



UEPB

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS III
CENTRO DE HUMANIDADES OSMAR DE AQUINO
DEPARTAMENTO DE DIREITO
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO**

JOSÉ ADIJERSON SILVA MOURA

**ANÁLISE DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE AS PLATAFORMAS DE *STREAMING*
À LUZ DO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO**

**GUARABIRA/PB
2019**

JOSÉ ADIJERSON SILVA MOURA

**ANÁLISE DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE AS PLATAFORMAS DE *STREAMING*
À LUZ DO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado ao Departamento do Curso Direito da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário.

Orientadora: Prof^ª. Esp. MARCCELA OLIVEIRA DE ALEXANDRIA RIQUE

**GUARABIRA/PB
2019**

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

M929a Moura, José Adjerson Silva.
Análise da incidência do ISS sobre as plataformas de streaming à luz do ordenamento jurídico pátrio [manuscrito] / José Adjerson Silva Moura. - 2019.
23 p.
Digitado.
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Humanidades, 2019.
"Orientação : Profa. Esp. Marcela Oliveira de Alexandria Rique. Coordenação do Curso de Direito - CH."
1. Plataforma de streaming. 2. Imposto Sobre Serviço. 3. Lei Complementar 116/2003. I. Título
21. ed. CDD 343.04

JOSÉ ADIJERSON SILVA MOURA

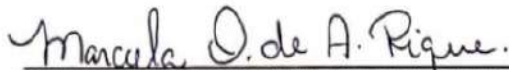
ANÁLISE DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE AS PLATAFORMAS DE STREAMING À
LUZ DO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo)
apresentado ao Departamento do Curso
Direito da Universidade Estadual da
Paraíba, como requisito parcial à
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário.

Aprovado em: 13/10/2019.

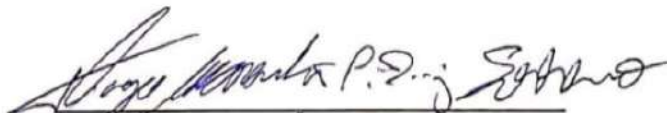
BANCA EXAMINADORA



Prof.^a. Esp. MARCELA OLIVEIRA DE ALEXANDRIA RIQUE (Orientadora)
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof.^a. Dr.^a. ANA FLÁVIA LINS SOUTO
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Ms. THIÁGO MARANHÃO PEREIRA DINIZ SERRANO
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

Ao meu Deus que sempre foi minha fonte de sabedoria e conforto;
Aos meus pais, pelo amor, incentivo e apoio incondicional;
A minha orientadora, Especialista Marccela Oliveira de Alexandria Rique
dedicado à elaboração deste trabalho.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	08
2	ANÁLISE ACERCA DO TRIBUTO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	09
2.1	Prestação pecuniária, em moeda ou valor cujo nela se possa expressar.....	09
2.2	Prestação compulsória.....	10
2.3	Prestação que não constitui sanção de ato ilícito.....	10
2.4	Prestação instituída em lei.....	11
2.5	Prestação cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.....	11
3	ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.....	11
3.1	Dos impostos.....	12
3.2	Das taxas.....	12
3.3	Da contribuição de melhoria.....	13
3.4	Do empréstimo compulsório.....	13
3.5	Das contribuições.....	14
4	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	14
5	IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN OU ISS.....	15
6	PLATAFORMAS DE <i>STREAMING</i> : ANÁLISE JURÍDICA CONCERNENTE À SUA UTILIZAÇÃO.....	16
6.1	Natureza jurídica do <i>streaming</i>	17
6.2	Obrigações de dar vs. obrigações de fazer.....	18
6.3	Da (i)legitimidade da cobrança do ISS sobre o acesso às plataformas de <i>streaming</i>	18
6.4	Mudanças na Lei Complementar nº 116/03 – lei do ISS promovidas pela LC 157/16.....	19
7	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	19
	REFERÊNCIAS.....	21

ANÁLISE DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE AS PLATAFORMAS DE *STREAMING* À LUZ DO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO

José Adijerson Silva Moura¹

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo a abordagem sobre a tributação no Brasil e suas regras, especificamente sobre a discussão acerca da incidência do Imposto Sobre Serviço – ISS – sobre as plataformas de *streaming*. Partiu-se de uma análise conceitual, eminentemente teórica, valendo-se da doutrina especializada de referências da área, como Santos (2016), Sabbag (2018), Paulsen (2017), Minardi (2018), entre outros, a fim de lançar os fundamentos epistemológicos necessários para a compreensão dos fenômenos aqui abordados. Posteriormente, foi à luz do ordenamento pátrio, a partir da análise normativa infraconstitucional da Lei Complementar 116/03 - Lei que dispõe sobre o ISS de qualquer natureza e suas posteriores alterações, aliado ao entendimento doutrinário especializado que se pode constatar a partir do método hipotético-dedutivo-bibliográfico, que faculta aos municípios possibilidade da cobrança do ISS sobre estas plataformas afronta flagrantemente as regras constitucionais de incidência e a natureza do tributo em questão.

Palavras-Chave: Plataforma de *streaming*. Imposto Sobre Serviço. Lei Complementar 116/2003.

ABSTRACT

This article aims at the approach on taxation in Brazil and its rules, specifically on the discussion about the incidence of the *Imposto Sobre Serviço* – ISS (Tax on Services) – on streaming platforms. It started from an analysis conception, eminently theoretical, using the specialized doctrine of references from the area, such as Santos (2016), Sabbag (2018), Paulsen (2017), Minardi (2018), among others. In order to launch the necessary epistemological foundations for the understanding of the phenomena discussed here. Subsequently, in the vision the Brazilian Law, based on the infraconstitutional normative analysis of the Supplementary Law 116/03 - Law that regulates the ISS of any nature and its subsequent amendments, together with the specialized doctrinal understanding can verify from the hypothetical-deductive-

¹ Aluno de Graduação em Bacharelado em Direito na Universidade Estadual da Paraíba – Campus III.
E-mail: adijersonsm@gmail.com

bibliographic method, which enable municipalities the possibility of collecting the ISS on these platforms affront flagrantly the constitutional rules of incidence and the nature of the tax in question.

Keywords: Streaming platforms. Tax on services. Supplementary Law 116/03.

1 – INTRODUÇÃO

Constitui-se como objetivo geral do presente trabalho analisar a possibilidade de tributação das plataformas de *streaming* pelo Imposto sobre Serviços.

Para tanto, precisa-se compreender como ocorre a tributação no Brasil, bem como as hipóteses de incidência de cada tributo, assim como os entes que detêm a competência tributária, ou seja, o poder de criar e majorar os tributos, para, por fim, entender qual a hipótese de incidência do ISS.

Ademais, é preciso compreender esse fenômeno novo que são as plataformas de *streaming*, como elas se comportam, seus conceitos e natureza jurídica, qual relação que elas possuem com o contribuinte, tendo em vista a falha do legislador em possibilitar a tributação dessas plataformas por meio do ISS não sendo estas um serviço propriamente dito e por fim demonstrar que elas constituem uma cessão de direitos não definitivos, ou seja, possuem natureza jurídica de uma obrigação de dar e não de fazer, tornando-se então ilegítima sua cobrança por não se tratar de um serviço, fugindo da regra da hipótese de incidência do ISS.

Hodiernamente, existe uma grande discussão no que tange à constitucionalidade da incidência desse tributo sobre tais plataformas, logo, vê-se que a consecução da presente pesquisa visa elucidar um pouco a divergência que circunda o tema.

A partir de uma análise conceitual, predominantemente teórica, utilizando-se da doutrina de autoridades da área tributária, como Santos (2016), Sabbag (2018), Paulsen (2017), Minardi (2018), entre outros, buscou-se a fundamentação doutrinária necessária para o entendimento dos eventos aqui elencados. Em seguida, foi à luz do ordenamento pátrio, a partir da análise normativa infraconstitucional da Lei Complementar 116/03 - Lei que trata sobre o Imposto sobre Serviço de qualquer natureza e suas posteriores alterações, valendo-se do método hipotético-dedutivo-bibliográfico, que pretende-se atestar a validade da hipótese que sustenta a presente pesquisa: que a cobrança do ISS sobre as plataformas de *streaming*, por parte dos municípios, constitui-se ato flagrantemente inconstitucional.

Notadamente analisado sobre as égides dos Direitos Constitucional e Tributário, este trabalho é uma análise que parte de conceitos elementares, porém não dispensáveis à plenificação da pesquisa.

Por isso, quanto à estruturação do presente, partiu-se dos aportes conceituais de tributos, suas espécies, a competência tributária e os requisitos para tributação do ISS.

Compreendido o arcabouço tributário sobre o qual se dá a presente pesquisa, em um segundo momento do presente trabalho, fora imprescindível compreender os conceitos relacionados a este fenômeno corrente, que são as plataformas de *streaming*, notadamente os conceitos a elas relacionados, sua natureza jurídica e da premente distinção que cerceia o tema: se se trata de uma obrigação de dar ou de fazer.

Por fim, conceitos definidos e delimitações feitas, a tratativa acerca da (in)constitucionalidade da incidência do imposto nas plataformas de *streaming* parecem nos conduzir a uma única conclusão redutível à seguinte afirmação, que confirmam a hipótese do presente trabalho: as plataformas de *streaming* não podem ser equiparadas aos serviços, isso porque constituem uma obrigação de dar e não de fazer, logo, não podem sofrer a incidência do ISS.

2 – ANÁLISE ACERCA DO TRIBUTO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

A construção de um conceito jurídico-positivo de tributo só é possível pela análise das normas jurídicas constitucionais, logo, essa ideia de tributo é, sobretudo, um conceito constitucional como afirma boa parte da doutrina.

A Constituição é o centro do ordenamento jurídico, logo não tem sentido falar sobre o sistema tributário nacional sem fazer uma análise da Constituição.

Então, quando a Constituição Federal de 1988 estabelece as competências tributárias, as limitações ao poder de tributar e a repartição de receitas tributárias, aliados à análise do Código Tributário Nacional – CTN, pode-se extrair qual é o conceito de tributo foi adotado. Trata-se de prestação em dinheiro que é exigida compulsoriamente, por entes políticos ou por outras pessoas jurídicas de direito público, de pessoas jurídicas ou físicas, com ou sem promessas de devolução, poderoso na ocorrência estabelecida em lei que indique sua capacidade contributiva ou que consubstancie a atividade estatal a elas relacionadas diretamente, visando a obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado, para que haja financiamento de fins específicos, promovidos e realizados pelo próprio Estado ou por terceiros em prol do interesse público (PAULSEN, 2017, p. 32,33).

Pode-se dizer que a tributação decorre porque existe uma necessidade de manter as atividades que estão a cargo do poder público ou, ao menos, atividades que são do interesse público ainda que sejam desenvolvidas por outros entes.

É de suma importância a abordagem da definição e a delimitação do conceito de tributo e das espécies tributárias, pois a partir do momento que se sabe o que é ou não um tributo, tem-se um regime jurídico próprio aplicável.

Então, quando se fala de tributo, deve-se observar as limitações constitucionais ao poder de tributar, a exemplo do princípio da legalidade² e anterioridade³, a cobrança judicial se dará por meio de execução fiscal, a decadência e a prescrição estão submetidas ao CTN. Logo, não se tratando de tributo, essas limitações não precisarão ser observadas.

Por fim, pode-se afirmar que no Brasil, qualquer obrigação para caracterização de tributo deve-se preencher cumulativamente todos os requisitos do artigo 3º do CTN; todavia, faltando algum dos requisitos do mesmo artigo, essa obrigação não poderá ser qualificada validamente como tributo.

2.1 – Prestação pecuniária, em moeda ou valor cujo nela se possa exprimir

“Embora exista uma redundância na parte inicial do artigo 3º do CTN, ao mencionar “prestação pecuniária”, o que se buscou foi afastar o tributo *in natura* (em bens) ou o tributo *in labore* (em trabalho, em serviços).” (SABBAG, 2018, p.153).

² Trata-se do princípio no qual os tributos só poderão ser criados ou majorados por meio de lei.

³ O princípio da anterioridade divide-se em dois: “**Anterioridade do Exercício**” e “**Anterioridade Nonagesimal**”. Aquele, está previsto em nossa Constituição, em especial no artigo 150, III, “b”, trazendo vedação para os entes federativos, para que só possam exercer a cobrança de determinado tributo, criado ou majorado, no ano seguinte à data da publicação da lei que o instituiu ou majorou. Este, por sua vez, determina que deve haver no mínimo noventa dias a contar da publicação da lei que instituiu ou majorou o tributo, para que haja a cobrança por parte do Fisco.

Vale ressaltar, que o próprio CTN no seu artigo 156, XI, (inserido pela LC 104/2001), trouxe como causa extintiva do crédito tributário, a “dação em pagamento” (para bens imóveis, apenas).

Em que pese ter a LC 104/2001 acrescentado o inciso XI ao artigo 156 do CTN, a dação em pagamento de bens imóveis como causa extintiva do crédito tributário, não se pode dizer que esta autorização derogou a definição de tributo no que tange à necessidade de exprimir obrigatoriamente a prestação pecuniariamente “em moeda”, porque o próprio CTN nos mostra uma alternativa “ou cujo valor nela se possa exprimir”. Logo, pode-se entender que o CTN permite a entrega de outras utilidades que possam ser expressas em moedas, para quitação de créditos tributários, desde que essas hipóteses tenham previsão no próprio texto do Código, haja vista que no artigo 141 apresenta delimitação expressa para que o crédito tributário só se extinga segundo as hipóteses previstas no próprio Código Tributário, não permitindo assim, interpretação extensiva. (SANTOS, 2016, p. 37).

Então, o entendimento é de que a lei ao criar o tributo deve estabelecer também o objeto da relação jurídica tributária que é a prestação pecuniária, mesmo que seu cumprimento possa ocorrer de outra maneira, assim como a dação em pagamento.

2.2 – Prestação compulsória

A obrigação tributária decorre da lei e não da vontade das partes. Então não se trata de um acordo entre o Estado e o contribuinte, mas da supremacia do próprio Estado na busca do interesse público.

Nas palavras didáticas de Hugo de Brito Machado, este elemento constituinte do conceito de tributo pode ser assim definido:

Quando se diz que a prestação tributária é compulsória, não se está referindo ao seu cumprimento. Afinal, o adimplemento de qualquer obrigação, nesse sentido, é compulsório. Na verdade, a referência feita, no caso, pelo art. 3º do CTN significa que a prestação tributária não depende da vontade para nascer. Não se trata de obrigação contratual, decorrente da vontade, (*ex voluntate*), mas de obrigação que decorre diretamente da lei. (MACHADO SEGUNDO, 2017, p. 157)

Por fim, pode-se dizer que a lei irá prever o fato gerador que ao ocorrer surgirá o dever de pagar o tributo por parte do contribuinte.

2.3 – Prestação que não constitui sanção de ato ilícito

Para a caracterização dos tributos, a lei descreve uma conduta lícita, que, quando praticada pelo contribuinte, tem por consequência o dever de pagar um valor ao Estado. Nota-se, que a conduta descrita não é contrária ao Direito. Todavia, na multa, a lei, quando institui determinado tributo, também descreve determinada ação ou omissão como contrária àquela conduta que o contribuinte deveria praticar e prescreve, como consequência, a aplicação de uma sanção (multa), logo, percebe-se que a conduta em questão é oposta ao direito. Chimenti, elucida bem ao afirmar que “tributo, portanto, não é multa. A multa tem por pressuposto o descumprimento de um dever jurídico e por finalidade evitar comportamentos nocivos à ordem jurídica, via sanção, enquanto o tributo tem por pressuposto um fato lícito” (CHIMENTI, 2017, p. 51-52)

Portanto, o legislador, não poderá eleger condutas ilícitas como passíveis de sofrer a incidência tributária, pois como foi visto, o tributo não tem caráter sancionatório como é a multa, mas sim uma finalidade arrecadatória de receitas.

2.4 – Prestação instituída em lei

Pode-se dizer que tributo só pode ser criado por meio de lei, seja uma lei complementar ou uma lei ordinária ou até mesmo por Medida Provisória tendo em vista ser um ato normativo que possui a mesma força de lei. Como afirma Sabbag, “a obrigação do pagamento do tributo tem origem legal. Seu nascimento se dá pela simples realização do fato descrito na hipótese de incidência prevista em lei, sendo a vontade das partes irrelevante.” (SABBAG, 2018, p.154).

Então, para que o tributo possa incidir e ser cobrado, a lei deve tratar de todos os elementos necessários à sua cobrança.

Todavia, vale ressaltar que existem exceções ao princípio da legalidade no que diz respeito a alteração de alíquotas, ou seja, podem ser alteradas por meio de ato do poder executivo, como no caso das alíquotas do Imposto sobre Produto Industrializado – IPI, Imposto sobre Exportação – IE, Imposto sobre Importação – II, Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE/combustíveis e Imposto sobre Operação Financeira – IOF.

2.5 – Prestação cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada

A cobrança é feita sem qualquer margem de discricionariedade ou comoção por parte do fisco, pois se trata de uma prestação compulsória. Dito isso, a autoridade tributária não pode fazer análises de oportunidade e conveniência para cobrar ou não o tributo. É este mesmo o posicionamento de Ricardo Alexandre de Almeida Santos que afirma que “a vinculação da atividade de cobrança do tributo decorre do fato de ele ser instituído por lei e se configurar como uma prestação compulsória. A autoridade tributária não pode analisar se é conveniente, se é oportuno cobrar o tributo.” (SANTOS, 2016, p. 41).

Entretanto, é importante esclarecer que a administração tributária pratica também atos discricionários, tendo em visto que a lei não pode prever e estabelecer todas as consequências de todas as situações que possam vir acontecer no cotidiano. Todavia, pode-se dizer que as atividades de lançamento e de cobrança normalmente envolvem atos vinculados, pois, salvo, previsão legal, as autoridades administrativas não podem deixar de constituir e cobrar os créditos tributários.

3 – ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Tendo em vista que as espécies tributária tem um regime próprio, é de suma importância que se faça a sua identificação bem como sua distinção. Nas palavras de Paulsen, “embora todos os tributos se submetam a regras gerais comuns, há normas específicas para as taxas, para os impostos, para as contribuições de melhoria, para os empréstimos compulsórios e para as contribuições” (PAULSEN, 2017, p.44).

Hoje, embora haja doutrina em sentido contrário, prevalece o entendimento de que a Constituição de 1988 estabeleceu uma classificação quinquipartite ou pentapartite das espécies tributárias, teoria na qual, devem ser incluídos, aos

tributos previstos no artigo 145 (impostos, taxas e contribuições de melhoria), que são tributos de competência comum, logo, podem ser instituídos por todos os entes políticos, os tributos que são de competência exclusiva da União, que são os empréstimos compulsórios, previsto no artigo 148, e as contribuições especiais, previstas no artigo 149, todos da Constituição Federal.

Então, pode-se afirmar, que todo e qualquer tributo tem de se enquadrar em uma dessas categorias, sob pena de invalidade, isso porque, a própria Constituição Federal, ao outorgar a competência tributária aos entes políticos foi exaustiva.

3.1 – Dos impostos

Trata-se de um tributo não vinculado⁴, ou seja, a relação não está ligada diretamente a prestação estatal, mas diz respeito aos rendimentos, patrimônio, ou atividade do contribuinte. Então, ao se falar em tributos não-vinculados, como é o caso dos impostos, é que a lei ao instituí-lo, prescreve que a obrigação de pagar não decorre de atuações por parte do Estado. Nas palavras de Ricardo Alexandre de Almeida Santos,

Para classificar um tributo qualquer quanto ao fato gerador, deve-se perguntar se o Estado tem de realizar, para validar a cobrança, alguma atividade específica relativa ao sujeito passivo (devedor). Se a resposta for negativa, trata-se de um tributo **não vinculado**. (SANTOS, 2016, p.45)

Neste diapasão, temos o Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU, em que o seu fato gerador é ser proprietário de imóvel urbano em um município, logo, o fato de ser proprietário de um imóvel é uma qualidade do contribuinte.

3.2 – Das taxas

A previsão legal das taxas está nos artigos 145, II, da CRFB/88 e 77 a 80 do CTN.

Quando se fala em taxas, deve-se entender que essa é espécie e é colocada como um tributo vinculado, pois quando a lei a estabelece, ela informa em qual situação existe o dever de pagar, e estabelece ainda que essa obrigação tributária está relacionada a alguma atuação estatal. Como exemplo, se tem a taxa de coleta domiciliar de lixo em que o fato gerador é a prestação do serviço público de coleta domiciliar de lixo, ou seja, uma atuação estatal. Nas palavras docentes de Ricardo Santos (2016, p. 45) "o art. 145, II, da CF deixa claro que, para a cobrança de uma taxa, o Estado precisa exercer o poder de polícia ou disponibilizar ao contribuinte um serviço público, específico e divisível".

No que diz respeito ainda as taxas, estas, devem ser um serviço específico e também divisível, para que assim se tenha a possibilidade da identificação exata de qual serviço está sendo prestado. Já quanto a divisibilidade desse serviço é quanto

⁴ A distinção entre tributo vinculado e tributo não vinculado perpassa necessariamente pela concepção de oferecimento de prestação estatal. Assim, os tributos vinculados atrelam-se a uma prestação do Estado e, por isso, ele tem a possibilidade de tributar, como no caso das taxas. Por outro lado, os tributos não vinculados não têm sua obrigação tributária oriunda de uma prestação estatal direta, sua hipótese de incidência e fato gerador são desvinculados da consecução de determinado serviço do Estado e surgem por estrita determinação legal.

à maneira a ser quantificada para a cobrança do serviço usufruído, de forma que exista a possibilidade de se individualizar quem está gozando o serviço.

3.3 – Da contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria possui previsão no artigo 145, III, da CRFB/1988 e também nos artigos 81 e 82 do CTN. Trata-se de um tributo vinculado, pois necessita da atuação do Estado, que é a realização de obra pública na qual decorre uma valorização imobiliária.

Com isso o Ente Federativo que realizou a obra terá a faculdade de exigir ou não a contribuição de melhoria das pessoas que são proprietárias dos imóveis valorizados (MINARDI, 2018).

3.4 – Do empréstimo compulsório

O empréstimo compulsório é um tributo que está previsto na CRFB/1988 no artigo 148 e que é de competência da União e as hipóteses para que seja instituído são:

- I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
 - II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.
- Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição". (BRASIL, 1988)

Ainda ensina Paulsen (2017, p. 53) que

Os empréstimos compulsórios são tributos cujo critério de validação constitucional está na sua finalidade: gerar recursos para fazer frente a uma situação de calamidade ou guerra externa ou para investimento nacional relevante e urgente, conforme se extrai do art. 148 da CF.

Cumprido ressaltar no que diz respeito ao inciso I, do artigo 148, da CRFB/1988, este poderá ser cobrado de forma imediata, isso porque o seu caráter com se vê é emergencial. Logo, não precisa obedecer aos princípios da anterioridade do exercício e da anterioridade nonagesimal, conforme preceitua o artigo 150, §1º, da CRFB/88.

Já quanto à hipótese do inciso II, a observância desses princípios é obrigatória, isso porque o §1º, do artigo 150, da Constituição, não o colocou como exceção.

Vale ainda dizer, no que tange ao valor total de arrecadação desse tributo, que esse valor terá que ser usado para a finalidade pela qual houve sua instituição (MINARDI, 2018). Também cabe ressaltar que este deverá ser devolvido bem como determinado o prazo pra devolução, como assim determina o CTN em seu artigo 15.

Por fim, nas palavras de Paulsen (2017, p. 54) "o traço efetivamente peculiar e exclusivo dos empréstimos compulsórios é a promessa de devolução, sem a qual não se caracteriza tal espécie tributária".

Logo, pode-se dizer que a arrecadação feita por meio do empréstimo compulsório não fará parte do patrimônio público, tendo em vista que haverá devolução dos valores arrecadados para as despesas que foram o motivo de sua instituição.

3.5 – Das contribuições

A previsão das contribuições encontra-se no artigo 149 da CRFB/1988 e são divididas em quatro espécies, que são as contribuições de intervenção sobre o domínio econômico – CIDE, as contribuições de interesse de categoria profissional ou econômica, as contribuições para custeio do serviço iluminação pública e as contribuições sociais, estas, possuem a finalidade de financiar a execução, materialização dos direitos sociais que estão previsto na Carta Magna, que são saúde, previdência social, assistência social, ou seja, o direito à Seguridade Social.

Quanto às contribuições de intervenção sobre o domínio econômico – CIDE, por sua vez, possuem o cargo de reguladores de mercado e que são de competência exclusiva da União.

No que diz respeito as contribuições de interesse de categoria profissional ou econômica, a cobrança se dá por meio de instituições que fiscalizam a atividade de determinadas profissões, a exemplo do Conselho Regional de Medicina – CRM, Conselho Regional de Engenharia e Agronomia – CREA, Conselho Regional de Odontologia – CRO, entre outros. Essas cobranças possuem natureza tributária e por isso o pagamento do tributo é obrigatório.

Ainda existe a contribuição sindical que é cobrada dos trabalhadores celetistas e que são exigíveis dos integrantes da categoria, sejam eles sindicalizados ou não, isso porque, todos são beneficiados nas ações por parte dos sindicatos.

No que se refere às contribuições para custeio do serviço iluminação pública, esta, como o próprio nome já diz, é para o custeio do serviço de iluminação pública e que é de competência dos Municípios e Distrito Federal, como preceitua o artigo 149-A da CRFB/1988.

4 – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A competência tributária nada mais é do que uma outorga constitucional para que os entes políticos possam instituir tributos por meio de lei, ou seja, a constituição não criou tributos apenas outorgou a competência para que estes possam ser criados pelos entes. Para Santos, “**competência tributária** é o poder constitucionalmente atribuído de editar leis que instituem tributos.” (2016, p.193).

Antes de abordar as características da competência tributária, é de suma importância diferenciar a competência tributária da capacidade ativa tributária.

Como aponta Carvalho,

O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa. (CARVALHO, 2019, p. 281)

A competência tributária, como visto, é a outorga conferida pela Constituição Federal para que os entes possa instituir os tributos que por sua vez é indelegável; já a capacidade ativa tributária pode ser delegada a uma pessoa jurídica de direito público para que exerça as funções de fiscalizar, arrecadar e executar como preceitua o artigo 7º, do CTN.

Conforme a didática de Minardi (2018), a competência tributária apresenta algumas características intrínsecas, que são:

A facultatividade: está relacionada à escolha do ente político que detém a competência tributária para instituir determinado tributo de sua competência, se assim este achar conveniente ou não a sua instituição; **a incaducabilidade:** é a característica da competência tributária que não condiciona prazo para o ente político instituir os tributos de sua competência, logo, o ente político poderá instituir os tributos de sua competência quando este achar conveniente; **a inalterabilidade:** diz respeito que apenas Emendas Constitucionais poderão alterar a competência tributária, ou seja, nenhum ato normativo infralegal, poderá mudar aquilo que a Constituição determinou a competência tributária; **a irrenunciabilidade:** é a característica da competência tributária em que o ente político pode apenas deixar de exercer, mas não poderá renunciar sua competência em favor de outro ente político, por exemplo, um estado da federação não poderá renunciar sua competência sobre Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, em favor de seus municípios; **a indelegabilidade:** que, por seu turno, não permite a delegação para outro ente dos tributos que a Constituição traçou como sua competência tributária.

Ditas essas informações acerca da competência tributária, faz-se necessário abordarmos agora o que vem a ser o ISS, bem como sua regra matriz de incidência tributária.

5 – IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN OU ISS

A previsão do ISS encontra-se no artigo 156, III, da Constituição Federal de 1988 e na Lei Complementar nº 116/2003.

Ao estabelecer o critério material do ISS, a CRFB/88 definiu que a sua incidência recairia sobre serviços não compreendidos na competência do artigo 155, II, e definidos em lei Complementar.

Tendo em vista, o que bem definiu o legislador constituinte, a incidência do ISS recai apenas sobre serviços. Logo, se trata de uma obrigação de fazer. Pois, prestação de serviço, como afirma Minardi, nada mais é do que uma "operação pela qual uma pessoa, em troca do pagamento de um preço (preço do serviço), realiza, em favor de outra, a transmissão de um bem imaterial (serviço)" (2018, p.243).

No que diz respeito à expressão "definidos em lei complementar" a informação é de que apenas LC poderá estabelecer os serviços que poderão ser alcançados pelo ISS. Assim, mesmo existindo algum serviço, mas se este não esteja previsto na lista anexa à LC nº 116/2003, não poderá sofrer incidência do ISS.

Paulo de Barros Carvalho (*apud*, PAULSEN, 2017, p. 384) assevera que

A expressão "definidos em lei complementar" não autoriza que seja conceituado como serviço aquilo que efetivamente não o é. Indigitada prática subverte a hierarquia do sistema positivo brasileiro, pois o constituinte traçou o quadro dentro do qual os Municípios podem mover-se.

É importante frisar que a lista de serviços anexa à LC nº 116/2003 trata-se de um rol taxativo e não exemplificativo, logo, o ISS não pode incidir sobre "serviço" que não tenha previsão na lista. Vale salientar que, em que pese esse rol da lista de serviços seja taxativa, o Superior Tribunal de Justiça tem o posicionamento de que esta pode ser interpretada de forma extensiva, tendo em vista as expressões "qualquer natureza" e "congêneres" que estão na lista anexa à LC nº 116/2003.

No que diz respeito ao critério espacial, o município que detém a competência para o recolhimento do ISS é aquele onde está localizado o estabelecimento do

contribuinte, ou, inexistindo, o domicílio do prestador do serviço. Todavia, existe um rol de exceções, trazidos pela própria lei, em que será devido o tributo ao município onde for prestado o serviço.

Cumpra observar ainda quanto ao critério espacial de incidência do ISS, que o serviço quando provindo do exterior, ou tendo se iniciado em outro país, ignora-se o estabelecimento ou domicílio do prestador, localizado no exterior, e considera-se o estabelecimento do tomador ou do intermediário do serviço prestado. Já quanto ao critério temporal do ISS, ele se dá no momento em que o serviço é concluído.

No que tange ao critério quantitativo do ISS, a sua base de cálculo é o preço do serviço. Quanto as suas alíquotas, a LC nº 116/2003 em seu artigo 8º determinou alíquota máxima de 5% e em seu artigo 8-A da LC nº 116/2003 a alíquota mínima de 2%, logo, os municípios não podem livremente fixar as alíquotas, pois devem observar as alíquotas mínimas e máximas fixadas em lei complementar.

Por fim, é importante dizer que o ISS é um imposto com finalidade fiscal, pois visa arrecadação e suprimento às necessidades do poder público. Logo, cabe ao contribuinte declarar e pagar, e ao poder público verificar se está correto, pois, via de regra, o ISS é lançado por homologação⁵.

6 – PLATAFORMAS DE *STREAMING*: ANÁLISE JURÍDICA CONCERNENTE À SUA UTILIZAÇÃO

Streaming trata-se na verdade de uma transmissão, via *internet*, de dados, com a finalidade de exibição de mídias criptografadas e de armazenamento não definitivo, ou seja, temporário, como exemplo, o *Spotify*, *Deezer*, *Amazon Prime*, *Netflix* entre outros.

Conforme aponta Feitosa (2018, p. 106), segundo o dicionário Houaiss, *streaming* significa "tecnologia usada para captar, como um fluxo contínuo, som ou imagens num computador, a qual possibilita ouvi-los ou visionar as imagens antes de a informação como um todo haver sido baixada para computador".

Assim, conforme tal definição, pode-se dizer que o conteúdo não fica armazenado no computador, o que existe na verdade é uma permissão de acesso do conteúdo escolhido pelo usuário.

Neste diapasão, a autora complementa:

Os dados multimídia chegam ao computador, fazem um *buffer* (arquivo em memória de curta duração) antes de iniciar a sua reprodução e depois são descartados considerando que há uma transferência eletrônica de dados apenas provisória. (FEITOSA, 2018, p.107)

É, portanto, uma forma de distribuição de dados digitais, sem a necessária descarga de dados diretamente no computador. A transmissão contínua, ou fluxo de média/mídia, sinônimos da tecnologia *streaming*, utiliza a *internet* para transmissão de dados de multimídia com armazenamento temporário de arquivos, assim, prescinde a necessidade de ocupação de espaço de armazenamento em disco rígido.

Como não possibilita o armazenamento e, por conseguinte, a reprodução do conteúdo descarregado, as plataformas de *streaming* tem, portanto, os direitos

⁵ Esta espécie de lançamento vai determinar que o contribuinte calcule o montante devido e efetue o pagamento do tributo ao Fisco, em seguida, o Fisco irá fazer uma análise se o cálculo e pagamento estão corretos e assim o fará a homologação do pagamento.

autorais dos materiais acessados (filmes, séries, músicas, obras-de-arte etc.) protegidos e inviolados.

6.1 – Natureza jurídica do *streaming*

Hoje, existe uma série de discussões a respeito da natureza jurídica das plataformas de *streaming*. A doutrina se divide entre classificá-la como “obrigação de dar” e “obrigação de fazer”.

Para o advogado André Mendes Moreira

os serviços de streaming atendem aos dois predicados Constitucionais para tributação pelo ISSQN: não são tributáveis pelo ICMS – porquanto não configuram serviços de comunicação, mas apenas fornecimento de conteúdo (ainda que acessível somente com a concorrência de uma operadora, prestadora de serviço de comunicação); e são “serviços” no sentido jurídico da palavra, sendo bens imateriais, resultado de um esforço humano. (MOREIRA, 2016, p. 78)

O embasamento dessa corrente está relacionado no voto do Ministro Marco Aurélio no julgamento (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *AI 623226 AgR*, Rel. Min. Marco Aurélio, 1ª T., j. 01 fev. 2011.) em que o Ministro trouxe a ideia de que as obrigações que tenha esforço humano, poderão ser o fato gerador do ISS.

Então, para esta corrente, a tributação sobre as plataformas de streaming é constitucional, tendo em vista o empreendimento humano, no aspecto físico, assim como no intelectual para que seja prestada uma obrigação de fazer. Isso porque as plataformas de streaming precisam de manutenção, de atualizações, bem como elaboração de novos conteúdos.

Por outro lado, existem os que afirmam ser indevida a cobrança do ISS sobre as plataformas de streaming, a exemplo de Evandro Grilli:

Serviços caracterizam-se, normalmente, por prestações de obrigações de fazer. No caso das empresas como *Netflix* e *Spotify*, no entanto, estas não estão obrigadas a prestar uma obrigação de fazer. Na verdade, estão obrigadas a prestar uma obrigação de dar.

No caso específico dos *streamings*, eles “dão”, por meio de cessão de direitos, o acesso a conteúdos de vídeo e música que negociaram junto aos titulares das obras cinematográficas ou musicais. É típica obrigação de dar, que não se caracteriza como serviço.

O STF, ao julgar o ISS que se pretendia cobrar da locação de bens móveis, adotou esta premissa e decidiu que o tributo era indevido. Editou, inclusive, a súmula vinculante 31, a qual veda a cobrança de ISS sobre a locação de bens móveis – justamente por se tratar de obrigação de dar e não de fazer.

Se o STF usar a mesma premissa, caso seja provocado a decidir a questão, pode ser que também o ISS sobre *streamings* seja considerado inconstitucional. (GRILLI, 2017)

No que diz respeito à segunda corrente, as plataformas de streaming não podem sofrer a incidência do ISS, tendo em vista que, não se trata de um serviço, mas uma obrigação de dar, afrontando assim o texto constitucional sobre a hipótese de incidência do tributo. Pois as plataformas de streaming, seriam na verdade categoria ou espécie de locação de bens móveis, logo, não estão prestando serviços, fugindo assim da regra de incidência do ISS.

De maneira genérica, serviço, independentemente de qual seja, tem como característica ser uma obrigação de fazer, pois quem se interessa por determinado tipo de prestação, seja feita esta por parte de empresas ou por algum profissional,

seu objetivo é o atender de suas próprias necessidades por meio de um serviço personalizado em que profissionais ou empresas possam prestar.

No que diz respeito às plataformas de *streaming*, como no caso da *Netflix*, por exemplo, o indivíduo, por meio de uma mensalidade, almeja ter acesso a séries, filmes etc. A empresa, por sua vez, obtém os direitos autorais para a reprodução junto aos produtores, e o distribui aos seus usuários para uso doméstico, sem que lhe transmita o direito a reprodução, mas apenas de acesso.

Ao estabelecer relação contratual entre o usuário e a plataforma, adquire-se direitos de acesso e utilização de uso doméstico de vídeos, de áudios, de imagens, de filmes etc, que estejam disponíveis nas plataformas. Os conteúdos são disponibilizados, sem cessão definitiva, configurando-se assim uma obrigação de dar e não obrigação de fazer.

Para plenificação da compreensão aqui levantada, é primordial que se estabeleça a distinção entre obrigação de fazer e de dar, conforme preceitua o ordenamento jurídico brasileiro.

6.2 – Obrigação de dar vs. obrigação de fazer

Na obrigação de dar, o objetivo é a prestação de coisas, tendo em vista algo determinado ou qualificado. O ensinamento de Tartuce deixa claro:

O Código Civil nos traz uma distinção sobre o que é de fato uma obrigação de dar e uma obrigação de fazer. A obrigação de dar não pode ser confundida com a obrigação de fazer, isto porque, a obrigação de dar é “aquela em que o sujeito passivo compromete-se a entregar alguma coisa certa ou incerta. (TARTUCE, 2017, p. 372)

Para o autor, a obrigação de fazer é “uma obrigação positiva cuja a prestação consiste no cumprimento de uma tarefa ou atribuição por parte do devedor” (TARTUCE, 2017, p.380).

A distinção entre tais obrigações ganha contornos didáticos quando o autor ilustra:

Exemplifica-se com uma obrigação cuja prestação é um quadro (obra de arte). Se o quadro já estiver pronto, haverá obrigação de dar. Caso o quadro seja encomendado, devendo ainda ser pintado pelo devedor, a obrigação é de fazer. (TARTUCE, 2017, p. 380)

Nesse caso, a obrigação de fazer tem seu objetivo firmado na prestação de na atividade do devedor para que o crédito seja satisfeito.

6.3 – Da (i)legitimidade da cobrança do ISS sobre o acesso às plataformas de *streaming*

Como se sabe, as obrigações de dar não podem ser tributadas pelo ISS, isso porque não são se tratam de serviços, logo, foge-se à regra de incidência do tributo.

Segundo Santos,

A prestação de serviços é disciplinada pelo Código Civil, de forma que a lei tributária não pode alterar sua definição, conteúdo e alcance, conforme dita o art. 110 do CTN. Segundo a concepção civilista, a prestação de serviços se afigura como obrigação de fazer. (SANTOS, 2016, p. 597)

Tendo por base que a incidência do ISS recai sobre prestação de serviço, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 31, vedando a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, pois há aqui a consideração de que tais locações são obrigações de dar e não de fazer.

Logo, partindo deste pressuposto, em que a corte considerou inconstitucional a incidência do ISS pela locação de bens móveis, de maneira análoga, não se pode considerar que seja possível e constitucional cobrar ISS sobre as plataformas de *streaming*, pois no caso em questão estamos frente a uma cessão de direitos de uso não definitivo de obras musicais, cinematográfica e afins. É portanto, um contrato com finalidade flagrante de obrigação de dar e não de fazer, logo, não a tributação do ISS, nas plataformas de *streaming* seria inconstitucional por não se moldar à finalidade e às características da tributação.

6.4 – Mudanças na Lei Complementar nº 116/03 – lei do ISS promovidas pela LC 157/16

Como se sabe, a Lei Complementar nº 116/03 não havia sofrido nenhuma alteração na última década após sua vigência. Com os avanços da sociedade, os avanços tecnológicos, as necessidades de combater a guerra fiscal entre os municípios, a Lei Complementar 157/16 trouxe alterações significativas na Lei Complementar nº 116/03, lei essa do ISS.

Uma das alterações foi a fixação da alíquota mínima com a finalidade de que não haja guerra fiscal entre os municípios, isso porque, os municípios fixavam alíquotas inferiores com o desejo de atrair empresas e conseqüentemente mais investimento para dentro de seu território.

Então se tinha um grave problema, pois os municípios que possuíam uma economia melhor, pelo fato de que estes possuem um alto índice de arrecadação e com isso poderiam fornecer benefícios fiscais.

Agora com a mudança na Lei do ISS, a concessão de benefícios fiscais, salvo os ramos de construção civil e transporte, (subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa à LC 157/16), as quais ainda será possível a concessão de isenções e benefícios fiscais, Nos demais casos a alíquota não poderá estar abaixo da de 2%, pois assim sendo, responderá o gestor por improbidade administrativa (VIEIRA, 2017).

Com a alteração legislativa, muitas atividades poderão sofrer a incidência tributária, isso porque os municípios devem alterar suas leis orgânicas para que se possa exigir do contribuinte os serviços trazidos pela Lei do ISS.

Cumprindo ainda falar sobre a incidência do ISS sobre as plataformas de *streaming*, previsto no item 1.09 da lista anexa lei complementar nº 116/03, a exemplo do Spotify e da Netflix, que trouxe certo desconforto aos usuários, pois a tendência será o aumento das mensalidades para os clientes, e como se sabe o país já possui uma alta carga tributária.

7 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio do desenvolvimento do presente trabalho, pode-se perceber a importância da análise sobre as regras presentes em nosso ordenamento jurídico para incidência tributária do ISS sobre as plataformas de *streaming*, tendo em vista as crescentes dúvidas acerca de novas possibilidades de tributação, devido a alteração da LC 116/03 pela Lei 157/16, que agora trouxe a possibilidade de que os municípios passem a tributar por meio do ISS.

Ocorre que a incidência do ISS, como nos ensina a CRFB/88 se dá tendo em vista a ocorrência de determinado serviço que esteja em Lei Complementar. Pelo fato das plataformas de streaming não fornecerem um serviço, mas apenas a disponibilização de mídias criptografadas e de armazenamento não definitivo via *internet*, ocorre, então uma cessão de direitos.

Verificada essa questão quanto à cessão de direitos, não é razoável concordar que um tributo que trata sobre serviços seja aplicado em uma obrigação de dar. Entender de forma contrária é desconsiderar a inconstitucionalidade de tal ato.

Ademais, os posicionamentos da doutrina e do próprio STF corroboram para tal entendimento: a incidência do ISS não pode ocorrer em face de obrigações de dar, mas unicamente sobre obrigações de fazer.

Tendo em vista esse caráter específico quanto à hipótese de incidência do ISS, não se pode falar em tributação das plataformas de *streaming*, isso porque, como foi visto acima, essas plataformas são claramente uma verdadeira obrigação de dar e não de fazer, excluindo assim a incidência do ISS, pois no caso da *netflix*, por exemplo, o usuário não escolhe as séries e filmes que irá ter em seu pacote, ou seja, ele não cria ou personaliza os conteúdos, pois, estes já estão fixos na própria plataforma, de forma que não existe uma liberdade de escolha.

Assim, nota-se que a tributação sobre as plataformas de *streaming* estão em desacordo com o texto constitucional, em especial no artigo 156, III, em que o ISS só pode recair sobre serviços, o que não se caracteriza no *streaming*, pois, ocorre apenas a disponibilização, sem armazenamento definitivo de conteúdos no servidor, logo, apenas uma cessão de direitos. Desta forma, a questão em baila trata-se de uma inconstitucionalidade notória, pois a disponibilização de tais plataformas não se constitui um autêntico serviço, e, com isso, o legislador infringiu o ordenamento jurídico tributário.

Sendo a presente análise feita à luz do que dispõe atualmente o ordenamento jurídico brasileiro, sem que haja posição definida pela Suprema Corte, caberá apenas ao poder judiciário decidir ou não pela incidência do ISS sobre as plataformas de *streaming*, para que, de uma vez por todas, se dirima quaisquer dúvidas sobre a possibilidade de tributação do acesso a estas plataformas.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 20 abr. 2019.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 abr. 2019.

_____. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 – Lei do ISS**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm. Acesso em: 20 abr. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **AI 623226 AgR**, Rel. Min. Marco Aurélio, 1ª T., j. 01 fev. 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula vinculante nº 31**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>. Acesso em: 15 mai. 2019.

_____. **Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm. Acesso em: 20 abr. 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. **O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na Era da Internet**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

GRILLI, Evandro. **É legítima a cobrança de ISS para serviços como Netflix e Spotify?** Fev. 2017. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI252903,41046E+legitima+a+cobranca+de+ISS+para+servicos+como+Netflix+e+Spotify>. Acesso em 23 abr. 2019.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MINARDI, Josiane. **Tributário: teoria e prática – OAB 1ª e 2ª fases**. 9 ed. Salvador: Juspodivm, 2018.

MOREIRA, André Mendes. **Rio aprova cobrança de ISS para Netflix e Spotify**. Out. 2017. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/noticias/andre-mendes-comenta-cobranca-de-iss-sobre-servicos-de-streaming/>. Acesso em 22 abr. 2019.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018.

SANTOS, Ricardo Alexandre. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016.

TARTUCE, Flávio. **Manual de direito civil**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2017.

VIEIRA, Lorena. **As alterações na lei do ISS promovidas pela LC 157**. Jan. 2017. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI252452,41046-As+alteracoes+na+lei+do+ISS+promovidas+pela+LC+157>. Acesso em 22 abr. 2019.

AGRADECIMENTOS

Ao meu Deus pela sua infinita misericórdia e graça que são meu alento durante os meus dias.

Aos meus pais que sempre cuidaram de mim e se empenharam para minha formação acadêmica e profissional.

À professora Esp. Marccela Oliveira de Alexandria Rique pelas leituras que foram indicadas ao longo dessa orientação e pela sua dedicação.