

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS DE SANTA RITA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

JOSÉ VIEIRA DE FREITAS NETO

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ISS EM
STREAMING: ALTERAÇÕES PELA LEI Nº 157/2016**

SANTA RITA
2017

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS DE SANTA RITA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

JOSÉ VIEIRA DE FREITAS NETO

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ISS EM
STREAMING: ALTERAÇÕES PELA LEI N. 157/2016**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito do Departamento de Ciências Jurídicas de Santa Rita da Universidade Federal da Paraíba – UFPB, como exigência parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientadora: Prof.^a. Ms. Andrea Costa do Amaral Motta.

SANTA RITA
2017

Freitas Neto, José Vieira de.

F862i A inconstitucionalidade da incidência de ISS em Streaming: alterações pela Lei N.157/2016 / José Vieira de Freitas Neto. – Santa Rita, 2017. 55f.

Monografia (Graduação) – Universidade Federal da Paraíba. Departamento de Ciências Jurídicas, Santa Rita, 2017.

Orientadora: Profª. Mª. Andréa Costa do Amaral Motta.

1. ISS. 2. Streaming. 3. Inconstitucionalidade. 4. Obrigação de dar. I. Motta, Andréa Costa do Amaral. II. Título.

BSDCJ/UFPB

CDU – 34:336.2

JOSÉ VIEIRA DE FREITAS NETO

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ISS SEM
STREAMING: ALTERAÇÕES PELA LEI Nº 157/2016**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito do Departamento de Ciências Jurídicas de Santa Rita da Universidade Federal da Paraíba – UFPB, como exigência parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientadora: Prof.^a. Ms. Andrea Costa do Amaral Motta.

Banca Examinadora: Data de Aprovação: _____

Prof.

Prof.

Prof.

**SANTA RITA
2017**

DEDICATÓRIA

Aos meus amados pais, Nadilene Gomes Diniz e José Vieira de Freitas Júnior, que me ajudaram em toda a jornada acadêmica. Aos meus irmãos Rodrigo e Laísa, pela cumplicidade. À minha namorada Ariane Fernandes pelo apoio incondicional; todos nítidos incentivadores da minha caminhada.

AGRADECIMENTOS

A todos os professores e amigos que com suas experiências e sabedoria agregaram à minha vida acadêmica valores jamais esquecidos.

À minha família amada por toda a cumplicidade, apoio, incentivo e amor doados durante toda a minha vida, em especial aos meus pais Nadilene Gomes Diniz e José Vieira de Freitas Júnior, pela incansável tarefa de garantir o melhor à construção da minha profissão.

À minha namorada, Ariane Fernandes, pelo apoio em todos os momentos na construção desse trabalho e pela compreensão na minha ausência.

À minha orientadora pelos importantes esclarecimentos e colaboração no trabalho.

RESUMO

Trata-se de estudo sobre a inconstitucionalidade da cobrança do ISS nos “serviços” *streaming*, como os oferecidos pela Netflix e o Spotify, inseridos na lista anexa da LC nº 116/2003, pela LC nº 157 de 2016. No presente trabalho busca-se demonstrar que a novel legislação fere o artigo 156, III da Constituição Federal, visto que o referido artigo trata da incidência do ISS sobre “serviços” de qualquer natureza, e diante do conceito de *streaming*, bem como pela análise da definição de serviços no direito privado, se observa que para ser qualificado como tal, exige-se a presença de uma obrigação de fazer, ou seja, uma efetiva prestação de serviços, e no caso dos “*streaming*”, há uma obrigação de dar, como se evidencia da leitura do subitem 1.09 da lista anexa da Lei Complementar nº116/2003. Fortalecendo a tese da inconstitucionalidade, o trabalho faz referência ao papel do STF, fazendo analogia do teor da súmula vinculante nº 31, que, por sua vez, reflete a incidência do ISS sobre locação de bens móveis, onde por não possuir a ideia de serviços colocada na CF/1988, ou seja, por não revestir a ideia de prestação de serviços, foi declarada inconstitucional. Nesse ínterim, a pesquisa pretende fortalecer a garantia da segurança jurídica das relações entre Estado e o contribuinte, bem como fomentar a discussão sobre a inconstitucionalidade da cobrança do imposto, sendo tal incidência, questão emergente a ser observada pelos tribunais superiores.

Palavras-chave: Iss. Streaming. Inconstitucionalidade. Obrigação de dar.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1. APONTAMENTOS SOBRE O ISS E AS OBRIGAÇÕES DE DAR E FAZER	12
1.1 DAS OBRIGAÇÕES DE DAR E FAZER	14
1.2 CONCEITO E CARACTERÍSTICAS DO ISS	16
1.3 SERVIÇOS DA LEI Nº 116/2003 E A SÚMULA VINCULANTE Nº 31	20
2. INOVAÇÕES LEGISLATIVAS TRAZIDAS PELA LEI Nº 157/2016 E SUA INCONGRUÊNCIA COM A TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS	24
2.1 INCLUSÃO DE NOVOS SERVIÇOS.....	24
2.2 SERVIÇOS DE STREAMING E SUA NATUREZA JURÍDICA	27
2.3 DO DEBATE JURÍDICO ACERCA DA CONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO SERVIÇO DE STREAMING.....	30
3. DA INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI N. 157/2016	36
3.1 DA ALTERAÇÃO INDEVIDA: AFRONTA AO ART. 156, INCISO III DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	37
3.2 DO CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE	41
CONCLUSÃO	48
REFERÊNCIAS	

INTRODUÇÃO

A recente modificação na Lei nº 116/2003 realizada pela Lei Complementar nº 157, publicada em 30 de dezembro de 2016, trouxe para a seara jurídica tributária fervoroso debate acerca das alterações às normas gerais do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), especialmente no tocante à ampliação na lista de serviços tributáveis pelo referido imposto, que diante da novidade legislativa, agora inclui novos serviços como fatos geradores. Nesse sentido, tem-se como mais importante do trabalho, a discussão que se instaurou sobre a constitucionalidade da incidência do referido imposto nos serviços de *streaming*, que por sua vez, de maneira didática e popular, podem ser comumente definidos como serviços de *transmissão de dados via internet para a exibição de mídias criptografadas com armazenamento temporário*.

Como notório, o avanço da tecnologia trouxe mudanças consideráveis na forma como o mundo se relaciona, consagrando o que muitos chamam de uma verdadeira revolução digital, onde, entre outros efeitos, instala uma virtualização de bens e serviços, alterando especialmente os mecanismos de transferência dos conteúdos aos usuários. Dessa forma, tamanha a difusão da internet e a globalização do acesso à informação, acabou-se por atingir esferas não só referentes a setores da economia ou questões de mercado, mas provocando no Poder Legislativo um desejo de acompanhar a modernização dos serviços, mas sobretudo, garantir a intervenção estatal nessas novidades que *à priori*, precisam de regulamentação também no campo tributário.

Entre as propostas que tramitaram no Congresso sobre tais questões, destaca-se o Projeto de Lei 366/2013, que resultou na Lei nº 157/2016, pela qual incluiu-se no rol dos serviços tributáveis pelo ISS o item 1.09, referindo-se aos serviços de streaming como os de “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos”. Diante desse cenário, o presente trabalho busca demonstrar em três capítulos, através da análise do tema, a evidente inconstitucionalidade da referida alteração legislativa, tomando por fundamento as questões jurídicas

abordadas no decorrer do texto, especialmente no tocante ao desrespeito à lei máxima do ordenamento jurídico pátrio, especificamente quanto ao artigo 156, III da Carta Maior.

Como o estudo visa abordar a inconstitucionalidade da inclusão das novas hipóteses de incidência do ISS trazidas pela Lei nº157/2016, o primeiro capítulo preocupa-se em trabalhar a relação entre as searas jurídicas que se inserem na discussão, quais sejam, o direito civil e o direito tributário, com a finalidade de abordar conceitos básicos de obrigações de dar e fazer, assim como a natureza jurídica dos serviços que preenchem as possíveis relações jurídicas prestacionais oriundas dessas obrigações. Além de trazer características elementares do imposto abordado, com a intenção de esclarecer as hipóteses de incidência nele previstas.

O tema traz reflexão sobre a própria natureza jurídica dos serviços em comento e sobre o desafio que o ordenamento jurídico como um todo enfrenta ao precisar resolver empasses relacionados à tributação dos serviços eletrônicos ou digitais. Como é cediço na doutrina e jurisprudência brasileira, não há que se falar em cobrança de ISS sobre serviços que contenham obrigação de dar, questão inclusive sumulada pelo STF, ao decidir sobre a inconstitucionalidade da cobrança do imposto supramencionado nos serviços de locação de móveis, como destacado ainda no final do primeiro capítulo.

O desenvolvimento do segundo capítulo destina-se a apresentar com maior especificidade os novos serviços tributáveis pelo ISS, bem como a incongruência da relação traçada entre os serviços já dispostos na lista anexa da Lei nº 116/2003 e os serviços de streaming contidos na novel legislação, inserindo na análise dessas incongruências os debates jurídicos já realizados em âmbito doutrinário e jurisprudencial, bem como as observações da classe jurídica sobre tema tão atual e relevante.

Nesse sentido, a celeuma abordada neste trabalho, assim como em qualquer caso de abrangência do campo de incidência tributária, gera corrente favorável e contrária à cobrança, sendo essa última mais evidente, haja vista ser, conseqüentemente, mais uma forma de arrecadação e aumento da carga tributária para o contribuinte; e como questões tributárias não acarretam, normalmente, a simpatia da população, o tema revelou-se ainda mais vultuoso diante da

repercussão negativa. Nesse ínterim, a alteração na legislação lembra que o caráter essencial do ISS é a exploração do potencial arrecadatório percebido em atividades que oferecem conteúdo online na modalidade *streaming*, que por sua vez, denota popularidade e ampla difusão no país, acompanhando o sucesso das plataformas em escala mundial, fator que para o governo, parece ter sido suficiente para enquadrar o serviço nos moldes da Lei nº 116/2003.

Por fim, o estudo trazido no terceiro capítulo se atém a defesa da inconstitucionalidade da cobrança do ISS em serviços de streaming, apontando-se a referida afronta à Constituição por meio da interpretação conjunta da Constituição de 1988 e da LC nº 116/03, bem como através da análise inicial sobre o tipo de obrigação que reveste o serviço (uma obrigação de dar ou uma obrigação de fazer). Representando relevante parcela do consumo global de conteúdo audiovisual ou unicamente de áudio, não se questiona a necessidade do tratamento jurídico desses novos serviços, resta a necessidade de se regulamentar, entretanto, o tipo ou natureza das atividades de *streaming*, e sua inidoneidade como um serviço tributável por ISS.

O tratamento legal dado aos serviços em comento merece ser estudado, pois é incontestável o crescimento de atividades e serviços que envolvam tecnologia da informação, sendo necessário encontrar um espaço legal para tais serviços, construindo assim segurança jurídica nas relações que os envolvam, motivo pelo qual o tema continua sendo objeto de debate e produção científica, situação que clama mais uma vez por uma solução advinda do Poder Judiciário, através de uma das suas funções mais importantes nos últimos anos: o exercício do controle de constitucionalidade das normas.

A metodologia desenvolvida no trabalho partiu de uma observação sistemática do tema, sendo adotado como fontes para realização da pesquisa bibliográfica os livros, os artigos científicos, as publicações de natureza periódica, as notícias publicadas em “sites” da internet ligadas ao assunto, bem como a legislação, além de outras literaturas pertinentes ao tema desenvolvido. Ademais, o método de abordagem utilizado foi o método dedutivo, partindo de uma abordagem geral do imposto sobre serviços e do conceito de *streaming* até chegar na análise

sobre a constitucionalidade da incidência do referido imposto sobre esse tipo de “serviço”.

Para esse trabalho foi aplicado o método de análise qualitativo, decorrente de pesquisas teóricas realizadas, uma vez que foram feitas observações a partir de informações da doutrina, legislação e jurisprudência pertinentes ao tema objeto de estudo, bem como um procedimento comparativo das normas vigentes e a Lei complementar nº 157/2016.

O nível de pesquisa aplicado ao trabalho em comento é explicativo, já que foram colhidas informações de diversas áreas para, ao final, deixar uma conclusão sobre os aspectos controversos da respectiva discussão.

1. APONTAMENTOS SOBRE O ISS E AS OBRIGAÇÕES DE DAR E FAZER

Inicialmente cumpre lembrar que o Direito Tributário por vezes traz conceitos semelhantes ao Direito Civil, e especialmente no tocante ao estudo da obrigação tributária, as searas se assemelham ainda mais, pois costuma-se extrair primeiro do ramo cível definições de credor, devedor, prestação, obrigações, relação jurídica entre outros.¹ Assim, a título exemplificativo, na seara cível, tem-se na análise da relação jurídica obrigacional, a figura do credor figurando num polo e do devedor no outro, enquanto na relação obrigacional tributária, tem-se a figura do Fisco como credor, e do contribuinte ou responsável tributário como devedor do tributo.²

No Direito Público, especificamente no campo do Direito Tributário, o estudo das obrigações também traz a ideia de prestação, credor e devedor, mudando-se basicamente o regime jurídico e as nomenclaturas quando relacionado ao Direito Civil.³ Para melhor entender os apontamentos elencados nesse capítulo, se faz necessário o conhecimento, embora em linhas gerais, de pelo menos três conceitos comuns quanto à instauração da relação jurídica pertinente, quais sejam:

Tributo: Art. 3º - CTN - 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.⁴

Nesse sentido, conforme ensina Ruy Barbosa Nogueira, “*os tributos são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal*”, que envolve tanto o poder de tributar única e simplesmente, ou por vezes, aliado ao poder de regular o tributo, mas “*disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário*”.⁵ Sobre **fato gerador ou hipótese de incidência**, o Código Tributário Nacional – CTN dá um conceito bem definido de fato gerador em dois artigos, conforme vê-se:

¹HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 242

²ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. 3. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007 p. 144

³SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário** – 5. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2013.p.435-436

⁴ PAUSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 11ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado (ESMAFE), 2009 p. 629

⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995 p.195

Art. 114 –Fato gerador da **obrigação principal** é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Art. 115 - Fato gerador da **obrigação acessória** é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal. (grifo grosso) ⁶

Embora algumas vezes sejam tratadas de forma a possuírem conceitos iguais, é válido salientar que a hipótese de incidência possui distinção do fato gerador. A hipótese de incidência (ou “fato gerador *in abstracto*”, para a doutrina clássica) é a previsão legal abstrata da situação a que se atribuiu o efeito jurídico de gerar a obrigação tributária, já o fato gerador ou fato imponible (ou ainda “*fato gerador in concreto*”, para a doutrina clássica) é a sua concretização no plano fático, e ambos são elementos que, ao se unirem, dão origem à obrigação (ou dever) de pagar o tributo, gerando para o fisco o que se chama de crédito tributário, cujo conceito também é encontrado no CTN, assim descrito:⁷

Art. 14 - CTN - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.⁸

Vale dizer, portanto, que o crédito tributário representa o momento de *exigibilidade* do que foi pactuado na relação jurídico-tributária, sendo o lançamento tributário responsável por dar o *start* no referido crédito, fator que permite defini-lo como uma obrigação tributária “lançada” ou, como define a doutrina de Eduardo Sabbag, uma “*obrigação tributária em estado ativo*”.⁹ Superadas tais considerações iniciais, o capítulo cuida de elencar os conceitos e observações elementares ao estudo e compreensão da temática abordada, relativas ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e sobre as obrigações que o evidenciam. Nesse momento, faz-se necessário esclarecer os conceitos de obrigação de fazer e de dar, e suas

⁶ PAUSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 11ª edição Porto Alegre: Livraria do Advogado (ESMAFE), 2009 p.630

⁷CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**.16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004 p. 232

⁸PAUSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 11ª edição Porto Alegre: Livraria do Advogado (ESMAFE), 2009 p.630-631

⁹SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário** – 5. Ed. – São Paulo: Saraiva p. 673

implicações na seara tributária.¹⁰

1.1 DAS OBRIGAÇÕES DE DAR E FAZER

A necessidade do estudo desse tópico se perfaz pela importância de compreender o que de fato é “serviço” para o mundo jurídico e seu tratamento no ordenamento brasileiro. Para tanto, antes mesmo de recair sobre a análise do termo “serviço”, faz-se necessária a percepção de minúcias quanto aos possíveis tipos de obrigações que preenchem as relações prestacionais.¹¹

Como já mencionado, a doutrina pertinente ao tema “Obrigações” é elementarmente pertencente à área Cível, sendo um assunto amplo e bastante denso no direito privado. Entretanto, para a compreensão do tema trazido, basta a análise dos conceitos das obrigações de “DAR” e “FAZER”. Sabe-se, todavia, que a divisão clássica das obrigações é tricotômica (obrigações de dar, fazer e não fazer), que por sua vez é baseada no objeto da prestação, sendo incontroverso que qualquer que seja a obrigação que venha a se constituir na vida jurídica, esta deve compreender, sempre, alguma dessas condutas.¹²

Seguindo a linha clássica da doutrina, recorre-se ao conceito lecionado por autores como Carlos Roberto Gonçalves em seu livro esquematizado, onde:

Obrigação é o vínculo jurídico que confere ao credor (sujeito ativo) o direito de exigir do devedor (sujeito passivo) o cumprimento de determinada prestação. Corresponde a uma relação de natureza pessoal, de crédito e débito, de caráter transitório (extingue-se pelo cumprimento), cujo objeto consiste numa prestação economicamente aferível.¹³

No tocante à obrigação de dar, chamada pelos romanos de *obligationes dandi*, entende-se que estas assumem sua concretização com a “entrega” ou “restituição” de determinada coisa pelo devedor ao credor. Exemplo clássico adotado na doutrina

¹⁰ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil esquematizado**, volume I. São Paulo: Saraiva, 2011 p.471

¹¹ ESTRADA, Roberto Duque. **Os limites constitucionais da tributação dos serviços**. Disponível <<http://www.conjur.com.br/2012-set-26/consultor-tributario-limites-constitucionais-tributacao-servicos>> Acesso em 10 set. 2017.

¹² GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil esquematizado**, volume I. São Paulo: Saraiva, 2011 p.470

¹³ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil esquematizado**, volume I. São Paulo: Saraiva, 2011 p.471-472

é o da relação obrigacional existente na compra e venda, onde existe para ambas as partes, a obrigação de dar, normalmente cumprida mediante entrega da coisa vendida (pelo vendedor), bem como pela entrega do preço (pelo devedor). Já no caso do comodato, a obrigação de dar cria uma tarefa ao comodatário que é cumprida mediante restituição da coisa emprestada gratuitamente.¹⁴

Conforme se percebe, a obrigação em tela constitui assim, ou uma transmissão da propriedade (ou outro direito real), ou ainda a simples entrega de uma coisa em posse, uso ou guarda, o que implica dizer que se trata de uma obrigação de conservar a coisa até a entrega. Em resumo, trata-se de uma obrigação de prestação de coisa, que pode ser determinada ou indeterminada, assim como preconiza o próprio Código Civil nos artigos 233 a 242 (obrigações de dar coisa certa) e artigos 243 a 246 (obrigações de dar coisa incerta).¹⁵

Por outro lado, a obrigação de fazer - *obligatio faciendi* - abrange o serviço humano em geral, ou seja, a realização de obras e artefatos ou a simples prestação de algum serviço que tenha utilidade para o credor, podendo ser qualquer forma de atividade humana lícita, possível e vantajosa a este, constituindo assim, o objeto da obrigação narrada. É interessante destacar que a obrigação de fazer pode comportar prestação de serviços físicos ou intelectuais, podendo estes, por exemplo, serem mensurados pela qualidade e gênero, onde o interesse do credor se concentra nas energias ou esforço do obrigado, mas também pode se perfazer pela realização de obra, intelectual ou material, como a obrigação de escrever uma biografia ou construir uma casa, interessando ao credor somente o resultado final do trabalho realizado pelo devedor.¹⁶

Nesse ponto, consegue-se enxergar a natureza jurídica do “serviço” de modo geral, como sendo uma prestação, obrigação de prestar serviço a outrem, como bem explica Orlando Gomes em definição analítica sobre o serviço como obrigação prestacional:¹⁷

É o contrato mediante o qual uma pessoa se obriga a prestar um serviço a

¹⁴ GOMES, Orlando. **Contratos**. 28ª ed., Rio de Janeiro, Saraiva. 2007, p.354.

¹⁵ BRASIL. **Código Civil de 2002**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm Acesso em 28 ago. 2017

¹⁶ PAMPLHONA, Filho Rodolfo; GAGLIANO, Pablo Stolze. **Novo Curso de Direito Civil – Obrigações** – Vol.2 – 16 ed. 2015 p. 229

¹⁷ PAMPLHONA, Filho Rodolfo; GAGLIANO, Pablo Stolze. **Novo Curso de Direito Civil – Obrigações** – Vol.2 – 16 ed. 2015 p. 229-230

outra, eventualmente, em troca de determinada remuneração, executando-os com independência técnica e sem subordinação hierárquica.¹⁸

Sinteticamente, traz Pontes de Miranda a definição deque “*serviço é qualquer prestação de fazer*”.¹⁹ Assim, fazendo conexão com o tema central do trabalho, apenas prestações de fazer poderiam ser definidas pela lei complementar 116/2003, como fatos geradores do ISS haja vista o comando constitucional do artigo 156, III, *in verbis*:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.²⁰

Observa-se que a Constituição fez opção pelo conceito jurídico de serviços em oposição ao conceito econômico, fator que já denota o reconhecimento pelo legislador originário da existência de espaços vazios de tributação, ou seja, nem todos os serviços serão tributáveis. Tal entendimento, inclusive, foi replicado pelo Supremo Tribunal Federal, no que corresponde à locação de bens móveis (RE 116.121-3/SP), originando a súmula vinculante nº 31, assunto que veremos a seguir.²¹

1.2 CONCEITO E CARACTERÍSTICAS DO ISS

Longe de ser a solução para os problemas da economia brasileira, mas geralmente tratada como primeira alternativa para salvar o país da crise em recessos como o vivido atualmente, a carga tributária traz em seu bojo diversos meios de arrecadação fiscal que sustentam a máquina pública na maioria dos setores, servindo de base para os planos de governo dos entes tributantes. Como estudado anteriormente, o tributo é o gênero, que constitui uma prestação pecuniária, oriunda de uma relação jurídica, materializada pelo fato gerador; dentre

¹⁸ GOMES, Orlando. **Contratos**. 28ª ed., Rio de Janeiro, Saraiva. 2007, p.355

¹⁹ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**, vol. XLVII, 1958. São Paulo: Borsoi, p.145

²⁰ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional**. 7ª ed., Coimbra, 2003, p.210.

²¹ BRASIL. Recursos Extraordinários n.ºs. 390.840, 346.084, 357.950, 358.273, 201.465. Disponível em <<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=titulo%3Aao+RE+346084>> Acesso em 13 set.2017

as espécies de tributos encontra-se os impostos, e entre eles o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, ou somente ISS, que por sua vez, torna-se mais relevante o seu estudo e incidência na medida em que cresce os setores da economia do país, visto que a prestação de serviços nos dias de hoje é uma das principais fontes de geração de riqueza e de arrecadação tributária.²²

Valendo-se dos conceitos legais pertinentes ao referido imposto, merecem destaque os seguintes apontamentos da Lei Complementar nº 116/2003:

LC nº116/2003- 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.

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

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

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar **incide ainda** sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.²³ (grifo nosso).

Assim como já descrito em momento anterior, trata-se de um imposto cuja competência tributária pertence ao ente municipal ou ao Distrito Federal, que tem como fato gerador a prestação dos serviços enumerados na lei supracitada. Logo da leitura do dispositivo constitucional sobre o ISS, depreende-se quais seriam os serviços tributáveis pelo imposto, e especialmente os serviços intributáveis, ou seja, aqueles conferidos à competência dos Estados (ou do Distrito Federal).²⁴

Nesse sentido, a Constituição Federal direcionou competência ao Distrito Federal e aos Estados para instituir ICMS e não ISS sobre os seguintes casos: operações mercantis; sobre prestações de serviços de transporte interestadual e

²²BISCEGLIA, Luísa. **Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN**. Disponível em <https://luisabisceglia.jusbrasil.com.br/artigos/235263544/imposto-sobre-servicos-de-qualquernatureza-issqn> Acesso em 11 set. 2017

²³BRASIL. **Lei Complementar 116/03**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm Acesso em 03 set 2017

²⁴SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário** – 5. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2013.p.966

intermunicipal; e sobre serviços de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Como se pode notar, o Município é o sujeito ativo da obrigação relativa ao ISS e para que se possa cobrar o tributo em comento, deve-se instituí-lo por meio de Lei Ordinária própria, sendo o sujeito passivo, todo aquele que se encontra na qualidade de prestador de serviço, empresa ou profissional liberal.²⁵

Excetuados desde logo, portanto, os serviços que não compreendem as hipóteses de incidência do ISS elencadas acima, em um primeiro momento, poder-se-ia concluir que os demais serviços, por serem serviços de qualquer natureza, sofreriam a tributação por meio do ISS, porém, não é o que ocorre, sendo clara a legislação do mencionado imposto, que os serviços ensejadores da incidência do tributo, serão aqueles elencados na lista anexa à lei, exclusivamente. Dessa forma, só surge a obrigação tributária de recolher ISS ao Município diante de fato concretamente ocorrido, sendo o imposto exigível pela ocorrência do fato (prestar serviço), e não pela sua potencial ocorrência.²⁶

Uma importante e peculiar característica do ISS diz respeito ao seu aspecto temporal, uma vez que o mesmo é devido independentemente do pagamento da outra parte pelo serviço realizado, incidindo, portanto, da mesma forma, pois o serviço já foi feito. Dessa realidade retira-se como exemplo, a celebração de um contrato, pois este fato, unicamente, não representa nenhuma obrigação tributária (diferentemente do que ocorreria no direito civil) pois aqui, o contrato firmado é um mero dever de cumprimento do serviço, não implicando dizer que esse será efetivamente cumprido.²⁷

Outra característica relevante para efeitos do ISS é a independência de habilitação do prestador dos serviços, importando tão somente a atuação concretamente ocorrida e não a regularidade desta. O ISS não incide sobre lucro; portanto, lucro para o prestador é circunstância de nenhuma importância para a incidência do imposto, devendo se ater apenas à indagação de se houve, ou não efetiva prestação de serviço.²⁸ No tocante às imunidades, serão estas aplicadas de

²⁵ BARRETO, Aires F. **Iss na Constituição e na Lei**. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2009. P.97

²⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário** – 5. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2013.p.968

²⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. pp.437-438.

²⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário** – 5. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2013.p.968-969

acordo com a conveniência dos municípios assim como deve ser o tratamento às isenções e às inexigibilidades, lembrando sempre da obediência às determinações previstas na Constituição Federal, e da Lei Complementar nº 116/03.²⁹

Não é novidade o fato de que a CF/88 já dispunha acerca da competência de lei complementar para a fixação das alíquotas máximas do ISS, conforme vê-se da leitura do art. 156, § 3º, I da Carta Magna. Porém, pouco mais de dez anos depois, com o advento da Lei Complementar nº100, estabeleceu-se finalmente uma alíquota máxima do imposto, em 5% (cinco por cento), logo, o teto das alíquotas do ISS é de 5%, sendo inconstitucional qualquer lei municipal que extrapole tal percentual. Em se tratando de alíquota mínima, ficou a cargo da Emenda Constitucional de 37/2002, que atribuiu competência à lei complementar para a fixação da mesma, assim como para tratar de questões relacionadas às condições e formas de isenções, incentivos e benefícios fiscais a serem concedidos ou revogados. Atualmente, por força do texto constitucional, o ISS tem alíquota mínima de 2% (dois por cento), excetuados alguns serviços que podem ser resumidos em serviços de construção.³⁰

No que concerne à base de cálculo do ISS, não se encontra controvérsia na doutrina quanto à definição da mesma, como sendo o preço do serviço, incluído tudo o que for pago pelo tomador ao prestador, desde que seja originado da prestação de serviços. Nesse ínterim, a base de cálculo do ISS não deve incluir valores que decorram de negócios alheios à prestação de serviços, pois do contrário, restaria ilegal a tributação. A tributação do ISS, portanto, é fixa ou proporcional, de acordo com as características do sujeito passivo, e isso quer dizer em linhas gerais que, uma vez estabelecido em porcentagem única incidente sobre o valor da matéria tributável, o valor do imposto crescerá apenas quando o valor básico para o cálculo também sofra crescimento.³¹

O ponto mais importante a ser elencado para o estudo das características do ISS, contudo, é o que concerne à da materialidade do imposto. O termo “serviços” pressupõe uma análise menos restritiva, atribuindo um sentido de verdadeira prestação de serviço, compreendendo um negócio jurídico pertinente a uma

²⁹BARRETO, Aires F. **Iss na Constituição e na Lei**. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2009. P.96-97

³⁰BARRETO, Aires F. **Iss na Constituição e na Lei**. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2009. p.99

³¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. pp.438.

obrigação de "fazer". Esse é um ponto do tema que requer um entendimento não apenas etimológico da palavra serviço, mas também à fixação do que se deve entender como "serviço" à luz do nosso ordenamento constitucional para fins de incidência tributária do ISS, começando pelas características dos serviços que já compunham a lista anexa à Lei complementar nº 116/2003, como assim propõe o tópico seguinte.³²

1.3 SERVIÇOS DA LEI Nº 116/2003 E SÚMULA VINCULANTE Nº 31

A legislação em comento, antes da alteração objeto do presente trabalho, realizada pela Lei nº 157/2016, já trazia um extenso rol de serviços que constituem a hipótese de incidência do ISS, com cerca de 230 serviços, divididos em 40 itens ou gêneros, variando desde serviços de informática e congêneres a serviços de obra de arte encomendadas.³³A extensão da lista anexa de serviços se justifica também pela finalidade do tributo municipal, que é essencialmente fiscal, ou seja, como já mencionado anteriormente, trata-se de um imposto extremamente importante para o desempenho da atividade financeira dos Municípios.³⁴

Diante da diversidade dos serviços elencados na legislação, traça-se um ponto em comum entre eles quando da análise da natureza da obrigação que os compões. A prestação de serviços, por ser disciplinada pelo Código Civil, não pode ser alterada pelo Código Tributário Nacional – CTN, prevalecendo assim a concepção civilista de que prestação de serviço reflete uma obrigação de fazer. Sendo assim, não se pode interpretar a palavra "serviço" no sentido econômico ou amplo, o que incluiria toda e qualquer a atividade inserida no setor terciário da

³²BISCEGLIA, Luísa. **Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN**. Disponível em <https://luisabisceglia.jusbrasil.com.br/artigos/235263544/imposto-sobre-servicos-de-qualquernatureza-issqn> Acesso em 11 set. 2017

³³BISCEGLIA, Luísa. **Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN**. Disponível em <https://luisabisceglia.jusbrasil.com.br/artigos/235263544/imposto-sobre-servicos-de-qualquernatureza-issqn> Acesso em 11 set. 2017

³⁴ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. – 7 ed. rev.eatual.Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2013 p.634

economia, bem como todo e qualquer negócio jurídico de bens econômicos imateriais.³⁵

É imperioso destacar que a lei em comento define como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviços constantes da Lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003. Não cabe assim ao intérprete, ao aplicador da lei e muito menos ao legislador infraconstitucional preencherem as lacunas possíveis.³⁶ Conclui-se então que, não está compreendida no fato gerador do ISS: a) a prestação de serviço a si próprio; b) a prestação de serviço decorrente de vínculo empregatício; c) a prestação de serviço por prestadores de trabalho avulso e por sócios ou administradores de sociedade; d) a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – por ser campo de incidência do ICMS (art. 155, II, CF); e) a prestação de serviços para o exterior (156, § 3º, II, da CF e art. 2º, I, da LC 116/2003); e f) a prestação de serviços pelo próprio Poder Público (art. 150, VI, “a”, da CF).³⁷

O caput do artigo primeiro da Lei nº116/2003 menciona expressamente que o fato gerador do ISS é a prestação dos serviços da lista anexa, devendo ser considerado portanto, “intributável” os serviços não contidos nela, sendo assim, conforme a melhor doutrina e a jurisprudência, a lista contém relação taxativa de serviços sujeitos ao ISS.³⁸ Merece atenção o termo “congêneres” contido no texto legal que institui o imposto em tela, ao qual destaca-se o entendimento do STF e do STJ, pelos seguintes julgados:

EMENTA: CARTÕES DE CRÉDITO. IMPOSTO DE LICENÇA. A ELE ESTÃO SUJEITAS AS ENTIDADES QUE OS EMITEM, FACE A NATUREZA DAS OPERAÇÕES QUE DE SUA EXPEDIÇÃO SE ORIGINOU. II – Aplicação do Decreto-Lei n. 406/68, com a redação Impostos Municipais [993] que lhe atribuiu o Decreto-Lei n. 834/69, art.3, VIII. III – A lista a que se referem o art. 24, III da Constituição, e 8º do Decreto-Lei n. 83/69 é taxativa, embora cada item da relação comporte interpretação ampla e analógica. IV – Recurso extraordinário não

³⁵ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. – 7 ed. rev.eatual.Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2013 pp.634-635

³⁶V. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. pp. 104-105

³⁷BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituição/constituição.htm> Acesso em 12 set. 2017

³⁸BRASIL. **Lei Complementar 116/03**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm> Acesso em 03 set 2017

conhecido. (RE 75.952/SP, 2ª T., rel. Min. Thompson Flores, j. 29-10-1973).³⁹

EMENTA: RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LISTA DA LEGISLAÇÃO MUNICIPAL. A lista da legislação municipal dos serviços tributáveis deve ater-se ao rol da legislação nacional, a teor da Constituição da República de 1969. Imperativo do princípio que impõe o *numerus clausus*. Admissível a interpretação extensiva e analógica. Vedada, porém, a analogia. Aquelas respeitam os marcos normativos. A última acrescenta fatos novos. (REsp 1837/SP, 2ª T., rel. Min. Luiz Vicente Cernicchiaro, j. 15-08-1990).⁴⁰

Observa-se que para o STF⁴¹, os itens que contêm o termo “congêneres” comportam interpretação analógica, isto porque para a suprema corte, congêneres significa “pertencente ao mesmo gênero, idêntico, semelhante ou similar”, portanto, resta afastada a aplicação literal do art. 108, § 1º, do CTN, que preconiza: “o emprego da analogia não poderá resultar em exigência de tributo não previsto em lei”, devendo porém, a lei municipal se ater ao princípio constitucional da legalidade e tipicidade da lei, evitando assim extrapolação do referido termo.⁴² Salienta-se por fim que o STF não contribuiu apenas na questão narrada acima. Com a recente alteração na lei do ISS, feita pela Lei complementar nº 157/2016, que trouxe o aumento das hipóteses de incidência elencadas na lista de serviços tributáveis pelo imposto, incluindo os serviços de *streaming*, tem sido recorrente o uso da produção jurídica da Suprema Corte, especialmente a súmula vinculante nº 31, que contém o seguinte teor: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.⁴³

Isso porque, a novidade legislativa tratou serviços os de “Netflix”, por exemplo, como uma prestação de serviços que compreende obrigação de fazer, assim como os demais serviços já previstos na lista anexa da lei. Ocorre que a classe jurídica tem analisado a constitucionalidade da referida lei, comparando-a com o episódio

³⁹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 75.952/SP**, 2ª T., rel. Min. Thompson Flores, j. 29-10-1973. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/iss-sobre-streaming-e-downloads/> Acesso em 14 set. 2017

⁴⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1837/SP**, 2ª T., rel. Min. Luiz Vicente Cernicchiaro. j. 15-08-1990. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/iss-sobre-streaming-e-downloads/> Acesso em 14 set. 2017.

⁴¹BISCEGLIA, Luísa. **Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN**. Disponível em <https://luisabisceglia.jusbrasil.com.br/artigos/235263544/imposto-sobre-servicos-de-qualquernatureza-issqn> Acesso em 11 set. 2017.

⁴²COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 1ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2009. p.188

⁴³ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Súmula vinculante nº 31. In: _____. **Portal STF**. Google Analytics. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286> Acesso em 12 set. 2017

que determinou a edição da supramencionada súmula vinculante, segundo a qual é inconstitucional a incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis. Da mesma forma, vem decidindo os tribunais pelo país, assim como o Tribunal de Justiça de São Paulo (TJ-SP), em arguição de inconstitucionalidade, ratificando que a cessão de direito de uso de marcas não configura prestação de serviço. O fato é que é o fundamento da súmula narrada parte da ideia de que locar algo é disponibilizar algo, não realizar um serviço, e nesse sentido se respalda os serviços de *streaming*, onde, utilizando ainda o exemplo da “Netflix”, não estaria realizando um serviço, mas permitindo tão somente o acesso e visualização de um conteúdo próprio, alocado em certo servidor, instaurando assim a presente celeuma jurídica.⁴⁴

Para não avançar demasiadamente no tema trabalhado, o capítulo seguinte irá analisar especificamente as alterações na legislação do ISS, objeto da alegação de inconstitucionalidade trazida por esta pesquisa, bem como a natureza jurídica dos serviços *streaming*, aprofundando-se sobre o debate jurídico instaurado pela nova tributação estabelecida pela Lei complementar nº 157/2016.

⁴⁴MUNIZ, Bruno Barchi. **Tributação sobre Netflix pode ser inconstitucional**. Disponível em <<https://lbmadvogados.jusbrasil.com.br/artigos/232778624/tributacao-sobre-netflix-pode-ser-inconstitucional>> Acesso em 14 set. 2017.

2. INOVAÇÃO LEGISLATIVA TRAZIDA PELA LEI Nº 157/2016 E SUA INCONGRUÊNCIA COM A TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

O Projeto de Lei Complementar (PLP) 366/13, que culminou na Lei nº 157/16 passou cerca de três anos em tramitação no Congresso Nacional, sendo aprovado pelo Presidente da República no dia 30 de dezembro de 2016, e desde a análise parlamentar já provocava polêmica acerca da inclusão de novos serviços na lista anexa da lei do ISS. Tal repercussão se justifica, primeiramente, pelo fato de ter sido uma significativa alteração na lei do imposto sobre o serviço, que por sua vez, não passava por modificação há pelo menos 10 anos. A adição de novas hipóteses de incidência do imposto, porém, vem sendo confirmada por muitos juristas, como mais uma alternativa clara do legislador de efetivar a intenção em turbinar a máquina pública municipal com a arrecadação do referido imposto.⁴⁵

Ressalta-se por oportuno que os impostos (tributos em geral) podem possuir finalidades ou funções de duas naturezas: a) eminentemente arrecadatória (fiscal), cujo objetivo é pura e simplesmente a arrecadação de receitas para sustentação das necessidades públicas; e b) protetiva de mercado (extrafiscal), que visa estimular ou desestimular condutas do particular frente às metas sociais, políticas e econômicas do Estado. Desse modo, pode-se afirmar que um tributo será fiscal quando intencionar unicamente o abastecimento dos cofres públicos, sem quaisquer outros interesses, como tem sido o caso do ISS.⁴⁶

2.1 INCLUSÃO DE NOVOS SERVIÇOS

Antes de elencar os itens acrescentados da lista anexa da Lei nº 116/2003, resultando em novos fatos gerados do ISS, salienta-se que o PLP 366/13 intencionava também a proibição aos municípios e ao Distrito Federal, de conceder benefícios com renúncia do Imposto sobre Serviços (ISS) abaixo da alíquota mínima

⁴⁵HARADA, Kiyoshi. **ISS - Tributação dos serviços de informática**. 12/09/2017 Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/iss-tributacao-dos-servicos-de-informatica/>> Acesso em 18 Set. 2017.

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005 p.225

de 2%, onde segundo a proposta, o contrário poderia significar ato de improbidade administrativa com penas como a perda da função, a suspensão dos direitos políticos e multa de até três vezes o valor do benefício concedido. A prática comum era a seguinte: como já lembrado anteriormente, a alíquota de 2% já era prevista na Lei do ISS, porém, muitos municípios abriam mão de parte significativa da receita do ISS para atrair empresas, e tal prática fere o pacto federativo e macula a função essencial do imposto.⁴⁷

Embora seja tema igualmente relevante, o trabalho não tem a pretensão de esgotar as análises sobre todas as alterações realizadas pela Lei nº157/16, se atendo com mais profundidade às novidades que dizem respeito à inclusão de novos itens nos serviços tributáveis pelo ISS e sua constitucionalidade. Nesse sentido, observa-se a nova redação da lista anexa que trouxe dois itens que correspondem aos serviços objetos de estudo nos itens 1.03, 1.04 e 1.09⁴⁸:

Art. 3º A lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações:

1 – [...]

1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres.

1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres.

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).⁴⁹

Ficaram de fora serviços que o projeto de lei anteriormente previa a cobrança do imposto, como as lojas de aplicativos para celular, sendo as mais conhecidas a “Google Play” e a “App Store”, além de outros que resultam em atividades como criação de software e de jogos eletrônicos. No entanto, os referidos serviços foram

⁴⁷Portal da Câmara dos Deputados. **Renúncia fiscal abaixo de alíquota mínima poderá ser ato de improbidade.** Luiz Gustavo Xavier. 19/05/2014. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/468325-RENUNCIA-FISCALABAIXO-DE-ALIQUTA-MINIMA-PODERA-SER-ATO-DE-IMPROBIDADE.html> Acesso em 22 Ago. 2017

⁴⁸ VENTURA, Felipe. **Netflix e Spotify estão prestes a pagar mais um imposto após projeto do Senado.** 14/12/2016. Disponível em <<http://gizmodo.uol.com.br/iss-streaming-senado/>> Acesso em 22 Set. 2017.

⁴⁹BRASIL. **Lei Complementar 116/03.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.Htm> Acesso em 13 set 2017.

suprimidos pelo Senado, que entendeu melhor abranger serviços pertencente à categoria denominada *streaming* (já conceituados anteriormente).⁵⁰

Os atuais itens na lista de cobrança do ISS acabam por onerar serviços altamente populares, cuja análise exige primeiramente, compreender o conceito fático deste, ou seja, a forma com que são disponibilizados para o usuário de determinado conteúdo de mídia. Apesar de eminentemente atual, o tema é discutido há algum tempo na seara jurídica. Lembrou o jurista Roberto Duque Estrada, advogado tributário, no Congresso da Abradt, ocorrido em 19 a 21 de setembro de 2012 que a questão da fixação do que deve ser entendido como “serviço” à luz do ordenamento jurídico pátrio para fins de tributação e outras definições de que carece o tema, ostentam urgência.⁵¹

Urge salientar que no Brasil, diferentemente de sistemas de tributação como o Europeu, em que há apenas um tributo sobre o consumo (IVA), estabeleceu-se uma pluralidade de tributos sobre o consumo e a consequente competência tributária repartida entre os entes federativos.⁵² Tal realidade tornou mais restrita a margem de liberdade do legislador e do operador do direito que se encontre na situação de precisar interpretar a norma, pois diante da objetividade consagrada na constituição (art.156, III),⁵³ tais personagens devem se valer de um método jurídico de interpretação e não um econômico, preconizando o teor do dispositivo previsto no CTN:

Art. 110 CTN.⁵⁴A 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.

Como já mencionado, o termo “serviço” pode ser interpretado, a grosso modo, em dois sentidos, um sentido econômico amplo e um sentido jurídico, onde o primeiro corresponde a toda a atividade que se insere no setor terciário da

⁵⁰ESTRADA, Roberto Duque. **Os limites constitucionais da tributação dos serviços**. Consultor Jurídico, 2017. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2012-set-26/consultor-tributario-limites-constitucionais-tributacao-servicos> Acesso em 17 set. 2017

⁵¹ESTRADA, Roberto Duque. **Os limites constitucionais da tributação dos serviços**. Consultor Jurídico, 2017. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2012-set-26/consultor-tributario-limites-constitucionais-tributacao-servicos> Acesso em 17 set. 2017

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005 p.398

⁵³BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2003. p.210

⁵⁴ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 11ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado (ESMAFE), 2009 p. 642

economia, abrangendo qualquer negócio jurídico relacionado a *bens econômicos imateriais*, e o segundo, já analisado no capítulo anterior, em suma, designa uma prestação de fazer.⁵⁵

Portanto, não cabe ao intérprete, ao aplicador da lei e muito menos ao legislador infraconstitucional preencher possíveis espaços vazios. Considerando-se as alterações trazidas pela LC nº157/2016, anota-se ainda que o Poder Legislativo de cada município deverá publicar lei local compatibilizando a Legislação Municipal às diretrizes estipuladas pela citada lei complementar em observância ao princípio da legalidade tributária, atentando, ainda, para os demais limites constitucionais ao poder de tributar como o princípio que veda a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que instituiu ou aumentou o tributo.⁵⁶

2.2 SERVIÇOS DE *STREAMING* E SUA NATUREZA JURÍDICA

O termo *streaming* compreende conceitos amplos, que definem na verdade, o modo de disponibilização de áudio e vídeo, podendo se dar das seguintes formas: a) *simulcasting*, transmissão simultânea na internet, da programação da televisão ou rádio (*broadcasting*); b) *webcasting*, que difere do *simulcasting* e do *broadcasting* (transmissão) em razão da interatividade potencial oferecida aos usuários, que podem definir o momento em que acessarão o conteúdo; e c) *off-line streaming*, pelo qual o usuário pode ter acesso *online* a um catálogo de conteúdo e selecionar alguns para acessar *offline*, desde que esteja em situação de adimplência com o serviço.⁵⁷

A redação dos novos itens elencados anteriormente, especialmente a do ponto 1.09, compreende as modalidades de *webcasting* e *off-line streaming*. Por se tratar de simples retransmissão de conteúdo original e simultaneamente exibido por meio

⁵⁵BISCEGLIA, Luísa. **Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN**. Disponível em <https://luisabisceglia.jusbrasil.com.br/artigos/235263544/imposto-sobre-servicos-de-qualquernatureza-issqn> Acesso em 11 set. 2017

⁵⁶OLIVEIRA, Alexandre Machado de. **Princípios da legalidade e anterioridade no Direito Tributário**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, 77. Disponível em http://www.ambito-juridico.com.br/link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7864. Acesso em 18/09/2017

⁵⁷CHIMELLI, Pedro Araujo; AQUINO, Tiago Soares de. **Incidência de ISS sobre streaming pode ser questionada**. Disponível em <http://www.levysalomao.com.br/publicacoes/Boletim/incidencia-de-iss-sobre-istreamingi-pode-ser-questionada> Acesso em 13 Set. 2017.

de radiodifusão de sons (rádio) ou de sons e imagem (televisão), o *simulcasting* estaria fora do escopo da norma, haja vista sua natureza gratuita; é válido explicar que existe o serviço de *simulcasting* de caráter oneroso, comumente encontrado nas contratações de televisão por assinatura, tendo natureza de serviço acesso condicionado, sendo igualmente excluído, dessa vez por ser o mesmo já tributado por outro imposto, o Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS.⁵⁸

Os serviços na modalidade streaming são extremamente populares, entre os quais cita-se como os que ganharam mais adeptos nos últimos anos, o do Netflix (com cerca de mais de dois milhões de assinantes) e o Spotify, além de outros aplicativo de smartphones e de variadas plataformas digitais, passando a serem tributáveis pelo ISS com a inclusão pela Lei nº157/2016 dos itens já mencionados. Nesse ínterim, "serviço de streaming" é nada mais que a liberação de um sinal online transmitindo dados em tempo real, não sendo confundido com a transmissão de internet, mas sim, de um sinal por meio desta, utilizando-a como veículo dos dados.⁵⁹

O legislador encarou serviços de transmissão online de músicas, séries e filmes oferecidas por empresas como Netflix e Spotify, por exemplo, como uma prestação de serviços efetiva, em que há obrigação de fazer. Ocorre que no caso dos serviços narrados, há a presença da obrigatoriedade de dar, sendo tais empresas desse tipo de mercado, meras cedentes de um direito autoral adquirido por elas, quer dizer, apenas armazenam o conteúdo, só os cedendo ao consumidor por um tempo determinado⁶⁰. Tal entendimento é similar ao que fundamentou a súmula vinculante 31 do STF, que impediu a cobrança do imposto municipal sobre a locação de filmes em VHS, DVD, sobre a locação de cartuchos e discos com jogos de videogame e demais operações de locação de bens móveis.⁶¹

⁵⁸CHIMELLI, Pedro Araujo; AQUINO, **Tiago Soares de. Incidência de ISS sobre streaming pode ser questionada.** Disponível em <<http://www.levysalomao.com.br/publicacoes/Boletim/incidencia-de-iss-sobre-istreamingi-pode-ser-questionada>> Acesso em 13 Set. 2017.

⁵⁹MUNIZ, Bruno Barchi. **Tributação sobre Netflix pode ser inconstitucional.** Disponível em <<https://lbnadvogados.jusbrasil.com.br/artigos/232778624/tributacao-sobre-netflix-pode-ser-inconstitucional>> Acesso em 14 set. 2017.

⁶⁰GRILLO, Brenno. **Lei que tributa streaming iguala cessão de uso a serviço, alertam advogados.** Consultor Jurídico. 14 jan. 2017. Disponível em <<https://pt.scribd.com/document/354996772/Imposto-Em-Streaming-Iguala-Cessao-de-Uso-a-Servico-Dizem-Advogados>> Acesso em 10 mai. 2017.

⁶¹PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no direito tributário.** São Paulo: Noeses, 2011 p. 181

Como já se pode imaginar, o efeito imediato da incidência do ISS de tais serviços, é o aumento do preço deste, na medida em aumenta-se o custo para a disponibilização dos aplicativos, onerando ainda mais a relação consumerista, visto que o contribuinte, já na compra do aparelho que será o instrumento para a materialização dos serviços, suporta carga tributária referente a impostos como o Imposto sobre o Produto Industrializado e Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Então, com base no exposto, pode-se considerar que o preço dos serviços que poderão ser incluídos na Lei Complementar 116/03 fiquem mais caros.⁶²

É possível se atestar ainda a incongruência na tributação dos serviços em comento, pela análise dos termos utilizados na LC 157/16, entre eles o que diz: “*disponibilização, sem cessão definitiva*”, delatando assim se tratar do mesmo conceito que se utiliza para definir o que é uma “*locação*”, até mesmo porque, além da onerosidade e da finalidade comercial por essa disponibilização de conteúdo, a questão da definitividade também é importante na caracterização da obrigação.⁶³

A fim de evidenciar a incoerência na tributação dos serviços *streaming*, utiliza-se mais uma vez conceitos advindos do Direito Civil, especificamente as observações feitas pelo Código Civil vigente, no que concerne ao serviço de locação, traçando semelhança aos novos serviços trazidos à lista anexa da Lei de ISS, por meio da análise do seguinte conceito: “*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*”.⁶⁴

Em total apoio ao conceito trazido pela lei civil, a doutrina da professora Maria Helena Diniz, que ratifica o conteúdo legal na definição que segue:

A locação é o contrato pelo qual uma das partes, mediante remuneração paga pela outra, se compromete a fornecer-lhe, durante certo lapso de tempo, o uso e gozo de uma coisa infungível, a prestação de um serviço apreciável economicamente ou a execução de alguma obra determinada.⁶⁵

⁶²LIMA, Felipe. **O imposto “Netflix”**. 12 Set. 2015. Disponível em: <<https://direitodiario.com.br/o-imposto-netflix/>> Acesso em 12 Ago.2017

⁶³ AFONSO, Sylvio César. **A cobrança de ISS sobre os serviços de streaming é constitucional?** 03 fev. 2017. Disponível em: <<http://cio.com.br/opiniaio/2017/02/03/a-cobranca-de-iss-sobre-os-servicos-de-streaming-e-constitucional/>> Acesso em 12 Jul. 2017

⁶⁴BRASIL. **Código Civil de 2002**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm> Acesso em 28 ago. 2017

⁶⁵ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**, v. 4. 31.^a ed. São Paulo. 2014 p. 361

Seguindo tal ótica, ou seja, sabendo-se que serviço é materialmente aquilo que o médico oferece como consulta, por exemplo, ou o que um advogado denomina como petição, ou um parecer jurídico, qual seria então a natureza jurídica do serviço desenvolvido pela Netflix? Embora o legislador tenha dado caráter de serviços que comportam obrigação de fazer, e tenha o presidente da República corroborado tal qualificação, sancionando a Lei nº 157/16, ao observar com mais acuidade verifica-se incoerente o tratamento legal dado aos “serviços *streaming*” quanto à sua tributação pelo ISS, uma vez que observada a verdadeira natureza, tem-se que a Netflix, por exemplo, concede a seus assinantes uma autorização para acesso a um conteúdo alocado em certo servidor e nessa circunstância, não resta a realização de um serviço, mas a permissão do acesso e da visualização de um conteúdo próprio, assim como acontece nas espécies de “locação”, sendo a grande diferença que os filmes, documentários e séries, atualmente, estão ao alcance do controle remoto, disponibilizados de maneira mais cômoda do que em tempos passados, em que se utilizava das locadoras tradicionais.⁶⁶

2.3 DO DEBATE JURÍDICO ACERCA DA CONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO SERVIÇO DE STREAMING

Inicialmente cumpre destacar que diante da realidade da grande maioria dos municípios brasileiros, é impossível não pensar numa reforma tributária como alternativa para evitar o colapso das contas públicas. Ao analisar-se de maneira sistemática o contexto, percebe-se que a crise se aloja nas mais diversas espécies de setores, resultando em problemas de difícil e lento processo de recuperação, como insegurança pública, desigualdade social, questões habitacionais, recesso econômico, queda das oportunidades de emprego, dentre outros. Embora todos os problemas citados detenham caráter de urgência, os gestores municipais assumem com mais facilidade a deficiência da gestão quando a situação envolve a insuficiência de recursos financeiros.⁶⁷

⁶⁶MUNIZ, Bruno Barchi. **Tributação sobre Netflix pode ser inconstitucional**. Disponível em <<https://lbmadogados.jusbrasil.com.br/artigos/232778624/tributacao-sobre-netflix-pode-ser-inconstitucional>> Acesso em 14 set. 2017.

⁶⁷ COSTA, Leonardo A. **Direito Tributário e finanças públicas**. Disponível em: <www.academico.direito-rio.fgv.br>. Acesso em 24 mai. 2017.

Como é sabido, os municípios têm garantida sua autonomia pela Constituição Federal, e assim se obrigam a gerenciar funções, assumindo as responsabilidades de executarem as demandas populares. Ocorre que dificilmente algum cidadão provocará os poderes instituídos na intenção de que eles aumentem tributos; as políticas públicas a serem desenvolvidas pelos municípios não são poucas, e constituem-se de atividades de grande relevância social, como a promoção de educação, saúde, trabalho, e estas sim, comportam os maiores anseios populares. Todavia, os municípios não possuem grandes fontes de obtenção de recursos, baseando a sua arrecadação tributária em três impostos, que dificilmente batem suas metas de arrecadação, são eles: o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), o Imposto sobre Transmissão de Bens Inter Vivos (ITBI) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial e Predial Urbana (IPTU).⁶⁸

Outro fator advindo do Pacto Federativo (acordo firmado entre a união e os estados federados, onde se estabelece as funções, os direitos e os deveres entre os entes federativos) é a provável “guerra fiscal” entre os entes tributantes. Ao contrário do que pode se imaginar pela leitura inicial da ideia de federação realizada no Brasil, a arrecadação tributária é realizada de maneira centralizada, onde o poder fiscal é concentrado na capital federal, que de uma maneira não suficiente, distribui os recursos arrecadados, gerando as chamadas “guerras” fiscais entre os estados e também entre os municípios, motivo pelo qual são tais entes obrigados a reduzirem sua arrecadação para atrair empresas.⁶⁹

Diante de toda essa realidade enfrentada pelos municípios, a necessidade de obtenção de recursos financeiros é latente, e conseqüentemente, faz com que esses municípios enfatizem a função fiscal dos seus tributos, motivo pelo qual, por vezes, o Poder Legislativo se utiliza de projetos de lei com a finalidade de criar a legalidade para certas práticas, como é o caso da cobrança de impostos, que só pode ser instituída mediante lei. Embora a intenção do legislador seja dar solução a uma problemática, a forma com que se insere a lei no mundo jurídico pode causar outros problemas, e a inconstitucionalidade dos dispositivos normativos é de longe,

⁶⁸SANTOS, Danúbia C. et al. **Os impostos municipais e suas características fundamentais**. Revista CEREU. v. 4, n. 2, agosto/2012. p.21-26

⁶⁹ALMEIDA, Dayse Coelho **O Pacto Federativo brasileiro**. Boletim Jurídico, Uberaba/MG, a. 2, no 61. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=187>> Acesso em: 20 set. 2017.

uma das causas de insegurança jurídica, tornando, por conseguinte, a cobrança do imposto injusta, impondo ao contribuinte uma carga tributária que o mesmo não deveria suportar. Sendo assim, a mera votação no Congresso aprovando um projeto de lei e sua posterior sanção não convalida certas “vicitudes”.⁷⁰

Especialmente quanto à constitucionalidade da incidência tributária do ISS nos serviços *streaming*, trazida pela LC nº1572016, alguns juristas se manifestaram ao longo do ano, e embora se trate de um tema recente, há considerável produção jurídica, destacando as opiniões a seguir, que reúnem os argumentos mais replicados até então. O advogado e vice-presidente do Instituto de Estudos Tributários (IET) Rafael Korff, confirma o conceito trazido anteriormente, onde *streaming* seria a mera transmissão online de músicas, séries e filmes, sendo justamente esse oferecimento o fator que gera a discussão sobre a incidência do imposto, motivo pelo qual o jurista adota a corrente dos que não entendem ser os serviços de *streaming*, efetivamente serviços, pois não resta a caracterização da prestação dos serviços. Alerta ainda o mesmo, que o fato de as empresas estarem sediadas no exterior, este seria mais um fator de inconstitucionalidade, pois apesar das empresas apenas armazenarem o conteúdo, o mesmo se encontra disponibilizado no exterior, aduzindo ainda que “*é totalmente esquizofrênico o fato do judiciário não ter entendimento solidificado em relação à cobrança do ISS sobre o serviço prestado no exterior*”.⁷¹

Em divergência com a opinião acima, o advogado especialista em Direito Digital Rafael Maciel, indica que não existe dupla tributação pelo fato do “serviço” ter origem no exterior, pois caso o usuário esteja situado no Brasil, apenas o ente fiscal brasileiro estará apto a fazer tal cobrança, entretanto, reage em consonância com a tese da inconstitucionalidade da incidência do imposto, pelo fato de que a LC 157/16 tratou da mesma forma serviços que compõem obrigações distintas, como enfatiza ao diferenciar o serviço de acesso à internet e a assinatura de um serviço de *streaming*:

⁷⁰HARADA, Kiyoshi. **ISS - Tributação dos serviços de informática**. 12/09/2017 Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/iss-tributacao-dos-servicos-de-informatica/>> Acesso em 18 Set. 2017.

⁷¹ GRILLO, Brenno. **Lei que tributa streaming iguala cessão de uso a serviço, alertam advogados**. Consultor Jurídico. 14 jan. 2017. Disponível em<<https://pt.scribd.com/document/354996772/Imposto-Em-Streaming-Iguala-Cessao-de-Uso-a-Servico-Dizem-Advogados>> Acesso em 10 mai. 2017.

Tratam-se de fatos geradores diferentes. Um é o pagamento para ter a conexão à internet, pela qual se pode realizar as mais variadas atividades, na maioria das vezes, gratuitas. Outra é contratar um provedor de aplicações que opera pela internet para usufruir determinado serviço, como um vídeo, softwares e aplicativos.⁷²

Nesse sentido é a resposta da empresa Netflix, quanto ao questionamento sobre a natureza dos serviços por ela prestada, onde o *software* de transmissão *online* é apenas um instrumento que possibilita o acesso ao conteúdo de filmes e séries de TV da empresa, sendo o objeto do contrato o acesso ao acervo de filmes, séries e documentários e não a utilização do *software*.⁷³ Embora se trate de um questionamento levantado quando da análise da incidência ou do ISS sobre outro tipo de serviço, mais precisamente o descrito no subitem 1.05 da lista anexa da LC 116/03 (licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação), é válido colecionar ao texto as teses e entendimentos fomentados sobre tal questão, em sede de demanda judicial menos recente, mas que ainda se encontra inconclusa, aguardando análise da Suprema Corte.⁷⁴

Os ministros do Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceram a repercussão geral do tema tratado no Recurso Extraordinário (RE 688223) em que uma empresa de telefonia celular questiona a incidência de ISS sobre contratos de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador, ou seja, *softwares* que são desenvolvidos de forma personalizada. A empresa recorrente, operadora de telefonia, sustenta que a hipótese em questão não estaria sujeita a tributação de ISS, haja vista o contrato envolver licenciamento ou cessão de software e este não se consubstanciava numa prestação de um serviço, mas sim de “uma obrigação de dar”.⁷⁵

O relator do processo, ministro Luiz Fux, enfatizou no Acórdão que deliberou pela repercussão geral do tema, que “o tema tributário e constitucional tratado nos autos é questão relevante do ponto de vista econômico, político, social e jurídico,

⁷²PISCITELLI, Tathiane. **Os desafios da Tributação do Comércio Eletrônico**. Revista de Direito Tributário Contemporâneo, v. 1, São Paulo: Noeses, 2016 p.195-216.

⁷³VERGUEIRO, Camila. **Netflix deve pagar ISS por exibir filmes por software**. Disponível em <<https://camilavergueiro.jusbrasil.com.br/artigos/121942436/netflix-deve-pagar-iss-por-exibir-filmes-por-software>> Acesso em: 11 ago.2017

⁷⁴BRASIL. **Lei Complementar 116/03**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm> Acesso em 13 set 2017.

⁷⁵ Portal do Supremo Tribunal Federal. **STF analisará a incidência de ISS sobre licenciamento ou cessão de uso de software**. 30 nov. 2012. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=225336>> Acesso em 12 Ago.2017.

ultrapassando os interesses subjetivos da causa". O caso em comento trata da mesma discussão que se toma hoje em relação aos serviços de streaming, e mesmo sendo a demanda ido a julgamento em 2012, nada de efeito vinculante ou definitivo se operou em sede STF quanto à classificação jurídica sobre os serviços de *software* e agora os de streaming.⁷⁶

Salienta-se por oportuno que não obstante a situação descrita anteriormente, de acordo com a jurisprudência majoritária dos tribunais superiores, não incide o ISS sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de software padronizado, por constituir "obrigação de dar" e não "obrigação de fazer", descaracterizando-a como prestação de serviço.⁷⁷ Analisando-se assim o entendimento da classe jurídica e da jurisprudência, é preciso superar a discussão quanto ao enquadramento ou não das novidades trazidas pela LC nº 157/16, e sim concentrar esforços num objetivo mais amplo, com a intenção de elucidar de forma efetiva se as atividades de *streaming*, já incluídas na lista de serviços, podem mesmo ser consideradas "serviço", tal qual definido o conceito a partir da interpretação conjunta da Constituição de 1988 e da LC nº 116/03.⁷⁸

Dessa forma, é reconhecida pela esmagadora maioria dos juristas que se posicionam quanto ao tema, o raciocínio de que a cessão temporária de uso de conteúdo de áudio, vídeo, imagem outexto por meio da internet, se equipara à locação de bem móvel no sentido que nos discos não há que se falar em "obrigação de fazer". Considerando-se, portanto, a natureza e o conteúdo jurídico das atividades indicadas no item 1.09, restam tais atividades se limitadas à cessão temporária de uso, ou seja, um negócio jurídico que constitui "obrigação de dar", e não "obrigação de fazer" e mais uma vez, ratifica-se, "disponibilização" não se confunde com "prestação de serviços".⁷⁹

⁷⁶Portal do Supremo Tribunal Federal. **STF analisará a incidência de ISS sobre licenciamento ou cessão de uso de software.** 30 nov. 2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=225336>> Acesso em 12 Ago.2017.

⁷⁷PISCITELLI, Tathiane. **Os desafios da Tributação do Comércio Eletrônico.** Revista de Direito Tributário Contemporâneo, v. 1, São Paulo: Noeses, 2016 p.195-216.

⁷⁸ VERGUEIRO, Camila. **Netflix deve pagar ISS por exibir filmes por software.** Disponível em <<https://camilavergueiro.jusbrasil.com.br/artigos/121942436/netflix-deve-pagar-iss-por-exibir-filmes-por-software>> Acesso em: 11 ago.2017.

⁷⁹ CHIMELLI, Pedro Araujo; AQUINO, Tiago Soares de. **Incidência de ISS sobre streaming pode ser questionada.** Disponível em <<http://www.levysalomao.com.br/publicacoes/Boletim/incidencia-de-iss-sobre-istreamingi-pode-ser-questionada>> Acesso em 13 Set. 2017.

Os sócios Pedro Araujo Chimelli e Tiago Soares de Aquino explicam ainda que no contexto do streaming, é comum a utilização de software como meio para acessar o conteúdo disponibilizado, atentando-se para o fato de que é a atividade-fim de disponibilização de conteúdo que deve ser levada em consideração, e nessa análise tem-se que tanto a cessão de uso do software quanto a cessão de uso do conteúdo, por motivos já indicados, não preenchem o campo de incidência possível do ISS.⁸⁰ Finalmente, convém assinalar questão lembrada pelo renomado advogado tributaria Kiyoshi Harada, no que diz respeito às expressões “*outros formatos*” e “*congêneres*” consignadas no subitem 1.03, que indica um cuidado a ser observado pela legislação municipal competente, visto que não é permitido o emprego da analogia no campo do direito material.⁸¹

Ademais, assim como alerta a professora Tathiane Picitelli, a transmissão de bens digitais pela internet merece atenção, visto que há muito tempo deixou de ser tendência, sendo uma realidade que se impõe no dia a dia do mercado digital, que por sua vez, só cresce e possui cada vez mais tecnologia, tornando-se assim, fato economicamente relevante, motivo pelo qual o debate acerca da tributação dos negócios jurídicos por detrás dessas transferências resta fundamental, o que gera a necessidade de pronunciamento do Supremo, tema que será detalhado no próximo capítulo, assim como as formas garantidas pelo ordenamento constitucional, passíveis de se obter pela via do controle de constitucionalidade, uma declaração que coloque fim nessa incongruência trazida pela lei em comento.⁸²

⁸⁰CHIMELLI, Pedro Araujo; AQUINO, Tiago Soares de. **Incidência de ISS sobre streaming pode ser questionada**. Disponível em <<http://www.levysalomao.com.br/publicacoes/Boletim/incidencia-de-iss-sobre-istreamingi-pode-ser-questionada>> Acesso em 13 Set. 2017.

⁸¹HARADA, Kiyoshi. **ISS. Novos subitens de serviços acrescidos pela LC nº 157/16**. 22/08/2017. Disponível em: <http://www.haradaadvogados.com.br/iss-novos-subitens-de-servicos-acrescidos-pela-lc-no-15716/> Acesso em 10 set.2017.

⁸²PISCITELLI, Tathiane. **Os desafios da Tributação do Comércio Eletrônico**. Revista de Direito Tributário Contemporâneo, v. 1, São Paulo: Noeses, 2016 p.195-216.

3. DA INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI N. 157/2016

Dentre as classificações da Constituição Federal de 1988, tem-se que esta é escrita e rígida, e nos países em que a Constituição Federal é rígida, a alteração do texto constitucional exige um procedimento especial, que foi estabelecido pelo próprio legislador constituinte, como um meio mais difícil que o exigido para a produção do direito ordinário. E a primeira consequência prática dessa exigência formal contida nas constituições rígidas é a inclusão do princípio da supremacia formal da Constituição no ordenamento jurídico, sendo necessário dessa forma, que se estabeleçam mecanismos de fiscalização dessa obediência à norma mater. Ou seja, somente nos ordenamentos de Constituição escrita e rígida é que se faz possível a realização de um controle de constitucionalidade das leis da forma como se percebe atualmente.⁸³

Nessas circunstâncias, é perfeitamente possível afirmar que o requisito essencial para uma norma ter validade dentro do sistema jurídico nacional, é a sua concordância com os preceitos, conceitos e determinações contidas na Constituição Federal, representando assim um fundamento de validade das normas infraconstitucionais. A partir dessa observação, os autores Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo elencam dois pressupostos para a realização do controle de constitucionalidade: a) a existência de uma Constituição do tipo rígida; e b) a previsão constitucional de um mecanismo de fiscalização das validades. Se assim não fosse, a Carta Magna perderia credibilidade diante das inúmeras alterações que poderiam ocorrer rotineiramente em seu texto, trazendo insegurança jurídica e possivelmente uma fragilização dos direitos por ela consagrados.⁸⁴

Dessa forma, antes de inserir novas leis, configurações e relações jurídicas no ordenamento jurídico, é preciso realizar um trabalho minucioso relativo à constitucionalidade do texto proposto, pois no momento em que a norma aprovada e publicada existe no plano da eficácia, ou seja, passado seu período de *vacatio legis*, a incidência da norma se torna efetiva, e mesmo sendo flagrante o desrespeito à Constituição, caso o Congresso seja indiferente não reconhecendo tal ilegalidade,

⁸³NOVELINO, Marcelo. Direito Constitucional. São Paulo: Método, 2008 p. 388

⁸⁴PAULO, Vicente & ALEXANDRINO, Marcelo. **Resumo de Direito constitucional descomplicado.** – 8. Ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2012.p 307-308

assim como não havendo o veto presidencial, a lei infraconstitucional só poderá ser retirada do mundo jurídico por meio do controle de constitucionalidade judicial.⁸⁵

3.1 DA ALTERAÇÃO INDEVIDA: A AFRONTA AO ART. 156, INCISO III DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Como é cediço na doutrina, é preciso ter muito claro qual dispositivo ou ponto da lei questionada desrespeita a Lei Maior, pois a partir da análise dos dispositivos pode-se entender e garantir o procedimento mais adequado a se tomar. Todavia, nem todas as leis e atos normativos federais e estaduais ou do Distrito Federal, podem ser objeto de uma ação que visa declaração de sua inconstitucionalidade, devendo serem satisfeitos outros requisitos como por exemplo, ter sido editada na vigência da atual Constituição e implicar ofensa direta à Carta Magna, além do dever de ser uma norma ainda em vigor.⁸⁶

Para melhor entendimento, primeiro é preciso ter em mente o conceito de inconstitucionalidade, que diante da doutrina clássica é definido como a ação (inconstitucionalidade positiva) ou omissão (inconstitucionalidade negativa) que ofende, no todo ou em parte, a Constituição Federal. Como a própria nomenclatura denota, ocorre a inconstitucionalidade por ação quando algum órgão estatal ou esfera de poder age com desrespeito à Constituição, como o caso em que o legislador elabora uma lei em desacordo com norma maior; doutra forma, quando este não a observa, portanto se omite quanto a algum preceito constitucional que deveria ser aplicado, há a inconstitucionalidade por omissão.⁸⁷

Seguindo a classificação das inconstitucionalidades, sabe-se que esta pode ser material ou formal, ocorrendo a primeira quando o que contraria a Constituição é o conteúdo, a matéria efetivamente tratada na lei infraconstitucional; já a segunda hipótese se perfaz quando há um desrespeito no tocante ao processo de elaboração dessa norma, viciando requisitos como a competência e o procedimento

⁸⁵BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 19ª. Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2006. p.365

⁸⁶ PAULO, Vicente & ALEXANDRINO, Marcelo. **Resumo de Direito constitucional descomplicado**. – 8. Ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2012. p. 335

⁸⁷ AGRA, Walber de Moura. **Curso de Direito Constitucional**. – Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 650

legislativo⁸⁸.

A inconstitucionalidade pode ainda ser total ou parcial, e para exemplificar esta primeira, imagina-se o caso em que se impugna uma lei cuja a iniciativa é viciada, onde o conteúdo é materialmente de lei complementar, mas que tenha sido aprovada por maioria simples dos votos, tem-se assim a inconstitucionalidade total da norma. No que concerne a inconstitucionalidade parcial, é sabido que pode ser objeto dela qualquer fração de artigo, parágrafo, inciso ou alínea, lembrando que nesse caso, a declaração de inconstitucionalidade a ser exercida pelo poder judiciário não pode subverter o intuito da lei, mudando o seu sentido e alcance, sob pena de ofensa ao princípio da separação dos poderes. Tal situação reflete o princípio da divisibilidade da lei, pelo qual ela pode ser dividida sem que se altere a sua essência e nesse caso, apenas a parte eivada de vício será retirada.⁸⁹

Ponto delicado do estudo é o tocante à inconstitucionalidade direta e indireta, isso porque o STF equipara a inconstitucionalidade indireta ou reflexa à mera ilegalidade, e esta ocorreria nas situações em que o vício verificado não decorre de violação direta da Constituição, ou seja, no caso em que um decreto regulamentar expedido para a fiel execução da lei, acaba extrapolando os limites desta, por exemplo. Sendo assim, nota-se que o fundamento de validade do decreto não é a constituição, diretamente falando, mas sim a lei regulamentadora que impulsionou tal decreto. Quanto a inconstitucionalidade direta não há controvérsia, sendo a mesma verificada entre leis ou outros atos normativos primários e a Constituição.⁹⁰

Como se percebe, diante do conteúdo analisado acima, a inconstitucionalidade advinda da Lei complementar 157/2016 é material, parcial e direta, e precisa ser trabalhada com a devida atenção aos detalhes que perfazem o caminho até se chegar a efetiva declaração da norma. A Lei que alterou a LC nº 116/2003, especialmente no tocante à sua lista anexa, adicionando novos serviços, que já foram discutidos nos capítulos anteriores, trouxe uma afronta ao dispositivo constitucional referente à competência dos municípios na tributação do imposto sobre serviços de qualquer natureza, fazendo ressalva o texto constitucional de que tais serviços não compreendem os já tributados ou tributáveis por meio do Imposto

⁸⁸ PAULO, Vicente & ALEXANDRINO, Marcelo. **Controle de Constitucionalidade**– 8.ª Ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009.p 207

⁸⁹ PAULO, Vicente & ALEXANDRINO, Marcelo. **Controle de Constitucionalidade**– 8.ª Ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009.p 208-231

⁹⁰ AGRA, Walber de Moura. **Curso de Direito Constitucional**. – Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 661.

sobre Circulação e Mercadoria de Serviços – ICMS, cujo ente tributante é o estado, conforme destaca-se *ipsis litteris*:⁹¹

CF/88 -Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.⁹²

A norma constitucional mencionada acima fala diretamente que para sofrer a tributação referente ao ISS, a relação jurídico tributária precisa ter como objeto um serviço, ou seja, uma prestação de serviços e que a mesma não compreenda objeto do mesmo tipo de serviço tributável pelo ICMS. Nesse ponto, é válido lembrar de quais serviços a Lei Maior trata em seu artigo 155, inciso II, não devendo confundir os serviços de comunicação com os “serviços” *streaming*. A LC nº 157/16 que adiciona os subitens 1.03, 1.04 e 1.9 à lei do ISS trouxe, entre outras, uma discussão sobre a constitucionalidade ou não da alteração legislativa, que se inicia com uma dúvida: afinal, empresas como Netflix ou Spotify, por exemplo, operam um serviço na disponibilização de seus conteúdos? Conforme demonstrado em discussão anterior, resta claro que não.⁹³

O texto referente ao subitem “1.09” da atual LC 116/2003 usa claramente o termo “disponibilização” dos conteúdos denominados *streaming*, e como já enfatizado, tal disponibilização não caracteriza uma prestação de serviços, cujo objeto retrata uma obrigação de fazer. Sobre a inconstitucionalidade da cobrança tributária dos “serviços” que comportam obrigação de dar, já se manifestou o STF em súmula vinculante nº 31, a qual já se detalhou no primeiro capítulo, cujo fundamento foi o fato de que serviços como locação de bens móveis, na verdade, não possuem natureza jurídica de serviços tributáveis pelo ISS, pois

⁹¹BRASIL. **Lei Complementar 116 de 2003.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm> Acesso em: 23 set 2017

⁹²BRASIL. **Constituição Federal de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em 24 set. 2017

⁹³BRASIL. **Lei Complementar 157 de 2016.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm> Acesso em: 24 set. 2017

essencialmente, não são serviços e sim mera obrigação de dar.⁹⁴

Nesse ínterim, a referida súmula corrobora com a produção jurídica feita até agora sobre o tema, confirmando a inconstitucionalidade da incidência do ISS nas relações de consumo entre o usuário de *streaming* e o ente tributante municipal. O jurista Luiz Flávio Gomes teceu comentário sobre a Súmula vinculante nº 31, no contexto de incidência tributária sobre locação de bens móveis, que é válido adicionar ao trabalho, por possuir o mesmo fundamento da questão da tributação dos serviços *streaming*:⁹⁵

Cuida-se da não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, tendo em vista que não se trata de serviço, porque a locação gera obrigação de dar e não de fazer, portanto, inexistente atividade pessoal do locador que possa ser juridicamente caracterizada como prestação de serviço.⁹⁶

Por oportuno, adiciona-se também esclarecimento feito pelo Ministro Celso de Mello, no julgamento do Recurso Extraordinário de nº 116.121-3/SP, em que enfatiza ser a qualificação da locação de bens móveis como serviço, para fins de tributação municipal por meio do ISS, como uma inadmissível e arbitrária manipulação, instrumentalizada por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas previstas, visto que o imposto sobre serviços somente pode incidir sobre obrigação de fazer, e o conceito de tal obrigação não se ajusta à figura contratual da locação de bens móveis, que se coaduna com a obrigação de dar. Destaca-se o complemento da fala do ministro a seguir:⁹⁷

Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico - considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material - não envolve a prática de atos que consubstanciam um *praestare* ou um *facere*. Na realidade, a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar, como resulta claro do art. 1.188 do código

⁹⁴MUNIZ, Bruno Barchi. **Tributação sobre Netflix pode ser inconstitucional**. Disponível em: <<https://lbnadvogados.jusbrasil.com.br/artigos/232778624/tributacao-sobre-netflix-pode-ser-inconstitucional>> Acesso em: 14 set. 2017.

⁹⁵ JUSBRASIL. **Nova Súmula Vinculante declara a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre as operações de locação de bens móveis**. Disponível em: <<https://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/2084782/nova-sumula-vinculante-declara-a-inconstitucionalidade-da-incidencia-do-iss-sobre-as-operacoes-de-locacao-de-bens-moveis>> Acesso em: 23 set.2017

⁹⁶ JUSBRASIL. **Nova Súmula Vinculante declara a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre as operações de locação de bens móveis**. Disponível em: <<https://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/2084782/nova-sumula-vinculante-declara-a-inconstitucionalidade-da-incidencia-do-iss-sobre-as-operacoes-de-locacao-de-bens-moveis>> Acesso em: 23 set.2017

⁹⁷ BUENO, Mauricio; VEDOVATO, Mauricio. **ISS sobre streaming e downloads**. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/iss-sobre-streaming-e-downloads/>> Acesso em: 26 set. 2017

Civil: 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.⁹⁸ (grifo nosso)

Por fim, conclui-se pela incongruência da incidência da tributação em discussão, também com base no disposto no artigo 110 do CTN (já comentado anteriormente), que em suma, proíbe que a lei tributária altere “*a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal (...)*”,⁹⁹ e no caso do tratamento dado pelas alterações na LC 116/2003, dá-se nova definição ou no mínimo amplia o conceito de serviços, que por sua vez, é originário do direito privado (direito civil). Dessa forma, não sendo a disponibilização, sem cessão definitiva, um serviço, não estaria autorizada a elaboração de uma norma que instituisse uma cobrança de ISS numa relação jurídica que envolvesse obrigação de dar, de modo que a LC nº 157 de 2016 merece ser declarada inconstitucional.¹⁰⁰

3.2 DO CONTROLE CONCENTRADO DE INCONSTITUCIONALIDADE

Voltando a análise para o próprio sistema de controle judicial de constitucionalidade, percebe-se que no ordenamento constitucional em geral, há uma divisão encontrada na doutrina denominada modelos de controle, em que se elenca duas vertentes: a do controle difuso de constitucionalidade e a do controle concentrado. Para fins da temática trabalhada, conceitua-se sucintamente o controle difuso (concreto) como aquele outorgado a todo e qualquer órgão do Poder Judiciário (juiz ou tribunal), enquanto no sistema concentrado (abstrato) a competência para exercer o controle de constitucionalidade é direcionada somente a um órgão, que no caso brasileiro é o STF.¹⁰¹

⁹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº116.121-3/SP. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes LTDA. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Min. Octavio Gallotti. Brasília, 11 de outubro de 2000. **Lex:** jurisprudência do STF e Tribunais Regionais Federais, Diário de Justiça, Brasília, v. 10, n. 2032-4, p. 669-722, mai. 2001

⁹⁹ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em 26 set. 2017

¹⁰⁰ JUSBRASIL. **Nova Súmula Vinculante declara a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre as operações de locação de bens móveis.** Disponível em: <<https://fg.jusbrasil.com.br/noticias/2084782/nova-sumula-vinculante-declara-a-inconstitucionalidade-da-incidencia-do-iss-sobre-as-operacoes-de-locacao-de-bens-moveis>> Acesso em: 23 set.2017

¹⁰¹ AGRA, Walber de Moura. **Curso de Direito Constitucional.** – Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 665

No que concerne ao modo em que se dá a impugnação de uma lei perante o Poder Judiciário, tem-se a via incidental, que ocorre no contexto de uma controvérsia concreta, em que uma das partes pleiteia o reconhecimento da inconstitucionalidade de uma lei, idealizando afastar a sua aplicação ao caso concreto, não sendo portanto, o objeto principal do pedido; é o contrário do que ocorre quando se utiliza a via principal, onde o pedido do autor da ação é a própria discussão de constitucionalidade ou da inconstitucionalidade do ato normativo, que se materializa por meio de uma ação judicial especial, onde o autor requer uma decisão sobre a constitucionalidade analisada em tese, com o fim de resguardar a harmonia do ordenamento jurídico e a estabilidade das relações jurídicas.¹⁰²

Embora a análise da inconstitucionalidade de uma norma possa ser realizada ainda quando esta se encontra em sede de projeto, e nesse caso se dará o chamado controle de constitucionalidade preventivo (pelo veto do chefe do Executivo), não foi o que aconteceu com a LC nº 157 de 2016, e dessa forma, a fiscalização da coerência da lei com a Carta Magna resta ser exercida de maneira superveniente, ou seja, a partir do momento em que a norma se encontra plenamente inserida no ordenamento jurídico, sendo essa situação a regra do controle de constitucionalidade judicial no Brasil.¹⁰³

O controle exercido no âmbito do Poder Legislativo e Executivo, antes da lei ser aprovada e entrar em vigor, manifesta-se primeiramente nos trabalhos da Comissão de Constituição e Justiça - CCJ, que por sua vez, deve se posicionar sobre as proposições submetidas à apreciação do Poder Legislativo, concluindo por meio de parecer, pela constitucionalidade ou pela inconstitucionalidade da questão examinada, realizando assim o chamado controle político preventivo. Já quanto à atuação do Poder Executivo no controle de constitucionalidade, verifica-se que há três situações distintas em que esta pode se dar: a) veto com fundamento na inconstitucionalidade (veto jurídico); b) possibilidade de inexecução pelo Chefe do Poder Executivo de lei que ele considere inconstitucional; e c) processo de intervenção, sendo esta uma medida remotíssima, excepcional.¹⁰⁴

¹⁰² AGRA, Walber de Moura. **Curso de Direito Constitucional**. – Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 667

¹⁰³BISCEGLIA, Luísa. **Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN**. Disponível em <https://luisabisceglia.jusbrasil.com.br/artigos/235263544/imposto-sobre-servicos-dequalquernatureza-issqn> Acesso em 11 set. 2017

¹⁰⁴ PAULO, Vicente & ALEXANDRINO, Marcelo. **Controle de Constitucionalidade**– 8.^a Ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009.p 238

Superadas tais questões introdutórias, vê-se que existem meios de se averiguar com acuidade a possível inconstitucionalidade de uma norma, quando essa ainda se encontra em sede de elaboração. Como a lei em comento já foi aprovada e está em vigor, sobra o exercício do controle repressivo, exercido pelo Poder Judiciário, especialmente o controle concentrado, ao qual se falará mais detalhadamente a seguir.¹⁰⁵

Trata-se de um controle de constitucionalidade exercido por um tribunal com competência específica e originária, sendo encontrado na doutrina nas mais variadas denominações: controle concentrado, controle *in abstracto*, controle direto, controle por via de ação, controle por via principal, entre outros. Como é sabido, para se valer do controle concentrado, não se faz necessária a análise de um caso concreto, e desde que foi introduzido no Direito brasileiro pela EC 16/1965, a via do controle abstrato tem trazido importantes entendimentos e proporcionando ao ordenamento jurídico uma estabilidade nas mais variadas relações jurídicas. A finalidade de tal controle é unicamente a defesa da ordem constitucional, tão desrespeitada em tantos setores e situações, agindo de forma a retirar as leis incompatíveis com a Carta Magna, garantindo sua supremacia.¹⁰⁶

O tribunal que possui competência para a realização do comentado controle é o Supremo Tribunal Federal - STF, haja vista sua qualidade de órgão não recursal, que por sua vez, exercerá o papel de analisar a norma levada à apreciação por meio das ações pertinentes, quais sejam, a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO), a Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) e a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental. Para fins do objeto de estudo por ora trabalhado, serão estudadas em linhas gerais, a Ação Direta de Inconstitucionalidade e a Ação Declaratória de Constitucionalidade.¹⁰⁷

A ADI é ação típica do controle abstrato brasileiro, cuja finalidade precípua é a apreciação da constitucionalidade, em tese, de lei ou ato normativo federal ou estadual, em face das regras e princípios constantes explicitamente ou não na Constituição. Portanto, o autor da ADI não atua em interesse próprio ou pessoal, e

¹⁰⁵ FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade**. 5ª. Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004. p. 385

¹⁰⁶ PAULO, Vicente & ALEXANDRINO, Marcelo. **Controle de Constitucionalidade**– 8.ª Ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009.p 245

¹⁰⁷PAULO, Vicente & ALEXANDRINO, Marcelo. **Resumo de Direito constitucional descomplicado**. – 8. Ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2012. p. 346

sim na qualidade de defensor do interesse coletivo, sendo o STF o órgão que detém a competência de julgamento originário exclusivo, cujo rol de legitimados ativos (assim como nas demais) está previsto no art. 103 da CF, sendo importante replicá-lo a seguir:¹⁰⁸

Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade:
I - o Presidente da República;
II - a Mesa do Senado Federal;
III - a Mesa da Câmara dos Deputados;
IV - a Mesa de Assembleia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal;
V - o Governador de Estado ou do Distrito Federal;
VI - o Procurador-Geral da República;
VII - o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil;
VIII - partido político com representação no Congresso Nacional;
IX - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

Assim como as outras ações do controle de constitucionalidade brasileiro, a Ação Direta de Inconstitucionalidade é imprescritível, devendo o autor se atentar para todos os requisitos gerais de uma petição inicial, sem deixar de elencar o dispositivo de lei ou do ato normativo impugnado. Fator relevante é quanto à deliberação sobre a constitucionalidade ou não da lei levada à análise da suprema corte, pois somente será decidida a questão se estiverem presentes na sessão pelo menos oito ministros, sendo este o *quórum* especial para a instalação da sessão de julgamento, que uma vez instalada, dependerá a decisão de manifestação sobre a constitucionalidade ou não, de pelo menos seis ministros, do contrário, o julgamento será suspenso.¹⁰⁹

Em regra, pode-se afirmar que a decisão do STF em ADI é dotada dos seguintes efeitos: a) eficácia *erga omnes* (contra todos); b) efeitos *ex tunc* (retroativos); c) efeito vinculante (que alcança não só a esfera judiciária como também os órgãos da Administração Pública direta e indireta), e d) efeito repristinatório em relação à legislação anterior. Outro ponto importante é o que diz respeito a definitividade da decisão de mérito em ADI, visto que a mesma não é recorrível, exceto por embargos declaratórios, produzindo seus efeitos a partir da publicação no Diário da Justiça da União.¹¹⁰

¹⁰⁸BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 19ª. Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2006. p.371

¹⁰⁹ FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade**. 5ª. Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004. p. 387

¹¹⁰FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Efeitos da declaração de Inconstitucionalidade**. 5ª ed. ver. atual. e ampl. São Paulo: RT, 2004 p.387-38

Doutra banda, a ação declaratória de constitucionalidade visa, como denuncia o termo, que seja declarada a constitucionalidade de determinada lei ou ato normativo, sendo seu intento, abreviar o tempo para a obtenção de uma pronúncia do STF, quanto a uma questão de grande controvérsia entre os juízes e demais tribunais, vinculando assim o Poder Judiciário e a Administração Pública, em todas as suas esferas, à decisão proferida. O aspecto diferenciador entre a presente ação e a ADI é justamente o objeto, o pedido, que na ADC é a declaração de que a lei levada à análise é constitucional, mesmo podendo o STF decidir o contrário, ou seja, por força da técnica da modulação dos efeitos temporais da pronúncia, pode o Supremo Tribunal pronunciar-se pela inconstitucionalidade. Nas duas ações há o caráter da imprescritibilidade, bem como a eficácia contra todos, de efeitos retroativos.¹¹¹

Embora as ações descritas acima sejam os mecanismos ordinários de se obter uma decisão do STF sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de uma norma levada a julgamento originário da suprema corte, não se pode deixar de realçar o papel de um outro meio, qual seja, o da súmula vinculante. Criada pela Emenda Constitucional 45/2004, a súmula vinculante surgiu para amenizar dois grandes problemas da Justiça brasileira: a morosidade na prestação jurisdicional e a instabilidade dos provimentos causada pela grande quantidade de demandas judiciais de mesmo fundamento jurídico e fatos semelhantes, mas que possuem julgamentos distintos, instaurando a conhecida e indesejada insegurança jurídica.¹¹²

Essa realidade faz com que centenas de ações judiciais com o mesmo objeto cheguem ao conhecimento do STF para que a corte suprema declare, caso a caso, o entendimento já manifestado inúmeras vezes, o que acaba por acarretar a enfadonha tarefa de aplicar a mesma decisão diversas vezes, obrigando o cidadão envolvido na lide processual a um caminho extremamente longo, enquanto poderia obter uma resposta em sede de primeira instância. Assim sendo, a figura da súmula vinculante se instaura com a seguinte normatividade: ¹¹³

CF/1988. Art. 103-A: O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus

¹¹¹ VELOSO, Zeno. **Controle Jurisdicional de Constitucionalidade**. 3.^a Edição. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2000. p.223

¹¹²PAULO, Vicente & ALEXANDRINO, Marcelo. **Resumo de Direito constitucional descomplicado**. – 8. Ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2012. p. 326

¹¹³PAULO, Vicente & ALEXANDRINO, Marcelo. **Resumo de Direito constitucional descomplicado**. – 8. Ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2012. p. 326-327

membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.¹¹⁴

(...)

Como se infere da leitura do dispositivo acima, é exigida a observância de quatro requisitos cumulativos para que seja possível a edição de uma súmula vinculante, sendo eles a matéria constitucional; a existência de reiteradas decisões do STF sobre tal matéria; a atualidade da controvérsia entre órgãos judiciários ou entre esses e a Administração Pública; e a comprovação que tal controvérsia resulte em grave insegurança jurídica, bem como na multiplicação de processos sobre questão idêntica. Uma vez aprovada e publicada na imprensa oficial, a súmula gerará efeito imediato sobre os órgãos do Poder Judiciário e sobre a Administração Pública direta e indireta, cujo descumprimento ou desrespeito poderá ensejar reclamação ao próprio STF. Salienta-se que além dos legitimados ativos da ADI e da ADC, são também legítimos para provocar o supremo o Defensor Público-Geral da União e os Tribunais Superiores, bem como os demais Tribunais que estruturam a organização judiciária.¹¹⁵

Não obstante a necessidade do preenchimento de todos os requisitos para se chegar a uma decisão da suprema corte, é preciso se atentar para um fator primordial, uníssono na doutrina, seja qual for a via escolhida: a existência de controvérsia judicial relevante sobre a aplicação da disposição que se pretende levar à apreciação do STF. Nesse sentido, a comprovação da existência se dará pela juntada à petição inicial de decisões judiciais, prolatadas no âmbito do controle incidental ou difuso, que questionem sobre a constitucionalidade de uma lei ou ato normativo, do contrário, a ação não será sequer conhecida pela Suprema Corte, não sendo idônea a demonstração da existência de uma celeuma doutrinária sobre o tema, e sim uma controvérsia essencialmente judicial. Conforme o exposto, é

¹¹⁴PAULO, Vicente & ALEXANDRINO, Marcelo. **Resumo de Direito constitucional descomplicado**. – 8. Ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2012. p. 327-330

¹¹⁵AGRA, Walber de Moura. **Curso de Direito Constitucional**. – Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 689

preciso deixar a cargo na dinâmica jurídica e forense o amadurecimento da questão trazida por este trabalho, pois diante da atualidade do tema, ainda não ostenta a robustez necessária da controvérsia requisitada pelo ordenamento para se levar à discussão ao STF.¹¹⁶

Voltando ao aspecto tributário, mesclando com o tema estudado nesse tópico, verifica-se que para a obtenção da declaração da inconstitucionalidade da cobrança do ISS sobre *streaming*, é necessária uma verdadeira jornada jurídica, onde basicamente depende da quebra da inércia pelos legitimados, seja pela via do controle concentrado em sede de ADI ou por meio da ADC.¹¹⁷ Todavia, no tocante à súmula vinculante, é sabido que a suprema corte poderá, de ofício, aprovar a referida súmula, vinculante ou não, sobre a inconstitucionalidade da inclusão de novos “serviços” pela LC 157/2016, fazendo ressalva de que para tanto, tal controvérsia precisa ultrapassar as barreiras dos livros e se materializar no mundo dos fatos, alcançando assim o patamar exigido pela lei de que tal discussão precisa ser relevante judicialmente. Desse modo, não se trata de uma tarefa simples ou de procedimento célere, mas na mesma gradação da burocracia, está a importância de se restaurar a constitucionalidade da norma referente ao ISS, tributo cada vez mais relevante e presente nas relações jurídicas tributárias.

¹¹⁶FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Efeitos da declaração de Inconstitucionalidade**. 5ª ed. ver. atual. e ampl. São Paulo: RT, 2004 p.391

¹¹⁷PAULO, Vicente & ALEXANDRINO, Marcelo. **Resumo de Direito constitucional descomplicado**. – 8. Ed. – Rio de Janeiro: orense; São Paulo: Método, 2012. p. 354

CONCLUSÃO

A relação entre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza e seu ente tributante nunca foi muito pacífica, sendo possível encontrar ao longo da vida do referido tributo, uma série de conflitos, seja no tocante a sua incidência ou não sobre determinado serviço, seja na competência para tributá-lo. Especialmente nesse ponto, percebe-se que na proporção em que o ISS ganhou importância como fonte de receita, transformou-se em alvo de disputas envolvendo a legitimidade para a sua cobrança, isso porque não são poucos os municípios brasileiros que, buscando o aumento da receita própria, começaram a atrair empresas usando um artifício em específico: a redução das alíquotas do imposto. Tal realidade muitas vezes, transformava essa relação jurídica com o ISS num verdadeiro leilão, e trazia instabilidade não só para a economia das empresas, que se viam seduzidas pela possibilidade de aliviar a carga tributária, mas também trazia um conflito muito maior aos municípios, instaurando algo próximo de uma guerra fiscal entre eles.

Sendo assim, não se pode afirmar que a novidade legislativa trabalhada nessa conclusão de curso é num todo, desconsiderável ou inócua. A lei complementar nº 157 de 2016 trouxe precipuamente a proposta de aniquilar essa “guerra fiscal” entre os municípios e estabelecer uma maior segurança ao contribuinte na tributação do ISS, fixando uma alíquota mínima de 2%. Ocorre que o objeto dessa lei deveria ter estacionado nessa finalidade, pois ao inserir também novos serviços na lista anexa da Lei nº 116/2003, outra celeuma foi instaurada, por ser evidente sua inconstitucionalidade. Com a aprovação da supramencionada lei, em dezembro do ano passado, alguns “serviços” virtuais devem cobrar o ISS, sendo destaque na seara jurídica tal novidade legislativa, por atingir uma classe de “novos serviços” muito popular nos dias atuais, como é o caso do uso da Netflix e do Spotify, sendo essas as maiores empresas relacionadas ao que se denomina “serviços streaming”.

Toda a repercussão acerca do tema é válida, pois a novidade legislativa traz uma discussão há muito tempo presente no mundo jurídico, e paradoxalmente, ainda não pacificada pelos tribunais, ou normatizada pela legislação tributária, qual seja, o conceito ou definição exata do tipo do serviço para fins de tributação. Embora a lei do ISS contenha uma lista anexa dos serviços em que incidirão o imposto, sendo seu rol taxativo, não quer dizer que por estar presente entre os itens

da referida lista, o serviço tributado é de fato um serviço. A justificativa para não se fazer tal definição específica para o tratamento das relações tributárias, se encontra no fato de já existir conceito de serviço na seara privada, sendo o Código Civil a legislação a qual se deva se amparar na necessidade de averiguar tal definição, conforme demonstrou-se no capítulo inicial.

Portanto, para ultrapassar a barreira da inconstitucionalidade e se legitimar na relação jurídica tributária, os novos serviços trazidos à incidência do ISS, precisam antes de mais nada, romper a dúvida jurídica sobre sua natureza, ou seja, há de se colocar para fins de tributação, um serviço no sentido jurídico e não econômico, haja vista o conseqüente aumento da mensalidade de aplicativos como Spotify e canais de Netflix, que já instala a preocupação das empresas relacionadas a streaming, bem como de seus usuários. O termo “serviços de qualquer natureza” empregado na Constituição em seu art. 156, inciso III, só autoriza o intérprete da norma a se utilizar do conceito geral de serviços, trazido pelo Código Civil, e nessas circunstâncias, não se encontra respaldo a inclusão dos itens 1.03, 1.04 e 1.09 na atual lista anexa da LC nº116/03.

Como já evidenciado, streaming é a denominação dada comercialmente aos contratos realizados entre usuários e empresas que disponibilizam o conteúdo publicitados. O verbo característico da obrigação resultante desse contrato é “disponibilizar”; dessa forma, os conteúdos são oferecidos por meio internet e uma vez contratados, gera uma obrigação de dar à empresa que o realiza. Nesse sentido, tendo em vista a natureza do negócio jurídico realizado pelas empresas que realizam a distribuição de conteúdo pela internet, a cobrança do ISS é completamente incongruente com o que vige o ordenamento jurídico pátrio, infringindo a Norma *Mater*, por não ser tal atividade econômica efetivamente um serviço.

Novamente, assim como demonstrado ao longo do trabalho, no tipo de negócio em comento, não há uma prestação de serviço traduzida por uma obrigação de fazer por parte das empresas envolvidas, e sim a entrega ou cessão do conteúdo desenvolvido por terceiro contratado pelo seu cliente. Ou seja, no caso específico do Spotify, por exemplo, uma vez contratada, esta possibilita o acesso do usuário ao conteúdo produzido por outrem, sem que haja nenhum outro trabalho envolvido além da cessão temporária. Dessa forma, o caso se assemelha ao que ocorre na relação jurídica estabelecida por um contrato de locação de bens móveis, em que o

locador apenas entrega a coisa ao contratante, não necessitando que para isso empregue algum trabalho ou serviço que agregue valor ao bem.

Por esse motivo é que se alberga o entendimento do Supremo Tribunal ao julgar a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, ao caso dos “serviços” streaming, considerando-o da mesma forma, inconstitucional sua exigência, pois assim como no caso da locação, neste tipo de contrato não há uma obrigação de fazer envolvida no negócio jurídico, mas apenas o dever de entregar coisa certa, uma mera obrigação de dar. Nesse íterim, consubstanciando todo o exposto, relativo à natureza jurídica do serviço que deve ser tributado pelo ISS, comparando-o com a natureza jurídica da obrigação que perfaz a relação jurídica entre cliente e empresa dos “serviços” relacionados no subitem 1.09 trazido pela LC nº157 de 2016, verifica-se sua inconstitucionalidade, que por sua vez, denota urgência por causar principalmente a tão indesejada insegurança jurídica na legislação brasileira.

Ademais, com entendimento sedimentado pelo STF sobre locação de bens móveis em súmula vinculante nº31, não resta outra alternativa ao ordenamento jurídico a não ser afastar a incidência do ISS sobre a disponibilização de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio de internet, recaindo a tarefa de sanar tal inconstitucionalidade, ao órgão supremo da Jurisdição brasileira, através da propositura da competente medida judicial com tal finalidade, que como estudou-se, deve se aguardar a iniciativa dos legitimados para provocarem o controle concentrado de constitucionalidade, ou a iniciativa do próprio STF nesse intento, como foi feito no caso da locação de bens móveis.

Mais uma vez, a sede pela resolução imediata de uma problemática relacionada ao rumo fiscal das instituições e dos entes federativos parece ter embutido nos legisladores a necessidade de fechar os olhos para situações “menores” e aprovar sem a devida atenção, leis incompatíveis com o ordenamento jurídico, colocando sobre os ombros do contribuinte maior carga tributária, mas aliviando a guerra fiscal entre os municípios, presenteando-os ainda com novos fatores geradores de receita tributária.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em 26 set. 2017

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em 24 set. 2017

BRASIL. Código Civil de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm> Acesso em 28 ago. 2017

BRASIL. Lei Complementar 116 de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm> Acesso em: 23 set 2017

BRASIL. Lei Complementar 157 de 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm> Acesso em: 24 set. 2017

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº116.121-3/SP. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes LTDA. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Min. Octavio Gallotti. Brasília, 11 de outubro de 2000. Lex: jurisprudência do STF e Tribunais Regionais Federais, Diário de Justiça, Brasília, v. 10, n. 2032-4, p. 669-722, mai. 2001

BRASIL. Superior Tribunal Federal. Súmula vinculante nº 31. In: _____.Portal STF. Google Analytics. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>> Acesso em: 12 set.2017

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1837/SP, 2ª T., rel. Min. Luiz Vicente Cernicchiaro. j. 15-08-1990. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/iss-sobre-streaming-e-downloads/>> Acesso em: 14 set. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 75.952/SP, 2ª T., rel. Min. Thompson Flores, j. 29-10-1973. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/iss-sobre-streaming-e-downloads/>> Acesso em: 14 set. 2017

BRASIL. Recursos Extraordinários n.ºs. 390.840, 346.084, 357.950, 358.273, 201.465. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=titulo%3Aao+RE+346084>> Acesso em: 13 set.2017

AGRA, Walber de Moura. *Curso de Direito Constitucional*. – Rio de Janeiro: Forense, 2010.

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquemático*. – 7 ed. rev.eatual.Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2013

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. *Curso de direito tributário*. 3. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007

BARRETO, Aires F. *Iss na Constituição e na Lei*. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2009.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 19ª. Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2006.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional*. 7ª ed., Coimbra, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 1ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. v. 4. 31.ª ed. São Paulo. 2014.

FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. *Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade*. 5ª. Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

GOMES, Orlando. *Contratos*. 28ª ed., Rio de Janeiro, Saraiva. 2007.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil esquematizado*. Volume I. São Paulo: Saraiva, 2011.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. vol. XLVII, 1958. São Paulo: Borsoi,

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

NOVELINO, Marcelo. *Direito Constitucional*. São Paulo: Método, 2008.

PAMPLHONA, Filho Rodolfo; GAGLIANO, Pablo Stolze. *Novo Curso de Direito Civil – Obrigações*. – Vol.2 – 16 ed. 2015

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 11ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado (ESMAFE), 2009.

PAULO, Vicente & ALEXANDRINO, Marcelo. *Resumo de Direito constitucional descomplicado*. – 8. Ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2012.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.

PISCITELLI, Tathiane. *Os desafios da Tributação do Comércio Eletrônico*. Revista de Direito Tributário Contemporâneo, v. 1, São Paulo: Noeses, 2016.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário* – 5. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2013.

SANTOS, Danúbia C. et al. *Os impostos municipais e suas características fundamentais*. Revista CERREUS. v. 4, n. 2, agosto 2012.

V. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

VELOSO, Zeno. *Controle Jurisdicional de Constitucionalidade*. 3.ª Edição. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2000.

REFERÊNCIAS ELETRÔNICAS

ALMEIDA, Dayse Coelho *O Pacto Federativo brasileiro*. Boletim Jurídico, Uberaba/MG, a. 2, no 61. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=187>> Acesso em: 20 set. 2017.

AFONSO, Sylvio César. *A cobrança de ISS sobre os serviços de streaming é constitucional?* 03 fev. 2017. Disponível em: <<http://cio.com.br/opiniao/2017/02/03/a-cobranca-de-iss-sobre-os-servicos-de-streaming-e-constitucional/>> Acesso em 12 Jul. 2017

BISCEGLIA, Luísa. *Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN*. Disponível em <https://luisabisceglia.jusbrasil.com.br/artigos/235263544/imposto-sobre-servicos-de-qualquernatureza-issqn> Acesso em 11 set. 2017.

BUENO, Mauricio; VEDOVATO, Mauricio. *ISS sobre streaming e downloads*. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/iss-sobre-streaming-e-downloads/>> Acesso em: 26 set. 2017

CHIMELLI, Pedro Araujo; AQUINO, Tiago Soares de. *Incidência de ISS sobre streaming pode ser questionada*. Disponível em

<<http://www.levysalomao.com.br/publicacoes/Boletim/incidencia-de-iss-sobre-istreamingi-pode-ser-questionada>> Acesso em 13 Set. 2017.

COSTA, Leonardo A. *Direito Tributário e finanças públicas*. Disponível em: <www.academico.direito-rio.fgv.br>. Acesso em 24 mai. 2017.

ESTRADA, Roberto Duque. Os limites constitucionais da tributação dos serviços. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2012-set-26/consultor-tributario-limites-constitucionais-tributacao-servicos>> Acesso em 10 set. 2017.

GRILLO, Brenno. *Lei que tributa streaming iguala cessão de uso a serviço, alertam advogados*. Consultor Jurídico. 14 jan. 2017. Disponível em <<https://pt.scribd.com/document/354996772/Imposto-Em-Streaming-Iguala-Cessao-de-Uso-a-Servico-Dizem-Advogados>> Acesso em 10 mai. 2017.

HARADA, Kiyoshi. *ISS - Tributação dos serviços de informática*. 12/09/2017 Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/iss-tributacao-dos-servicos-de-informatica/>> Acesso em 18 Set. 2017.

HARADA, Kiyoshi. *Novos subitens de serviços acrescidos pela LC nº 157/16*. 22/08/2017. Disponível em: <http://www.haradaadvogados.com.br/iss-novos-subitens-de-servicos-acrescidos-pela-lc-no-15716/> Acesso em 10 set.2017.

JUSBRASIL. *Nova Súmula Vinculante declara a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre as operações de locação de bens móveis*. Disponível em: <<https://fg.jusbrasil.com.br/noticias/2084782/nova-sumula-vinculante-declara-a-inconstitucionalidade-da-incidencia-do-iss-sobre-as-operacoes-de-locacao-de-bens-moveis>> Acesso em: 23 set.2017

LIMA, Felipe. *O imposto "Netflix"*. 12 Set. 2015. Disponível em: <<https://direitodiario.com.br/o-imposto-netflix/>> Acesso em 12 Ago.2017

MUNIZ, Bruno Barchi. *Tributação sobre Netflix pode ser inconstitucional*. Disponível em <<https://lbmadogados.jusbrasil.com.br/artigos/232778624/tributacao-sobre-netflix-pode-ser-inconstitucional>> Acesso em 14 set. 2017.

OLIVEIRA, Alexandre Machado de. *Princípios da legalidade e anterioridade no Direito Tributário*. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, 77. Disponível em http://www.ambito-juridico.com.br/link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7864. Acesso em 18/09/2017

Portal da Câmara dos Deputados. *Renúncia fiscal abaixo de alíquota mínima poderá ser ato de improbidade*. Luiz Gustavo Xavier. 19/05/2014. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/468325-RENUNCIA-FISCALABAIXO-DE-ALIQUOTA-MINIMA-PODERA-SER-ATO-DE-IMPROBIDADE.html> Acesso em 22 Ago. 2017

Portal do Supremo Tribunal Federal. *STF analisará a incidência de ISS sobre licenciamento ou cessão de uso de software*. 30 nov. 2012. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=225336>> Acesso em 12 Ago.2017.

VENTURA, Felipe. *Netflix e Spotify estão prestes a pagar mais um imposto após projeto do Senado*. 14/12/2016. Disponível em <<http://gizmodo.uol.com.br/iss-streaming-senado/>> Acesso em 22 Set. 2017.

VERGUEIRO, Camila. *Netflix deve pagar ISS por exibir filmes por software*. Disponível em <<https://camilavergueiro.jusbrasil.com.br/artigos/121942436/netflix-deve-pagar-iss-por-exibir-filmes-por-software>> Acesso em: 11 ago.2017