em troca, remuneração. Por outro ângulo, a incidência do ISS pressupõe atuação decorrente do dever de fazer algo até então inexistente, não sendo exigível quando se tratar de obrigação que imponha a mera entrega, permanente ou temporária, de algo que já existe.¹³⁰

Em apertada síntese, a prestação de serviço se identifica com uma obrigação de fazer, no sentido de que o núcleo da materialidade se perfaz com uma atividade, um ato humano. Ademais, tal atividade deve ser exercida em decorrência de um negócio jurídico, para benefício de terceiro, com contraprestação econômica, e regida pelas regras de direito privado.

4.2.3 O papel da Lei Complementar

Outro importante ponto a ser destacado sobre o ISS diz respeito ao exato sentido que se deve extrair da expressão “definidos em lei complementar”, constante no inciso III, do artigo 156 da CF. Se, como vimos, os Municípios são unidades autônomas, e retiram da própria Constituição suas competências, haveria o texto supremo arrefecido a competência tributária municipal, impondo ao Congresso Nacional, e não à Câmara dos Vereadores, o dever de definir os serviços tributáveis¹³¹? Estaria, portanto, a Constituição mitigando o poder por ela mesmo outorgado? A resposta doutrinária a tais questionamentos depende do entendimento que se tem a respeito do papel da lei complementar no Direito Tributário.

¹³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6 ed. São Paulo Noeses, 2015.p.795.

¹³¹ “Relembramos que o Município é pessoa política, dotada de ampla autonomia. Ora, se o Município é autônomo e se sua autonomia é assegurada principalmente com a decretação e arrecadação dos tributos de sua competência (art. 30, III, da CF), já vemos que o campo do ISS não pode ter suas dimensões aumentadas, diminuídas ou, muito menos, anuladas por lei complementar. Senão estaremos implicitamente aceitado que é o Congresso Nacional, por meio de lei complementar, que confere aos Municípios competências para que tributem serviços de qualquer natureza” (CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.p.851-852 .In: HOFFMAN, Susy Gomes. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. **Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos a Paulo de Barros Carvalho**. Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.p.509)

Segundo a corrente dicotômica, a lei complementar teria por função apenas dispor sobre conflito de competência e limitações ao poder de tributar. Dessa forma se asseguraria a autonomia dos Municípios porquanto não seria dado ao legislador federal definir, dentre os serviços não vedados pela Constituição, quais seriam suscetíveis de sofrer a incidência do ISS. Nas palavras de Aires F. Barreto:

É clássica a frase de Rui Barbosa, segundo a qual a Constituição ‘não retira com a mão direita aquilo que deu com a mão esquerda’. Admitir que os ‘serviços de qualquer natureza’ é que haverão de ser definidos importa *contradictio in terminis*. Se são de qualquer natureza, prescindem de definição; se são definidos, não serão jamais os de qualquer natureza, mas, sim, os definidos.¹³²

É nesse sentido que a doutrina que se filia à corrente dicotômica entende em sua maioria que o legislador municipal não está adstrito aos serviços listados na lei complementar¹³³. A lista de serviços deveria ser entendida, portanto, como um mero elenco exemplificativo dos serviços tributáveis pelo ISS¹³⁴.

¹³² BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2009.p.42

¹³³ “Ora, a competência tributária é de natureza constitucional e o texto constitucional ao atribuí-la, especialmente em relação aos impostos, o faz de forma plena, não deixando margens para que o legislador infraconstitucional altere tal competência. Além do mais, como verificamos, o próprio texto constitucional indica os temas que serão tratados pelo legislador constitucional no caso do ISS, de tal modo que não podemos aceitar que o legislador federal interfira na competência tributária do legislador municipal a fim de indicar os aspectos da regra-matriz de incidência tributária (...) entendemos que, sob pena de ser ferida a Federação e a autonomia dos Municípios, o legislador municipal somente está vinculado à legislação federal do ISS, quando essa está dispondo sobre conflitos de competência em matéria tributária e regulando as limitações ao poder de tributar já indicadas na Constituição” (HOFFMAN, Susy Gomes. **O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos a Paulo de Barros Carvalho**. Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.p. 503-504). No mesmo sentido CHIESA: “Entendemos que os Municípios podem instituir o ISSQN sobre toda e qualquer prestação de serviço, exceto as que a Constituição afastou de sua competência, independentemente de estarem ou não previstas na lista de serviços veiculada pela lei complementar. A competência dos Municípios, excepcionadas as hipóteses previstas no texto constitucional, é plena.” (CHIESA, Clélio. **O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza e Aspectos Relevantes da Lei Complementar nº 116/2003. O ISS e a LC 116**. Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2003.p.54)

¹³⁴ “Por isso pensamos que a missão do legislador sob a Constituição de 88, já que o dispositivo em análise fala em ‘serviços definidos em lei complementar’, não se voltaria a fazer lista taxativa. Teria por meta, tão somente, legislar para evitar conflitos de competências entre as pessoas políticas (at. 146, I, CF). Nesse caso, conviria que a lista fosse *exemplificativa (numerus apertus)* para evitar o defeito de restringir, contra a Constituição, a competência do município.” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 13ª ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2014.p.345)

Ao revés, a corrente tricotômica entende que além das funções supracitadas, caberia à lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário¹³⁵. Parte-se do pressuposto de que haveria uma ordem jurídica federal e uma ordem jurídica nacional, distintas e inconfundíveis: a primeira vincularia apenas a União, já a segunda, além da União, vincularia os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Esclarece José Afonso da Silva:

O território da União abrange todo o território físico estatal. O Estado, chamado República Federativa do Brasil, entidade do Direito das Gentes, e a União, entidade de Direito Constitucional, têm o mesmo domínio territorial físico. Mas, em sentido jurídico, o território estatal brasileiro, o território como âmbito de validade da ordem jurídica do Estado federal, é mais amplo do que o território da União. Quer dizer, a ordem jurídica do Estado federal – da República Federativa do Brasil – é mais do que a ordem federativa da União, porquanto abrange também as ordens jurídicas particulares das unidades regionais e locais autônomas. Ora, a ordem jurídica da União difere das ordens jurídicas dos Estados federados e dos Municípios.¹³⁶

Outrossim, entende-se serem dois os destinatários do art. 156, III, da Constituição: de um lado o legislador municipal, para o qual a Carta Magna permite a tributação dos serviços que não constituem competência dos Estados, e de outro o legislador nacional, o qual estaria autorizado a listar os serviços passíveis de tributação pelos Municípios¹³⁷. Nesse sentido, não haveria invasão de competência ou inobservância da autonomia Municipal, uma vez que a ordem jurídica nacional não se confunde com a ordem jurídica federal, embora ambas sejam normatizadas pela mesma autoridade, a saber: o Congresso Nacional¹³⁸.

¹³⁵ POÇAS, Fernando Augusto Ferrante. **O ISS, a Lei Complementar 116/03 e o princípio da legalidade**. In: **Impostos Sobre Serviços – De acordo com a Lei Complementar 116/03**. São Paulo; Quartier Latin, 2014.p.21-29.

¹³⁶ DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 37 ed. São Paulo: Malheiros, 2014.p.497

¹³⁷ BORGES, José Souto Maior. Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir ISS (do Decreto-lei n. 406/68 à LC n. 116/2003) (à memória de Geraldo Ataliba). **ISS na Lei complementar 116/2003 e na Constituição**. Organizador: Helen Taveira Tôres. Barueri: Manole, 2004.p.17.

¹³⁸ “Essa é a razão pela qual a distinção dos atos normativos federais e nacionais não se faz por meio do exame da autoridade que os expediu, mas pelo seu conteúdo: se de interesse da pessoa política de direito interno denominada União, trata-se de ‘norma federal’; se relevante para todo País, está-se diante de ‘norma nacional’. Quanto aos efeitos, diferenciam-se pelo fato de que a norma federal

É partindo dessa diferença entre sistema nacional e sistema federal que os Tribunais Superiores pacificaram o entendimento de que “É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos”¹³⁹. Alinhamo-nos a tal posicionamento, interpretando o art. 146 da CF no sentido de autorizar o legislador a editar normas gerais em matéria tributária, de forma a regular a ordem jurídica nacional:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Predomina na doutrina e jurisprudência o entendimento de que os serviços passíveis de tributação pelos Municípios são aqueles expressamente listados de forma denotativa em lei complementar, seja na Lei Complementar nº 116/2003, seja no Decreto-lei 406/1968, dado que este foi recepcionado pela Constituição de 1988

vincula apenas o aparelho administrativo a União, ao passo que a nacional, não obstante editada pela mesma autoridade, atinge também Estados, Distrito Federal e Municípios.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6 ed. São Paulo: Noeses, 2015. p.796).

¹³⁹ RE 361829 RJ, 2ª T., Rel. Min. Carlos Velloso, j. 13-12-2005, DJ de 24-2-2006. No mesmo sentido entende o STJ: AgRg no Ag 639.026/MG, 1ª T., Rel. Min. José Delgado, j. em 8-3-2005, DJ de 18-4-2005, p.222.

com *status* de lei complementar. Ademais, é autorizada a interpretação ampla dos itens, mas vedada a analogia.

Assim, os Municípios estão autorizados a tributar apenas os serviços que, a um só tempo, (i) sejam efetivamente serviço, (ii) não se configurem como transporte intermunicipal ou interestadual e serviço de comunicação e (iii) estejam listados na Lei Complementar 116/03 ou no Decreto-lei 406/67, independentemente da denominação dada¹⁴⁰. Será, portanto, inconstitucional a lei municipal que preveja a incidência de ISS sem observar tais pressupostos.

¹⁴⁰ LC 116/03, Art.1º, § 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

5. CONFLITO DE COMPETÊNCIA NA TRIBUTAÇÃO DE *STREAMING*

5.1 O ITEM 1.09 DA LC Nº 116/03 E O CONVÊNIO ICMS Nº 106/17

A partir de abril de 2018¹⁴¹, passam a produzir efeitos no ordenamento jurídico brasileiro duas normas aparentemente incompatíveis entre si: o item 1.09 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 e o Convênio ICMS nº 106/17.

A Lei Complementar nº 157/16, conhecida como “Reforma do ISS”, incluiu o item 1.09 à Lei Complementar nº 116/03, adicionando à lista de serviços tributáveis pelo ISS a:

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

O novo item prevê a tributação pelo ISS da disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, por considera-la como um serviço – e um serviço distinto da prestação de serviço de comunicação e transporte transmunicipal. Em outras palavras, situa no âmbito de competência dos Municípios a tributação da tecnologia *streaming*.

Atentos a isso, diversos Municípios, tais como Salvador¹⁴², São Paulo¹⁴³, Rio de Janeiro¹⁴⁴, Porto Alegre¹⁴⁵, Recife¹⁴⁶, Fortaleza¹⁴⁷, Cuiabá¹⁴⁸, dentre outros,

¹⁴¹ O Convênio ICMS nº 106/17 começará a produzir efeitos, nos termos de sua cláusula sétima, a partir do primeiro dia do sexto mês subsequente ao da sua publicação. Tendo em vista que o Convênio foi publicado em 05/10/17, tem-se que o início da sua produção de efeitos se dará em 01/04/2018. Por outro lado, o item 1.09 da LC nº 116/03, incluído pela LC nº 157/17 em 29 de dezembro de 2016, está apto a produzir efeitos a partir da edição das respectivas leis municipais, respeitadas as anterioridades anual e nonagesimal.

¹⁴² Lei Municipal nº 9.279/17, publicada em 29 de setembro de 2017.

¹⁴³ Lei Municipal nº 16.757/17, publicado em 15 de novembro de 2017.

¹⁴⁴ Lei Municipal nº 6.263/17, publicada em 16 de outubro de 2017.

¹⁴⁵ Lei Complementar nº 809/16, publicada em 29 de dezembro de 2016.

¹⁴⁶ Lei Municipal nº 18.356/17, publicada em 20 de julho de 2017.

¹⁴⁷ Lei Complementar nº 241/17, publicada em 29 de novembro de 2017.

¹⁴⁸ Lei Complementar nº 435/17, publicada em 27 de setembro de 2017.

editaram leis para incluir o item 1.09 à lista de serviços tributados¹⁴⁹. A cidade de São Paulo, aliás, já entendia pela incidência de ISS sobre *streaming* antes mesmo da inclusão do item 1.09, enquadrando-o no item 1.05 da Lei Complementar nº 116/03: licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação¹⁵⁰.

Paralelamente, em 5 de outubro de 2017, o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ¹⁵¹ publicou o Convênio ICMS nº 106/17, ratificado nacionalmente em 26 de outubro de 2017, que disciplinou os procedimentos de cobrança de ICMS sobre os chamados bens e mercadorias digitais:

Cláusula primeira. As operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio.

A edição do Convênio acendeu a discussão sobre a possibilidade de cobrança de ICMS sobre o *streaming*, tratando a tecnologia não como um serviço, mas sim como uma mercadoria.

São Paulo foi o primeiro estado a seguir as disposições do Convênio com a edição do Decreto 63.099, de 22 de dezembro de 2017, que prevê a incidência do ICMS sobre “o site ou a plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados”.

O comportamento dos fiscos estaduais e municipais revela a ânsia dos entes em tributar o *streaming* a qualquer custo e sob qualquer justificativa, independentemente da verificação da real natureza jurídica da tecnologia e das previsões – e limites – trazidos pela Constituição. Mas, afinal, seria o *streaming* um serviço ou uma mercadoria?

¹⁴⁹ Em respeito à estrita legalidade, é necessário que os serviços previstos na Lei Complementar nº 116/03 também estejam mencionados nas lei municipais dos respectivos entes tributantes.

¹⁵⁰ Solução de Consulta SF/DEJUG nº 65, de 6 de dezembro de 2012, e Parecer Normativo SF nº 1, de 18 de julho de 2017.

¹⁵¹ O CONFAZ integra o Ministério da Fazenda e tem, dentre as suas competências, a celebração de convênios para concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS, unificado a política dos estados quanto ao referido tributo a fim de evitar a chamada guerra fiscal.

5.2 STREAMING: UM SERVIÇO OU UMA MERCADORIA?

O *streaming* é uma tecnologia utilizada para a transmissão de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e textos, que possibilita a visualização ou escuta dos dados de forma quase que instantânea, enquanto estão sendo transferidos. O conteúdo é disponibilizado sem que haja a necessidade de gravação no dispositivo eletrônico receptor, uma vez que os dados ficam armazenados na “nuvem”, sendo atualmente uma das principais formas de compartilhamento de informações no meio digital. Em síntese: com o *streaming*, o emissor transmite o conteúdo ao receptor, permitindo a sua visualização ou escuta por período de tempo determinado, sem transferir-lhe, contudo, a titularidade dos direitos atinentes ao conteúdo disponibilizado. Constitui, em linguagem forense, em um licenciamento de bens móveis.

Conforme vimos no capítulo segundo, por meio do streaming são disponibilizados dados de áudio e vídeo pela rede mundial de computadores. Tais conteúdos, por serem exteriorização da capacidade inventiva do homem, são protegidos pelos direitos de propriedade intelectual.

Nos termos da Convenção que instituiu a Organização Mundial da Propriedade Intelectual, define-se “propriedade intelectual” através uma lista exhaustiva dos direitos que a compõem:

Art. 2º. Para os fins da presente Convenção, entende-se por: (...) viii) Propriedade intelectual, os direitos relativos: Às obras literárias, artísticas e científicas, Às interpretações dos artistas intérpretes e às execuções dos artistas executantes, aos fonogramas e às emissões de radiodifusão, Às invenções em todos os domínios da actividade humana, Às descobertas científicas, Aos desenhos e modelos industriais, Às marcas industriais, comerciais e de serviço, bem como às firmas comerciais e denominações comerciais, À protecção contra a concorrência desleal, e todos os outros direitos inerentes à actividade intelectual nos domínios industrial, científico, literário e artístico.

Trata-se, em última instância, do ramo do direito que protege as criações do espírito humano, dentre os quais o direito do autor, compreendido em obras literárias, artísticas, científicas, audiovisuais, fonográficas, cinematográficas, dentre

outras¹⁵². Em apertada síntese, o direito do autor – entendido à luz do direito brasileiro como bem móvel¹⁵³ - protege os frutos da criatividade humana que tenham sido exteriorizadas por qualquer meio que seja¹⁵⁴, independentemente da existência de registro formal¹⁵⁵.

Diz-se autor a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica podendo a proteção concedida ao autor ser aplicada às pessoas jurídicas¹⁵⁶. É dizer, embora pessoas jurídicas não sejam capazes de conceber tais obras - uma vez que são típicas da criatividade humana -, podem titularizar os direitos de autor dela decorrentes, em caso de transferência voluntária feita pelo seu criador.

Ressalta-se que o direito do autor tem natureza dúplice. De um lado, o direito moral, entendido como o reflexo da própria individualidade do autor na obra. De outro, o direito patrimonial, decorrente da exploração econômica do bem, enquanto produto cultural, cabendo ao seu detentor direito exclusivo de utilizar, fruir e dispor da obra literária, artística ou científica¹⁵⁷. Apenas esse último é passível de transação.

¹⁵² O art. 7º da Lei nº 9.610/98 (Lei de Direitos Autorais) elenca, exemplificativamente, as obras protegidas pelo direito do autor: Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como: I - os textos de obras literárias, artísticas ou científicas; II - as conferências, alocações, sermões e outras obras da mesma natureza; III - as obras dramáticas e dramático-musicais; IV - as obras coreográficas e pantomímicas, cuja execução cênica se fixe por escrito ou por outra qualquer forma; V - as composições musicais, tenham ou não letra; VI - as obras audiovisuais, sonorizadas ou não, inclusive as cinematográficas; VII - as obras fotográficas e as produzidas por qualquer processo análogo ao da fotografia; VIII - as obras de desenho, pintura, gravura, escultura, litografia e arte cinética; IX - as ilustrações, cartas geográficas e outras obras da mesma natureza; X - os projetos, esboços e obras plásticas concernentes à geografia, engenharia, topografia, arquitetura, paisagismo, cenografia e ciência; XI - as adaptações, traduções e outras transformações de obras originais, apresentadas como criação intelectual nova; XII - os programas de computador; XIII - as coletâneas ou compilações, antologias, enciclopédias, dicionários, bases de dados e outras obras, que, por sua seleção, organização ou disposição de seu conteúdo, constituam uma criação intelectual.

¹⁵³ Lei nº 9.610. Art. 3º Os direitos autorais reputam-se, para os efeitos legais, bens móveis.

¹⁵⁴ PARANAGUÁ, Pedro; BRANCO, Sérgio. **Direitos Autorais**. Série FGV Jurídica. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.p.23.

¹⁵⁵ Lei nº 9.610/98, art. 18. A proteção aos direitos de que trata esta Lei independe de registro.

¹⁵⁶ Lei nº 9.610/98, art. 11. Autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica. Parágrafo único. A proteção concedida ao autor poderá aplicar-se às pessoas jurídicas nos casos previstos nesta Lei.

¹⁵⁷ Lei nº 9.610/98, art. 28. Cabe ao autor o direito exclusivo de utilizar, fruir e dispor da obra literária, artística ou científica.

As pessoas jurídicas que disponibilizam conteúdo por meio do *streaming* titularizam os direitos de autor, na modalidade direito patrimonial, das músicas, filmes, documentários, séries, programas de TV, etc, que disponibilizam. Nesse sentido, têm a prerrogativa de pactuar com terceiros negócios jurídicos cujo objeto sejam esses bens culturais.

Assim, empresas como *Netflix* e *Spotify* disponibilizam temporariamente os dados de áudio e vídeo por meio do *streaming*, sendo para isso remuneradas, permanecendo, todavia, com a titularidade dos direitos autorais do conteúdo transmitido. Por outro lado, ao contratar determinado *streaming* de música ou vídeo, o usuário, através de uma contrapartida em dinheiro, reveste-se no direito de ter acesso a conteúdos protegidos pelo direito do autor, durante determinado período de tempo, sem, contudo, ter disponibilidade jurídica sobre o conteúdo. Por tratar-se de uma cessão do direito de uso temporária, por meio de remuneração e sem que haja a transferência de titularidade, entende-se que o negócio jurídico firmado traduz-se como uma licença ou autorização do direito de utilizar tais bens.

Para efeitos didáticos, observa-se que o contrato de licenciamento é bastante similar ao de locação de bens materiais¹⁵⁸, na modalidade cessão de uso¹⁵⁹. Conforme sintetiza Orlando Gomes, a locação é um “contrato cuja causa é proporcionar a alguém o uso e o gozo temporários de uma coisa restituível, em troca de retribuição pecuniária”¹⁶⁰. Ao locar determinado bem, transfere-se temporariamente a posse direta ao locatário; conservando o locador (titular do direito de uso e fruição) a posse indireta¹⁶¹ do bem¹⁶². Há, portanto, um evidente paralelo

¹⁵⁸ BARBOSA, Denis Borges. **Dos usos consentidos da marca por terceiros**. Disponível em: < http://www.denisbarbosa.addr.com/arquivos/200/propriedade/usos_consentidos_marca.pdf > Acesso em: 05 de janeiro de 2018.

¹⁵⁹ Conforme nos ensina Fábio Ulhoa Coelho: “O objeto do contrato de locação pode ser apenas o uso (locação para fins residenciais sem autorização para sublocação), somente a fruição (locação para fins não residenciais) ou os dois (locação mista ou para fins residenciais em que se admite a sublocação)” (COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil: contratos**, volume 3. 8 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 165.)

¹⁶⁰ GOMES, Orlando. **Contratos**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.p. 329-330. No mesmo sentido, Caio Mário: “locação é o contrato pelo qual uma pessoa se obriga a ceder temporariamente o uso e o gozo de uma coisa não fungível, mediante certa remuneração.” (PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. Vol III. Contratos. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 235).

¹⁶¹ Segundo nos ensina Orlando Gomes, baseado na bipartição da posse proposta por Ihering, “Posse direta é a que tem o não proprietário a quem cabe o exercício de uma das faculdades do domínio, por força de obrigação, ou de direito. Posse indireta, a que o proprietário conserva quando

entre os dois tipos de negócios jurídicos, em que o interesse do contratante é, precipuamente, a utilização temporária do bem.

Ao se pronunciar sobre a constitucionalidade do item 79 do Decreto-Lei 406/68, que previa a incidência de ISS sobre locação de bens móveis, o Supremo Tribunal Federal entendeu que tais contratos se consubstanciam em uma obrigação de dar e não de fazer, tendo em vista que a essência do negócio jurídico é a entrega de coisa não fungível, concluindo pela impossibilidade de incidência do imposto municipal¹⁶³. Nesse sentido, foi editada a súmula vinculante nº 31, segundo a qual “é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

Ora, conforme esclarece o art. 565 do Código Civil, a finalidade do negócio de locação é a cessão do uso e gozo da coisa¹⁶⁴. Quem loca está interessado em obter a posse direta do bem por determinado período de tempo. Aliás, uma das principais obrigações do locador é justamente a entrega da coisa locada¹⁶⁵, configurando, portanto, uma obrigação de dar.

À semelhança, nos contratos de licenciamento ou de cessão do direito de uso de *streaming* de áudio ou vídeo, o usuário almeja a mera disponibilização temporária de determinados bens imateriais, não havendo um fazer, apenas um dar. Por esse motivo, impossível a incidência do ISS, dado inexistir serviço a ser tributado.

se demite, temporariamente, de um dos direitos elementares do domínio, cedido a outrem seu exercício. (...) A bipartição da posse só se verifica quando a coisa pertencente a alguém é entregue a outra pessoa para que a utilize. A figura do possuidor indireto surge somente quando a coisa se encontra no poder dessa pessoa. Não basta, porém. Necessário, ainda, que entre os dois se tenha estabelecido relação jurídica constitutiva da posse direta. Esse vínculo pode nascer no terreno do Direito das Coisas, do Direito das Obrigações, do Direito das Sucessões e do Direito de Família. A coisa é entregue a quem vai possuí-la diretamente como decorrência da relação jurídica que lhe atribui o direito, ou a obrigação, de detê-la. O locatário, por exemplo, adquire o direito de possuir a coisa locada, para usá-la, em consequência do contrato de locação.” (GOMES, Orlando. **Direitos Reais**. 21 ed. rev. e atual. por Luiz Edson Fachin. Rio de Janeiro: Forense, 2012.p. 55 – 59).

¹⁶² COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil: contratos**, volume 3. 8 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 166.

¹⁶³ Refere-se ao RE 116.121 – 3 SP.

¹⁶⁴ Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406/02), art. 565. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.

¹⁶⁵ GOMES, Orlando. **Contratos**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.p. 338.

Outrossim, embora presente uma obrigação de dar, não se vislumbra a ocorrência da materialidade do ICMS. Isso porque não há que se falar na existência de uma mercadoria, entendida como bem móvel sujeito à mercancia¹⁶⁶. Há, é verdade, bem móvel (o direito do autor) no negócio jurídico firmado - e bem móvel passível, em tese, de ser tributado pelo ICMS, visto que a imaterialidade não inibe a incidência do imposto estadual. Porém, tal bem não se caracteriza como uma mercadoria, por não estar destinado à venda, ao comércio.

Ademais, não há operação de circulação do bem, uma vez que inexistente a transferência de titularidade: após a finalização do negócio jurídico, o titular do direito de autor continua sendo as empresas de *streaming* de áudio e vídeo; o que ocorre é a mera disponibilização temporária do conteúdo para visualização e escuta. Mesmo quando garantida ao usuário a possibilidade de fazer o *download* do conteúdo, para acesso na ausência de conexão com a internet, não há que se falar em transferência de titularidade, uma vez que o domínio do conteúdo permanece nas mãos das pessoas jurídicas que exploram economicamente a tecnologia *streaming*.

Desse modo, não se vislumbra a ocorrência da materialidade dos impostos municipais e estaduais, seja por não haver serviço nos contratos de cessão do direito de uso; seja por inexistir mercadoria e faltar a transferência de titularidade. Inevitável, portanto, concluir pela inconstitucionalidade do item 1.09 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 e do Convênio ICMS nº 106/17, que autorizam a incidência de ISS e de ICMS sobre o *streaming*, respectivamente.

¹⁶⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15ª ed. rev. e ampl., São Paulo: Editores Malheiros: 2011.p.44.

6. CONCLUSÃO

A iniciativa dos estados e municípios de tributar o *streaming* revela o estágio embrionário do debate nacional sobre a tributação no meio digital. É fato que a Era da Informação trouxe consigo diversos desafios à sociedade moderna – dentre eles desafios para a tributação -, mas nossos legisladores parecem ignorar as peculiaridades do novo mundo, a fim de encaixá-lo em velhos conceitos.

A dualidade serviço x mercadoria não explica a complexidade das relações firmadas em torno do *streaming*. Como vimos, a tecnologia não se adapta ao conceito de serviço, no sentido de obrigação de fazer, fundada em um ato humano em favor de terceiro. Inexiste fazer na disponibilização de conteúdo através da rede mundial de computadores. Há, no caso, uma obrigação de dar, mas que não autoriza a incidência do imposto estadual, por inexistir mercadoria no negócio jurídico firmado. Os filmes, vídeos, séries, músicas, textos compartilhados não estão sujeitos à mercancia, não há comercialização. Os dados não estão postos à venda. Ademais, impossível se falar em circulação jurídica de bens, por não haver transferência de titularidade.

O negócio jurídico atualmente firmado com as plataformas de *streaming* se amolda ao conceito de licenciamento ou cessão do direito de uso, figura jurídica semelhante à locação de bens móveis. Em ambas está-se diante de um contrato que tem por objeto o uso temporário de determinado bem. E à semelhança do que entendeu o Supremo ao julgar a constitucionalidade da incidência de ISS sobre a locação de bens móveis, também deve o Egrégio Tribunal entender pela impossibilidade de cobrança do imposto municipal sobre o *streaming*, quando for instado a se pronunciar – o que deve ocorrer em breve, em razão da coexistência de normas inconstitucionais e incompatíveis a tributar o *streaming*.

O licenciamento de bens móveis, aliás, não se subsume a qualquer das materialidades constitucionalmente previstas para a incidência de impostos. Não se trata de prestação de serviço, operação de circulação de mercadoria, produto industrializado, propriedade predial urbana ou rural ou de veículos automotores, importação de produto estrangeiro, exportação, operação de crédito... Inevitável

concluir, portanto, que o único ente autorizado a tributar o *streaming* é a União, através de sua competência residual.

Não ignoramos a parca utilização pela União de sua competência excepcional prevista no art. 154, I, da Constituição – não houve sequer uma única vez que tal prerrogativa foi utilizada -, mas eventual lacuna legislativa não justifica o apoio a inconstitucionalidades. Conforme vimos, os impostos incidem sobre fatos da vida que denotam riqueza, mas nem toda riqueza é tributada pela via dos impostos. O legislador constituinte escolheu apenas algumas materialidades para tributar; outras foram, inevitavelmente, deixadas de lado.

Quando a lacuna gera injustiças, porém, entendemos caber à União instituir os chamados impostos residuais. É justamente o caso, se pensarmos que empresas do mesmo setor, que prestam atividades bastante semelhantes, estão suportando cargas tributárias diversas. Referimo-nos ao *streaming* de vídeo e às TVs por assinatura, tributadas pelo ICMS. A instituição do imposto residual sobre o *streaming* poderia equalizar o peso fiscal de ambos os negócios, a fim de evitar injustiças.

Nesse sentido, o imposto residual sobre o *streaming* nos parece não só ideal, do ponto de vista jurídico, mas necessário, do ponto de vista econômico e de justiça social – embora, ao mesmo tempo, soe como uma realidade distante, tendo em vista a inércia da União. Acima de tudo, porém, o respeito à Constituição – e, portanto, à segurança jurídica – deve imperar. Nenhuma lacuna justifica o desrespeito ao ordenamento jurídico.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGÊNCIA EFE. Com US\$ 373,4 milhões, Netflix mais que dobra lucro nos 9 primeiros meses. **Época Negócios.** Disponível em: <<http://epocanegocios.globo.com/Empresa/noticia/2017/10/com-us-3734-milhoes-netflix-mais-que-dobra-lucro-nos-9-primeiros-meses.html>> Acesso em: 29 nov. 2017

AMARAL, Gustavo da Silva. ISS – Materialidade de sua Incidência. In: **Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos a Paulo de Barros Carvalho.** Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2006

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ANDERLE, Ricardo. **Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS, IPI.** 1 ed. São Paulo: Noeses, 2016.

APOSTOLOPOULOS, John G.; Wai-tian Tan, Susie J. Wee. **Video Streaming: Concepts, Algorithms, and Systems.** Net. Palo Alto. Set. 2002. HP Labs. Disponível em: <<http://www.hpl.hp.com/techreports/2002/HPL-2002-260.pdf>>. Acesso em: 25 nov. 2017.

ATALIBA, Geraldo. Direito Constitucional Tributário Positivo – sistemas rígidos e flexíveis – diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo,** São Paulo, v. 62, n. 2, p. 223-240, dec. 1966. ISSN 2318-8235. Disponível em: <<http://www.periodicos.usp.br/rfdusp/article/view/66521/69131>>. Acesso em: 5 jan. 2018.

_.; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM (operação, circulação e saída). **Revista de Direito Tributário.** Ano VII. Jul/dez 1983. Nº 25/26. São Paulo: Revista dos Tribunais.

BARBOSA, Denis Borges. **Dos usos consentidos da marca por terceiros.** Disponível em: <http://www.denisbarbosa.addr.com/arquivos/200/propriedade/usos_consentidos_marca.pdf> Acesso em: 05 de janeiro de 2018.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei.** 3 ed. São Paulo: Dialética, 2009

BERGAMINI, Adolpho. **ICMS: análise da legislação, manifestações de administrações tributárias.** Coleção curso de tributos indiretos: v. I. São Paulo: FISCOsoft Editora. 2012

BORGES, José Souto Maior. Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir ISS (do Decreto-lei n. 406/68 à LC n. 116/2003) (à memória de Geraldo

Ataliba). **ISS na Lei complementar 116/2003 e na Constituição**. Organizador: Helen Taveira Tôrres. Barueri: Manole, 2004

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1945 MC/MT**, Tribunal Pleno, Brasília, DF, 11 de março de 2011. Lex: jurisprudência do STF

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 361829 RJ**, Segunda Turma, Brasília, DF, 13 de dezembro de 2005. Lex: jurisprudência do STF

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15ª ed. rev. e ampl., São Paulo: Editores Malheiros: 2011

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

_. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6 ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CHIESA, Clélio. O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza e Aspectos Relevantes da Lei Complementar nº 116/2003. **O ISS e a LC 116**. Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2003

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil: contratos**, volume 3. 8 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 13 ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2014.

COM 60 milhões de assinantes, Spotify segue líder no mercado de streaming. **Canaltech**. Disponível em: < <https://canaltech.com.br/musica/com-60-milhoes-de-assinantes-spotify-segue-lider-do-mercado-de-streaming-98124/> > Acesso em: 29 nov. 2017

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 32 ed. São Paulo: Saraiva, 2013

DICIONÁRIO DE OXFORD. Disponível em: < <https://en.oxforddictionaries.com/> > Acesso em: 25 nov 2017.

DICIONÁRIO MICHAELIS. Disponível em: < <http://michaelis.uol.com.br/> > Acesso em: 03 jan 2018.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. 2 volume: teoria geral das obrigações; 22 ed. rev. E atual. de acordo com a reforma do CPC. São Paulo: Saraiva, 2007

FELTRIN, Ricardo. Operadoras perdem quase 1 milhão de assinantes e estudam 'ataque' à Netflix. **UOL**. Disponível em: < <https://tvefamosos.uol.com.br/noticias/ooops/2016/01/24/operadoras-perdem-quase->

1-milhao-de-assinantes-e-estudam-ataque-a-netflix.htm > Acesso em: 29 de nov 2017

FILHO, Marçal Justen. O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-lei n. 406. **Revista Dialética de Direito Tributário**, vol. 3, São Paulo, 1995

FONTES, Juliana Frederico. **Curso de Direito Tributário**. 1 ed. revista e atualizada – Belo Horizonte, 2015.

FORTES, Maurício Cezar Araújo. **A regra-matriz de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza**. 2009. 219f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito; Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

GOMES, Orlando. **Contratos**. Rio de Janeiro: Forense, 2009

_. **Direitos Reais**. 21 ed. rev. e atual. por Luiz Edson Fachin. Rio de Janeiro: Forense, 2012

_. **Obrigações**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008

HOFFMAN, Susy Gomes. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. **Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos a Paulo de Barros Carvalho**. Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2006

JÚNIOR, Dirley da Cunha. **Curso de Direito Constitucional**. 5 ed. Salvador: Juspodivm, 2011.

KOZAMERNIK, Franc. **Media streaming over the internet: na overview of the delivery technologies**. *Net*. EBU Technical Department. Disponível em: <https://tech.ebu.ch/docs/techreview/trev_292-kozamernik.pdf> Acesso em: 25 nov. 2017

LASTRES, Helena Maria Martins; ALBAGLI, Sandra; LEMOS, Cristina; LEGEY, Liz-Rejane. **Desafios e Oportunidades na Era do Conhecimento**. *Net*. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/spp/v16n3/13562.pdf> > Acesso em: 27 de novembro de 2017

LI, B., Wang, Z., Liu, J., and Zhu, W. 2013. **Two decades of Internet video streaming: A retrospective view**. *Net*. ACM Trans. Multimedia Comput. Commun. Disponível em: < <https://dl.acm.org/citation.cfm?doid=2523001.2505805> > Acesso em: 25 nov. 2017

LIS, Laís. TV por assinatura começa 2017 com queda de assinantes. **G1**. Disponível em: < <https://g1.globo.com/economia/noticia/tv-por-assinatura-comeca-2017-com-queda-de-assinantes.ghtml> > Acesso em: 29 nov. 2017

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 11 ed. São Paulo: Dialética, 2009

_. **ISS – Aspectos teóricos e práticos**. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2008

MENON, Isabela; MENEZES, Thales de. Consumo de streaming cresce 52% no Brasil em 2016, diz pesquisa. **Folha de São Paulo**. Disponível em: < <http://www1.folha.uol.com.br/ilustrada/2017/05/1886612-consumo-de-streaming-cresce-52-no-brasil-em-2016-diz-pesquisa.shtml> > Acesso em: 29 nov. 2017

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. Tomo XXII. 3 ed. Rio de Janeiro: Ed. Bossa. 1971

MORRIS, Ian. Netflix is now bigger than Cable TV. **Forbes**. Disponível em: < <https://www.forbes.com/sites/ianmorris/2017/06/13/netflix-is-now-bigger-than-cable-tv/#5f09e545158b> > Acesso em: 29 nov. 2017

NASCIMENTO, Luciano. Número de assinantes de TV por assinatura cai 5% em 2017. **Agência Brasil**. Disponível em: < <http://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2018-02/numero-de-assinantes-de-tv-por-assinatura-cai-5-em-2017> > Acesso em: 02 jan 2018.

NETFLIX alcança record de novos assinantes e já vale mais de US\$100 bilhões. **Site Olhar Digital**. Disponível em: < <https://olhardigital.com.br/noticia/netflix-alcanca-recorde-de-novos-assinantes-e-ja-vale-mais-de-us-100-bilhoes/73627> > Acesso em: 22 de janeiro de 2018.

NEY, Thiago. A nova parada d música. **Valor Econômico**. Disponível em: < <http://www.valor.com.br/cultura/5111504/nova-parada-da-musica> > Acesso em: 29 nov. 2017

OLIVEIRA, João; Nobre, Pedro. **Internet Video Streaming**. Net. Lisboa. Multimedia Signal Processing Group. Disponível em: < http://www.img.lx.it.pt/~fp/cav/ano2016_2017/Trabalhos_MEEC_2016_2017/Artigo%2017/WebSiteCAV/site/ARTIGO-INTERNET-VIDEO-STREAMING.pdf > Acesso em: 25 nov. 2017.

PALAZUELOS, Félix. Por que o Spotify não ganha dinheiro? Futuro do serviço musical estará em jogo em 2018. **El País**. Disponível em: < https://brasil.elpais.com/brasil/2017/12/29/economia/1514567125_102673.html > Acesso em: 30 dez 2017.

PARANAGUÁ, Pedro; BRANCO, Sérgio. **Direitos Autorais**. Série FGV Jurídica. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil. Vol II, Teoria Geral das Obrigações**. 25 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012

_. **Instituições de Direito Civil. Vol III. Contratos**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013

POÇAS, Fernando Augusto Ferrante. **O ISS, a Lei Complementar 116/03 e o princípio da legalidade**. In: **Impostos Sobre Serviços – De acordo com a Lei Complementar 116/03**. São Paulo; Quartier Latin, 2014

QUEIROZ, Luiz Cesar Souza de. Regra Matriz de Incidência Tributária. In: **Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2006

ROCHA, Leonardo. Netflix cresce rápido no Brasil e já ganha mais dinheiro que o SBT por aqui. **Tecmundo**. Disponível em: < <https://www.tecmundo.com.br/netflix/112700-netflix-cresce-rapido-brasil-ganha-dinheiro-sbt.htm> > Acesso em: 29 nov. 2017

SALOMÃO, Marcelo Viana. O ICMS sobre a Prestação de Serviços. In: **Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos a Paulo de Barros Carvalho**. Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2006

SÃO PAULO. Prefeitura de São Paulo. **Solução de Consulta SF/DEJUG nº 65**. São Paulo, SP. 6 de dezembro de 2012.

SÃO PAULO. Secretaria Municipal da Fazenda. **Parecer Normativo SF nº 1**. São Paulo, SP. 18 de julho de 2017.

SAWADA, Thiago. Avanço do streaming sinaliza fim da pirataria. **Estadão**. São Paulo, 15 agosto 2016. Disponível em: < <http://link.estadao.com.br/noticias/cultura-digital,avanco-do-streaming-sinaliza-fim-da-pirataria,10000069428> > Acesso em: 25 nov. 2017

SELMI, Paula. Lucro da Netflix mais que dobra no 3º trimestre, para US\$ 130 milhões. **Valor Econômico**. Disponível em: < <http://www.valor.com.br/empresas/5157748/lucro-da-netflix-mais-que-dobra-no-3-trimestre-para-us-130-milhoes> > Acesso em: 16 out 2017

SILVA NETO, Manoel Jorge e. **Curso de Direito Constitucional**. 7 ed. Rio de Janeiro: Lume Juris, 2011

SOUZA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: RT, 1975, p. 56-61

SPOTIFY lidera mercado de streaming com mais de 60 milhões de assinantes. **Folha de São Paulo.** Disponível em: < <http://www1.folha.uol.com.br/ilustrada/2017/07/1905995-spotify-lidera-mercado-de-streaming-com-mais-de-60-milhoes-de-assinantes.shtml> > Acesso em: 29 nov. 2017

STREAMING avança 60,4% em 2016 e garante crescimento da indústria da música. **O Globo.** Disponível em: < <https://oglobo.globo.com/cultura/streaming-avanca-604-em-2016-garante-crescimento-da-industria-da-musica-21381773> > Acesso em: 29 nov. 2017

TOMAZINI DE CARVALHO, Aurora. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico.** São Paulo: Noeses, 2014.

TOPIC, Michael. **Streaming Media Demystified.** 1 ed. United States of America: The McGraw-Hill Companies, 2002.