



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS I – CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO**

JOSÉ GUILHERME AMORIM DE MELO

CONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO DO STREAMING POR ISSQN

**CAMPINA GRANDE
14/06/2018**

JOSÉ GUILHERME AMORIM DE MELO

CONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO DO STREAMING POR ISSQN

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Programa de Graduação em Direito da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito. Área de concentração: Direito público.

Orientador: Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa

CAMPINA GRANDE
14/06/2018

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.

M528c Melo, Jose Guilherme Amorim de.
Constitucionalidade da tributação do streaming por ISSQN
[manuscrito] : / Jose Guilherme Amorim de Melo. - 2018.
28 p.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) -
Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências
Jurídicas, 2018.

"Orientação : Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa,
Departamento de Direito Público - CCJ."

1. Direito Tributário. 2. Competência Tributária. 3. Locação
de Bens Móveis.

21. ed. CDD 343.04

JOSÉ GUILHERME AMORIM DE MELO

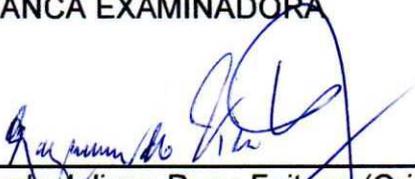
CONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO DO STREAMING POR ISSQN

Artigo, apresentado ao Programa de Graduação em Direito da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Área de concentração: Direito público.

Aprovada em: 08/06/2018.

BANCA EXAMINADORA



Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa (Orientador)
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Dr. Alexandre Henrique Ferreira Salema
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Profª. Me. Herleide Herculano Delgado
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, à minha mãe, cujos esforços permitiram que eu pudesse me dedicar por tantos anos ao estudo, e que me apoia sempre e incondicionalmente, oferecendo seu melhor pelo conforto dos seus;

à minha irmã Elisa, à Belinha e a Teté, por sua companhia e por tornar o ambiente do meu lar mais agradável;

ao Professor Raymundo Juliano, que generosamente esteve sempre disponível para me apoiar, não apenas na orientação do presente trabalho, mas na orientação de um projeto de PIBIC, de dois semestres de monitoria, supervisões de estágio, e na formação de um pequeno grupo de estudos, ainda no início do curso, que despertou minha curiosidade e a vontade de seguir carreira acadêmica.

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	07
1	PRESSUPOSTOS TEÓRICOS.....	10
1.1	O poder de tributar na teoria do direito.....	11
1.2	Os limites constitucionais ao poder de tributar.....	13
1.3	Classificações dos tributos.....	14
1.4	Presunção de constitucionalidade das normas.....	15
2	A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS E DO DISTRITO	16
	FEDERAL QUANTO AO ISSQN.....	
3	A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS QUANTO AO	18
	ICMS.....	
4	POSSÍVEL INCONSTITUCIONALIDADE DA ALTERAÇÃO	19
	PROMOVIDA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 157/2016 NA LEI	
	COMPLEMENTAR Nº 116/2003.....	
4.1	Jurisprudência do STJ sobre a tributação da TV a cabo.....	21
4.2	Jurisprudência do STF sobre a locação de bens móveis.....	23
	CONCLUSÃO.....	27
	REFERÊNCIAS.....	29

CONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO DO STREAMING POR ISSQN

José Guilherme Amorim de Melo¹

RESUMO

Este trabalho aborda a controvérsia acerca da tributação do *streaming*. Especificamente, o cabimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza diante das disposições constitucionais relativas à competência tributária e limites constitucionais ao poder de tributar. Inicia-se com uma breve introdução acerca da necessidade e legitimidade da tributação enquanto pressuposto do Estado de Direito, partindo-se para a delimitação da categoria tributária dos impostos como apta à tributação de bases do gênero do *streaming*. A controvérsia entre o cabimento da tributação pelo ISSQN ou ICMS é exposta, bem como decisões dos tribunais superiores relevantes ao tema, capazes de caracterizar, no mínimo, a inconstitucionalidade da reforma. Toma-se por base o entendimento de que não é cabível a tributação por ISSQN para locação de bens móveis.

Palavras-Chave: *Streaming*. Capacidade tributária ativa. Competência tributária. ISSQN. Locação de bens móveis.

INTRODUÇÃO

O presente artigo, intitulado “CONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO DO STREAMING POR ISSQN”, se refere a uma investigação acerca da tributação do *streaming*, disponibilização de dados através da *internet*, fornecimento de material, principalmente de áudio e vídeo, de forma onerosa, tendo como objetivo geral determinar, a partir dos critérios estabelecidos pelo direito constitucional tributário nacional, a constitucionalidade da reforma promovida pela Lei Complementar n° 157 de 2016 na regulamentação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Inicia-se por expor a questão da legitimidade da atividade tributária do Estado como pressuposto da proteção do direito. Segue-se por discutir a natureza do poder

¹ Aluno de Graduação em Direito na Universidade Estadual da Paraíba – Campus I.
Email: joseguilhermeamelo@gmail.com.br

tributário e a outorga ao Estado de Direito de competência tributária, com todas suas delimitações que visam evitar o arbítrio na busca de recursos.

Tal pesquisa ocorrerá no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, levando em conta recente alteração na Lei Complementar nº 116/2003, bem como a ordem jurídica constitucional, as normas gerais sobre direito tributário, e a jurisprudência dos tribunais superiores. Será dado destaque, no âmbito da jurisprudência investigada, ao tratamento tributário dispensado à locação de bens móveis e à prestação de serviço de TV a cabo, na medida de suas similitudes técnicas com o *streaming*. Desse modo, é abordado o seguinte problema: É constitucional a tributação sobre o *streaming* na presente ordem jurídico-constitucional através do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), nos termos da Lei Complementar nº 116/2003? Seria possível a tributação pelo imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS), nos termos da Lei Complementar 87/1996?

A pesquisa terá natureza descritiva, através do estudo e análise de fatos jurídicos, de sua observação; da coleta de dados para obtenção de uma síntese de seus efeitos. Tais dados serão obtidos em pesquisa bibliográfica e documental. O método de pesquisa adotado será o dedutivo, com a sequência lógica: princípios pressupostos reconhecidos – consequências formais obtidas pela lógica. Quanto aos fins, trata-se de pesquisa descritiva, partindo da análise de normas, decisões judiciais e doutrina para chegar a uma possível conclusão. Já quanto aos meios de investigação, será documental e bibliográfica, uma vez que serão analisadas decisões de tribunais superiores, normas em vigor no ordenamento jurídico nacional, doutrina jurídica e artigos científicos existentes sobre o assunto.

Assim, as hipóteses propostas são do cabimento da tributação pelo ISS, nos termos da Lei Complementar nº 116/2003, após a reforma introduzida pela Lei Complementar nº 157 de 2016, ou pelo ICMS, nos termos da Lei Complementar 87/1996, levando em conta a possível inconstitucionalidade da inclusão do *streaming* na base econômica do ISSQN promovida pela Lei Complementar nº 157 de 2016, e o entendimento jurisprudencial sobre a tributação dos serviços de TV a cabo e locação de bens móveis.

O tema é da maior relevância para o poder público. Quando um objeto novo surge na ambiência do mercado, espera-se uma resposta do direito tributário. É obrigação do Estado contemporâneo tributar todos os signos presuntivos de riqueza,

dentro dos limites da Constituição, dada a natureza de poder-dever imposta por esta ao Estado. Isso quer dizer que, para conseguir adimplir suas obrigações públicas, os entes políticos recebem competência tributária e, em nome do princípio republicano, a regra é a da tributação. Ademais, outras atividades econômicas similares já são tributadas, e a não tributação do *streaming* neste contexto fere a isonomia tributária sob a perspectiva da atividade econômica.

O benefício trazido pela pesquisa será o fornecimento de subsídios teóricos ao debate legislativo sobre o tema, levando em conta as regras constitucionais do sistema tributário nacional, de forma independente às pressões políticas de estados e municípios. Pretende-se fornecer análises jurídicas independentes ao debate legislativo, que tende a desprezar a ciência jurídica por conveniência política.

O tema é objeto de recente reforma legal, dada a sua atualidade e necessidade de definição, e foi precariamente abordado pelo legislador, que pode ter desconsiderado regras constitucionais de tributação, e certamente negligenciou aspectos práticos da arrecadação.

O público alvo potencialmente beneficiado acaba por ser toda a população brasileira, usuários em menor ou maior medida dos serviços públicos, uma vez que a arrecadação tributária sobre o *streaming* pode gerar impacto positivo no erário, seja dos estados, seja dos municípios.

Ainda não existem muitos estudos específicos sobre o tema, apenas alguns artigos na internet. Porém, sempre será necessário reportar-se a conceitos básicos de direito tributário, consolidados na doutrina, bem como a decisões de tribunais superiores, que darão subsídios mais sólidos à pesquisa.

Quanto a sua estrutura, o trabalho inicia-se com uma abordagem sobre os pressupostos teóricos relativos ao tema, sendo abordado o conceito de poder de tributar, os limites constitucionais a tal poder, a classificação dos tributos, e a presunção de constitucionalidade da qual desfrutam os textos legais. Segue uma abordagem sobre a competência tributária referente ao ISSQN e ao ICMS, para fins de esclarecimento sobre seus fatos geradores típicos segundo a Constituição, suas leis disciplinadoras, e sua interpretação segundo a jurisprudência dos tribunais. Por fim, é abordado o cerne da investigação, qual seja, a possível inconstitucionalidade da reforma promovida pela Lei Complementar nº 157/2016 na disciplina do ISSQN, mais precisamente, a inserção do item 1.10 na lista anexa à Lei Complementar nº116/2003.

1 PRESSUPOSTOS TEÓRICOS

Alguns pressupostos devem ser estabelecidos em relação ao objeto deste estudo. Primeiramente, cabe expor a posição do direito financeiro como o ramo do direito público que regulamenta as finanças públicas enquanto instrumento de viabilização material da concretização dos objetivos impostos pelo ordenamento jurídico. Já o direito tributário organiza a arrecadação de recursos a fim de respeitar direitos individuais, eficiência e critérios de justiça.

Dada a natureza da destinação dos recursos arrecadados através da tributação, e a imposição de obrigações do Estado para com a população, cada vez mais dispendiosas, a cobrança de tributos figura como um poder-dever do Estado, como explica Costa (2009, p.3):

Na contemporânea concepção de Estado, a tributação constitui autêntico poder-dever, cujo exercício traduz-se no emprego de instrumentos que lhe possibilitem a obtenção dos recursos necessários ao desempenho de suas atividades.

Ainda neste ponto, a mencionada autora esclarece sobre o instituto do tributo, a ferramenta individualizada da atividade de arrecadação, no seguinte sentido:

O surgimento do tributo confunde-se com o da sociedade organizada, porquanto registra-se sua existência desde os primórdios da história da humanidade, como no Egito e nos povos do Oriente. Originalmente, os tributos não constituíam exigências de caráter permanente, mas eram instituídos com o intuito de gerar arrecadação para financiar determinados propósitos, especialmente as guerras. (COSTA, 2009, p.7)

Assim, percebe-se que os tributos possuem origem remota, visando atender propósitos eleitos pela necessidade ou conveniência das circunstâncias sociopolíticas correntes. Sendo cobrado das mais diversas formas, seja em pecúnia, em prestação de serviços ou em mercadorias, sempre existiu em sociedades organizadas, para possibilitar a execução de tudo quanto é decidido na esfera política.

1.1 O poder de tributar na teoria do direito.

Conforme já introduzido, o poder de tributar é outorgado ao Estado para a arrecadação de recursos necessários à consecução de suas finalidades. Com o advento do constitucionalismo, o texto fundamental de cada ordenamento outorga poder tributário, na forma restrita de competência, para a realização de políticas impostas pelo mesmo texto. Tais políticas são voltadas ao atendimento do interesse público, como explica Harada (2009, p.4):

[...] a finalidade última do Estado é a realização do bem comum. E para isso o Estado precisa prover e aplicar recursos financeiros. Daí porque os fins da atividade financeira coincidem com as próprias finalidades da atuação estatal destinada à satisfação das necessidades coletivas, que crescem na mesma proporção do agigantamento do Estado moderno.

Mais complexa é a questão da necessidade, justiça e mesmo viabilidade da prestação de serviços públicos financiados por tais vias. Não raro, respeitadas correntes de intelectuais se insurgem contra a tributação, dando-lhe pecha de confisco total ou parcial, e como mero instrumento de controle da atividade econômica, como se compreende da seguinte nota introdutória a estudo de autoria de von Mises (2010, p.73):

O confisco generalizado de toda propriedade privada equivale à implantação do socialismo. Portanto, não precisamos lidar com essa hipótese numa análise dos problemas do intervencionismo. O que nos cabe analisar neste trabalho é apenas o confisco parcial da propriedade. Tal confisco, nos dias de hoje, é feito, sobretudo, através dos impostos.

Exorbitante ao objeto do presente estudo é a discussão acerca de quais serviços públicos são justos e devidos, porém, o que se cabe mencionar, é que se uma sociedade pretende ser minimamente organizada, mesmo com um Estado que desempenhe apenas as funções clássicas do modo liberal, a estrutura financeira e a arrecadação tributária faz-se necessária. De fato, a própria defesa do direito à propriedade, se não pelas vias da autotutela, exige uma estrutura pública de imposição da ordem. Tal discussão entre natureza da propriedade e tributação é tratada com maestria por Nagel e Murphy (2005, p.59), como segue:

Todas as teorias morais e políticas, com exceção das mais radicalmente utópicas, reconhecem a legitimidade dos direitos de propriedade e a

importância de que eles sejam definidos e protegidos por uma sociedade justa. Mas as teorias deontológicas, derivadas da tradição de Locke, sustentam que os direitos de propriedade são determinados em parte pela nossa soberania sobre a nossa própria pessoa, que inclui o direito fundamental ao livre exercício de nossas capacidades, o direito de cooperar livremente com os outros em vista de um benefício recíproco e o direito de dispor livremente daquilo que legitimamente adquirimos. Sob esse ponto de vista, os direitos de propriedade são substancialmente moldados por um direito de liberdade individual que não precisa de uma justificação consequencialista.

As teorias consequencialistas, por outro lado, derivadas da tradição de Hume, sustentam que os direitos de propriedade se justificam pela utilidade social maior de um conjunto de convenções e leis bastante rígidas que protegem a segurança da propriedade. Só numa sociedade em que esses direitos são reconhecidos, o roubo é proibido e os contratos e testamentos são amparados pela lei pode haver a cooperação econômica, o planejamento de longo prazo e a acumulação de capital que possibilitam o crescimento econômico e a prosperidade.

Assim, enquanto a tradição de John Locke descreve o direito a propriedade como de origem natural, e em seus desdobramentos, absoluto e sagrado, a corrente defendida por David Hume separa discussões sobre origens da propriedade para sua real sistemática de proteção a ser imposta pela lei. De modo algum se pode dizer que a segunda corrente encara o direito à propriedade como uma mera benesse do Estado, mas com acerto encara a constatação de que apenas numa sociedade organizada sob um ordenamento jurídico pode-se falar em efetivo direito à propriedade. Caso contrário, o que haveria seria apenas mera ocupação pela força.

O jurista português Nabais (2016, p.22/24) trouxe o debate sobre o custo dos direitos à tona, e com rigor explana:

[...] a outra face ou a face oculta dos direitos fundamentais revela-se nos deveres fundamentais ou custos lato sensu dos direitos. Os deveres ou custos dos direitos que outra coisa não são senão a responsabilidade comunitária que os indivíduos assumem ao integrar uma comunidade organizada, mormente uma comunidade organizada no estado (moderno). O que faz dos indivíduos, verdadeiras pessoas, ou seja, membros ao mesmo tempo livres e responsáveis da sua comunidade.

O que não põe minimamente em causa o primado da liberdade, isto é, o primado dos direitos e liberdades fundamentais. Na verdade, os deveres fundamentais ou os custos dos direitos em sentido amplo não são senão um aspecto do estatuto constitucional do indivíduo, um estatuto polarizado obviamente nos direitos e liberdades fundamentais do homem. [...]

não há direitos fundamentais de borla. Efectivamente todos eles têm custos financeiros públicos. Sendo certo que, ao contrário do que a rejeitada distinção pretende fazer crer, os clássicos direitos e liberdades não só assentam em custos públicos, como assentam em custos públicos com efeitos visivelmente regressivos. Daí que uma qualquer teoria dos direitos fundamentais, que pretenda naturalmente espelhar a realidade jusfundamental com um mínimo de rigor, não possa prescindir dos deveres

e dos custos dos direitos. Assim, parafraseando Ronald Dworkin, tomemos a sério os deveres fundamentais e, por conseguinte, tomemos a sério os custos orçamentais de todos os direitos fundamentais.

Assim, fica evidente que a implantação material de direitos depende de um ordenamento jurídico, que confira e imponha poderes e deveres a um Estado.

1.2. Os limites constitucionais ao poder de tributar.

As constituições não existem para simplesmente outorgar poderes irrestritos aos Estados. Ao contrário, seu propósito é arquitetar um sistema político estável e longo, pautado no equilíbrio e na segurança jurídica.

Assim, nossa Constituição não outorga poder tributário a nenhum de nossos entes políticos, mas poder para tributar, pautado em regras de competência tributária. Melhor explica o quesito Machado (2011, p.28):

No contexto da Teoria do Direito Tributário a expressão “poder de tributar” não se confunde com a expressão “competência tributária”. A palavra “poder” têm significado que transcende a ideia de direito, que está presente na palavra “competência”. “Poder” é a aptidão para realizar a vontade, seja por que meio for. Com, sem ou contra a lei. É do mundo dos fatos, e existe independentemente do sistema normativo. Já a palavra “competência” alberga a ideia de direito. Tem competência quem recebe atribuição outorgada pelo Direito. É do mundo das normas, e não existe fora do sistema normativo.

Tal competência é portanto outorga de poderes limitados para tributar. Tais limitações ocorrem por formas diferentes, como expõe Torres (2010, p.63/34):

O poder financeiro ou soberania financeira do Estado, pois, radica no próprio art. 5º da CF, ou seja, no direito de propriedade. A soberania financeira, que é do povo, transfere-se limitadamente ao Estado pelo contrato constitucional, permitindo-lhe tributar e gastar. Não é o Estado que se autolimita na Constituição, como querem os positivistas, senão que já se constitui limitadamente, no espaço aberto pelo consentimento.

[...] As limitações constitucionais ao poder de tributar abrangem:

- a) as imunidades (art. 150, itens IV, V e VI);
- b) as proibições de privilégio odioso (arts. 150, II, 151 e 152);
- c) as proibições de discriminação fiscal, que nem sempre aparecem explicitamente no texto fundamental;
- d) as garantias normativas ou princípios gerais ligados à segurança dos direitos fundamentais, como sejam a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade e a transparência (art. 150, I, III e §§5º e 6º)[...].

Os mecanismos de limitação são de extrema importância. Na busca de cumprir suas obrigações, o Estado busca recursos junto à população. Porém, a consecução do interesse público não justifica tributação a todo custo, mas apenas a pautada em lei. De tal forma, fica a tributação amparada pela lei, purgando a arbitrariedade tanto pelo lado da arrecadação quanto pelo dos gastos.

Em arremate, define Carrazza a competência tributária (2011, p.532):

As pessoas políticas possuem uma série de competências. Dentre elas, ocupa posição de destaque a competência tributária, que, adiantamos, é a faculdade de editar leis que criem, *in abstracto*, tributos. Trata-se de uma competência originária, que busca seu fundamento de validade na própria Constituição.

A Constituição Federal, no Brasil, é a lei tributária fundamental, por conter as diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos.

Também Machado (2011, p.28): “Ao poder tributário juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido dá-se o nome de competência tributária”.

1.3. Classificações dos tributos.

Por espécie de tributo entende-se um grupo composto por tributos individualizados com características comuns. Diverge a doutrina nos critérios de classificação, o que leva à criação das mais diversas teses. Francisco Leite sintetiza em sua obra tal imbróglio, enumerando quatro teorias (LEITE, 2013, p.97/98):

a) bipartida, dualista ou bipartite: Por essa teoria, duas são as espécies de tributos. Para Alfredo Becker as espécies de tributos são os impostos e as taxas. [...]

b) tripartida ou tricotômica: Roque Antônio Carrazza, Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon Navarro Coelho são defensores da teoria tripartida que preconiza a existência de três espécies de tributos: os impostos, as taxas e contribuição de melhoria. [...]

c) quadripartida, tetrapartida ou tetrapartite: Defendida por Ricardo Lobo Torres, para quem, em vista dos arts. 148 e 149 da Constituição, deveria ser acrescida ao rol de tributos, como espécie autônoma, as contribuições [...].

[...] quinquipartida, hoje teoria majoritária e adotada pelo STF, para quem os tributos têm como espécies autônomas: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. [...]

Sabbag (2017, p. 546) afirma que a teoria *pentapartida* é hoje defendida por toda a doutrina jurídica, em função da soma dos tributos elencados no art. 145 (impostos, taxas e contribuição de melhoria) com o tratado no art. 148 (empréstimos

compulsórios) e nos arts. 149, 149-A e 195 (as contribuições parafiscais, para o serviço de custeio de iluminação pública e especiais). Quanto à jurisprudência, o autor informa que o STF possui manifestações contraditórias, mas têm posicionamento mais recorrente e atual no sentido de incluir os empréstimos compulsórios e as contribuições como categorias de tributos, para além dos impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Qualquer que seja a teoria adotada no presente trabalho, não parece haver dúvida acerca do cabimento da espécie “Impostos” ao *streaming*, dada a comparação entre as típicas bases de impostos e a natureza da prestação. Definição acurada da natureza do *streaming* segue (SANTOS, 2016):

O streaming pode ser definido como a transmissão contínua de áudio ou vídeo pela internet. No Brasil, tal atividade vem sendo disseminada, notadamente, por plataformas como a Netflix e o Spotify, que transmitem o conteúdo disponível em seu acervo, mediante o pagamento de assinaturas por seus Clientes.

Resumidamente, tais plataformas adquirem os direitos de transmissão dos conteúdos, organizando-os em seus acervos, e os disponibilizam aos seus Clientes, em conformidade com a assinatura por eles contratada.

Enquanto definição de imposto repousa no art. 19 do Código Tributário nacional: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Assim, seja adotando em relação ao *streaming* o entendimento de ser serviço prestado, seja entendendo como mercadoria fornecida ou circulada, fica claro que se trata de atividade entre particulares, independentemente de atividade estatal específica, e é perfeito objeto de tributação pela via dos impostos.

1.4. Presunção de constitucionalidade das normas.

Quando o processo legislativo insere texto normativo no ordenamento jurídico nacional, é cogente e aplicável a todo cidadão, sendo exercício básico dos poderes do estado. Esta vinculação imediata é fruto da presunção de constitucionalidade conferida aos textos normativos, não sendo necessária prévia manifestação do corpo de controle de constitucionalidade para entrada em vigor. Neste sentido, lecionam Branco e Mendes (2017, p. 97): “Não se deve pressupor que o legislador

haja querido dispor em sentido contrário à Constituição; ao contrário, as normas infraconstitucionais surgem com a presunção de constitucionalidade”.

Os textos normativos podem trazer vícios de ordem material, quando estão em substancial desacordo com a Constituição (por exemplo, lei que suprime garantia fundamental constitucional), ou de ordem formal, quando violado o processo legislativo que discipline a produção da norma.

A reforma na disciplina nacional do ISSQN promovida pela Lei Complementar nº 157/2016, enquanto texto normativo, goza de presunção de constitucionalidade, e deverá produzir efeitos até que o judiciário declare sua inconstitucionalidade, se for o caso, podendo ainda o cabimento da exação ser questionado pelas vias processuais cabíveis.

A investigação realizada nos próximos tópicos é baseada em manifestações anteriores, do Supremo Tribunal Federal, para, juntamente com fundamentos obtidos em doutrina e normas constitucionais e infraconstitucionais, avaliar a existência de subsídios para arguição de inconstitucionalidade. Não é portanto permitido ao contribuinte esquivar-se do pagamento do ISS com base nos argumentos aqui expostos, sob pena de ter contra si aplicadas as diversas sanções decorrentes da inadimplência tributária, devendo judicializar a questão se acredita ser prejudicado por norma que cria exação inconstitucional.

2. A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS E DO DISTRITO FEDERAL QUANTO AO ISSQN.

O Imposto sobre serviços de qualquer natureza é um tributo de competência municipal e do Distrito Federal, cujas bases de incidência são bem mais diversificadas que a aparência inicial de seu nome. Basicamente o ISSQN incide sobre tudo quanto esteja descrito em sua lista anexa, ainda que envolva mercadorias, de forma concomitante ou não (esta última é a regra, a primeira, a exceção) com o ICMS.

Em outras palavras, os serviços tributados através do ISSQN não serão fatos geradores do ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias. Porém, é possível a fixação de exceção na própria lei que regulamenta o ISSQN, a exemplo da elencada no item 14.03, que trata do acondicionamento de motores,

ressalvando o fornecimento de peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS.

Assim dispõe a Lei Complementar 116/2003, que dispõe sobre o ISS:

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.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

O doutrinador Jardim assim analisa o ISS quanto a seu fato gerador, expondo o conceito jurídico dos serviços e sua (in)correspondência com a disciplina legal do imposto, explicitando a desvinculação da disciplina legal em relação aos conceitos econômicos representados pelos termos adotados (JARDIM, 2011, p.344):

O núcleo da matriz constitucional repousa na prestação de serviços, a qual, nos termos dos arts. 593 e seguintes do Código Civil, consiste em toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, prestada a terceiros e sem vínculo empregatício e sob regime de direito privado. [...]

Não obstante, por vezes o legislador estabelece a incidência do ISS em relação à cessão de direitos, o que, por não configurar serviço, afigura-se decididamente inconcebível e inconstitucional, a exemplo de locação de veículos e arrendamento mercantil, dentre outras hipóteses estabelecidas em legislação complementar. Por outro giro, o legislador comete o mesmo erro no sentido inverso, ou seja, qualifica como mercadoria aquilo que é serviço, caso, aliás, do fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e similares, o que, por absurdo, é tributado pelo ICMS, como se fosse uma operação de venda e compra de mercadorias.

Peixoto e Diniz (2011, p. 960) tratam do ISSQN como obrigação de fazer, e mencionam como exemplos de distinção entre mercadoria e serviço o caso da locação de bens móveis, o *leasing*, e a produção de um medicamento sob encomenda. Mencionam também que a locação de bens e o *leasing* podem ser tributados por instituto previsto em novo diploma normativo, pela União, no exercício

de sua competência residual, qual seja, a de criar espécies tributária incidentes sobre fatos geradores não previstos no texto da Constituição, através de Lei Complementar:

No ICMS e IPI, o trabalho humano não é o núcleo do negócio jurídico: o contratante pretende tornar-se titular de um bem, sendo irrelevante o desempenho da atividade humana que resulta na formação do produto ou da mercadoria.

Também no contrato que tiver por objeto a locação de bens ou cessão de direitos, não se vislumbra contratação de obrigação de fazer, mas sim de entregar ou disponibilizar. O mesmo ocorre com operações de leasing, que também não devem ser tributadas pelo ISS, à medida que consubstanciam obrigação de dar. A tributação desses negócios jurídicos poderá ser realizada pela União (competência residual), a teor do art. 154, I, da Constituição.

Já o serviço tem por nota característica a ação humana em prol de outrem, o contratante ou tomador, trazendo-lhe algum benefício ou utilidade. O tomador encomenda uma atividade humana para sua fruição. O objeto do contrato é o trabalho humano, é o fazer, personalizado, que gerará proveito, tangível ou não, ao tomador, na condição de destinatário final.

Com efeito, a produção de um medicamento sob encomenda constitui serviço tributável pelo ISS[...]

Os mesmos autores mencionam (2011, p. 963) que a Lei 116/2003 “incorreu em inúmeras inconstitucionalidades ao prever a tributação de atividades que significam obrigação de dar, tais como locação de bens, cessão de espaço de bens imóveis, cessão de direitos, operação de leasing etc”.

Portanto, fato concreto é que o legislador optou por inserir no campo de incidência do ISSQN bases que *a priori* lhe são estranhas, e seria possível dizer que o *streaming* seria apenas mais um caso, em não se caracterizando como serviço. A análise da possível inconstitucionalidade de sua inclusão passa portanto pela análise da jurisprudência dos tribunais, pois, a princípio, não ter natureza de serviço não seria suficiente para que o *streaming* seja incompatível com o ISSQN.

3. A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS QUANTO AO ICMS.

O ICMS, assim como o ISS foi outorgado pela Constituição e instituído e regulamentado por Lei Complementar. Este para os Estados e DF, e através da Lei Complementar 87/1996. Dela destaca-se importante excerto:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre 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. 2º O imposto incide sobre:

[...]

I - operações relativas à circulação de mercadorias [...]

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

[...]

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

[...]

O ICMS incide basicamente sobre circulação de mercadorias, que se configura por sua transmissão através da mudança de sua titularidade, bem como rol de serviços e mercadorias associadas a serviços não abarcados pelo ISS.

No que é afim ao tema principal deste estudo, lecionam Melo e Paulsen (2016, p.260):

Os serviços de telecomunicação compreendem transmissão, emissão ou recepção de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza por fio, radioeletricidade, meios óticos, ou qualquer outro eletromagnético.

Portanto, em uma primeira análise o *streaming* seria compatível com a natureza do ICMS, enquanto “geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”, na forma do art. 2º, III, da Lei Complementar 87/1996.

4. POSSÍVEL INCONSTITUCIONALIDADE DA ALTERAÇÃO PROMOVIDA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 157/2016 NA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003.

A alteração promovida pela Lei Complementar nº 157/2016 na lista da serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 incluiu os seguintes dispositivos:

1.03 – Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos, sistemas de informação, entre outros formatos, ou 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 de aplicativos em página eletrônica.

1.10 – Disponibilização de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto em páginas eletrônicas, exceto no caso de jornais, livros e periódicos.

Tal lista descreve bases de incidência sobre as quais recai a tributação através do ISSQN. Assim, na Lei do ISSQN existe agora previsão expressa de incidência sobre o *streaming*, no item 1.10, que trata da disponibilização de áudio, vídeo, imagem e texto em páginas eletrônicas. Porém, tal inclusão é possivelmente inconstitucional, com base na jurisprudência sobre locação de bens móveis e serviço de TV a cabo, o que permite que seja realizada investigação sobre o tema.

Ocorre que o ICMS incide sobre prestação onerosa de serviços de comunicação, e o STJ se pronunciou acerca da controvérsia sobre a tributação do serviço de TV a cabo através de decisões no AgRg no Agravo de Instrumento Nº 1.304.822 - PR (2010/0078088-0), no Recurso Especial Nº 1.132.695 - SP (2009/0062686-5), e Recurso Especial Nº 761.989 - MG (2005/0103621-0), no sentido do cabimento da incidência de ICMS por interpretação literal do art. 2º. Sua base de incidência seria exatamente valores pagos pelo serviço de transmissão de dados, e não aqueles paralelos relativos a instalações e infraestrutura.

Conforme já defendido, o *streaming* não possui natureza de serviço, mas de disponibilização de mercadoria, sendo o serviço de transmissão do sinal de competência do provedor de internet, e não do fornecedor de conteúdo. Porém, devido à atuação em semelhante nicho de mercado, prestadoras de TV a cabo podem, talvez com razão, questionar a aplicação de tributo diverso ao *streaming*, por afronta à isonomia. Melo e Paulsen explanam acerca da tributação da TV a cabo pelo ICMS(2016, p.261):

O Serviço de TV a Cabo tem como ponto marcante a fruição de específicos e diferenciados serviços, prestados de modo oneroso a tomadores identificados e materializados em contrato. Tais características operacionais e legais permitem vislumbrar que apenas estas comunicações televisivas tipificam autênticos serviços de comunicação sujeitos ao ICMS.

Assombra a semelhança de tais características às do *streaming*, ainda que diverso o meio de transmissão e disponibilidade. Fica claro que, mesmo se o *streaming* tratar-se de serviço, seria um típico serviço de comunicação, fato gerador da obrigação tributária do ICMS, e não do ISSQN.

Já o STF, na Súmula Vinculante nº 31, firmou a inconstitucionalidade da tributação da locação de bens móveis pela via do ISSQN. Portanto, se compreendido o *streaming* como obrigação de dar, e não de fazer, guardando semelhança com a locação de bens, não seria constitucionalmente admissível sua tributação por ISSQN, restando, cabível o ICMS ou imposto residual. Decisão abaixo explana o caso:

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

A análise da jurisprudência que pode fundamentar eventual declaração de inconstitucionalidade da reforma promovida pela Lei Complementar nº 157/2016 é feita a seguir, através das duas linhas argumentativas acima declinadas: Na primeira, considerando o *streaming* como obrigação de entregar, caracterizada pela disponibilização de conteúdo, ou como um serviço de telecomunicação, a espécie cabível é o ICMS. Na segunda, se considerado como locação de bens móveis, fica vedada por força de súmula vinculante o cabimento do ISS, sendo possível o cabimento do ICMS ou de novo imposto, a ser criado pela União, no exercício de sua competência tributária residual.

4.1. Jurisprudência do STJ sobre a tributação da TV a cabo.

Conforme já mencionado, o STJ possui entendimento firme quanto à tributação da transmissão de sinal de TV a cabo por ICMS. Deve-se destacar que a

incidência ocorre especificamente sobre a transmissão de sinal, excluindo taxa de adesão (conforme entendimento do mencionado tribunal no AgRg no REsp 1064596/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 09/03/2009) e a produção de conteúdo (REsp nº 761989 / MG (2005/0103621-0)).

A sistemática do serviço em questão é bastante semelhante ao do *streaming*, com a diferença que enquanto este está limitado à disponibilização de conteúdo, o serviço de TV a cabo envolve a própria transmissão do sinal, além da disponibilização do conteúdo. É fixado um pagamento mensal em troca de conteúdo disponibilizado ao assinante, sendo transmitido através de uma rede.

As semelhanças entre as duas atividades econômicas fazem com que a tributação por diferentes vias crie incentivo indireto a uma delas, enquanto torna a outra menos competitiva no mercado. Cria-se um custo adicional artificial para a ferramenta tributada de forma mais pesada, ferindo a isonomia tributária, pois não há qualquer aparência de proteção ao interesse público para justificar a diferença. A título de exemplo, no Estado de São Paulo, a alíquota do ICMS sobre o serviço de TV a cabo é de 10%², enquanto a alíquota do ISSQN para *streaming* no município de São Paulo foi fixada em 2,9%³.

Para fins de esclarecimento do ponto seguinte, cabe destacar novamente que na TV a cabo existem duas atividades: a transmissão de um sinal, que é um serviço de comunicação, e a disponibilização do conteúdo fornecido. No *streaming*, o sinal não é transmitido pelo fornecedor, sendo utilizado o meio preexistente da *internet*, que é fornecido por um provedor. Trata-se o *streaming* da disponibilização da mercadoria (locação), o fornecimento do conteúdo, que é uma parcela da atividade desenvolvida pela TV a cabo.

Mesmo que houvesse um serviço de transmissão do conteúdo realizado especificamente pelo fornecedor do conteúdo, ou que qualquer serviço seja prestado de forma conjunta à circulação da mercadoria, fica claro ser uma atividade meio, integrante secundária da atividade econômica analisada.

O uso da posição dos tribunais superiores quanto à questão da tributação do serviço de TV a cabo para combater a tributação do *streaming* por ISSQN é portanto baseada no princípio da isonomia tributária, devido à potencial concorrência entre os

²TELECO, Inteligência em Telecomunicações. CARGA TRIBUTÁRIA:ICMS. Disponível em: <<http://www.teleco.com.br/icms.asp>>. Acesso em 03 abr. 2018

³SÃO PAULO. LEI Nº 16.757, DE 14 DE NOVEMBRO DE 2017. Diário Oficial da Cidade de São Paulo, São Paulo, 15 nov. 2017.

dois setores, e, no quesito da natureza econômica da atividade. Fica claro que, o serviço de TV a cabo envolve, ainda que de forma secundária, a disponibilização de conteúdo ao assinante, o que constitui a atividade principal do *streaming*.

4.2. Jurisprudência do STF sobre a locação de bens móveis.

O Supremo Tribunal Federal possui jurisprudência firme quanto à inconstitucionalidade da tributação da locação de bens móveis através do ISSQN. Tal entendimento está registrado na Súmula Vinculante de nº 31, que estabelece: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

Para fins de esclarecimento da posição adotada pelo STF, cabe aqui colacionar precedentes que levaram à edição da referida Súmula:

Ementa: Tributo - Figurino constitucional. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. Imposto sobre serviços - Contrato de locação. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional. (RE 116121, Relator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgamento em 11.10.2000, DJ de 25.5.2001)

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

Dos precedentes apontados fica claro que o cerne da questão está na natureza da atividade econômica, se é obrigação de dar ou entregar, ou obrigação de fazer. Tratam-se de conceitos e formas do direito privado, que o Código Tributário Nacional determina serem observados em sua essência, sem deturpações por parte

da legislação tributária, quando são utilizados pela Constituição na definição e delimitação da competência tributária.

O art. 156 da Constituição Federal define a competência tributária dos municípios. O inciso III trata do imposto sobre serviços de qualquer natureza que não estejam compreendidos pelo ICMS. Assim, o STF entendeu que a terminologia adotada pelo dispositivo constitucional, “serviços”, restringe os fatos geradores do ISSQN às obrigações de fazer, e exclui contratos de locação de bens móveis, que são típicas obrigações de dar ou entregar.

Nas complexas relações econômicas atuais, é comum a prestação concomitante de serviços com o fornecimento de mercadorias. Ou seja, nem sempre é possível classificar uma atividade econômica de forma homogênea, podendo ser um misto de obrigação de fazer e de dar/entregar. Para estes casos, Supremo entende pela análise segmentada da atividade econômica, sendo cada parte tributável pela via cabível:

Ementa: Tributário. Imposto sobre serviços de qualquer natureza. Locação de bens móveis associada a prestação de serviços. Locação de guindaste e apresentação do respectivo operador. Incidência do ISS sobre a prestação de serviço. Não incidência sobre a locação de bens móveis. Súmula Vinculante 31. Agravo regimental. 1. A Súmula Vinculante 31 não exonera a prestação de serviços concomitante à locação de bens móveis do pagamento do ISS. 2. Se houver ao mesmo tempo locação de bem móvel e prestação de serviços, o ISS incide sobre o segundo fato, sem atingir o primeiro. 3. O que a agravante poderia ter discutido, mas não o fez, é a necessidade de adequação da base de cálculo do tributo para refletir o vulto econômico da prestação de serviço, sem a inclusão dos valores relacionados à locação. Agravo regimental ao qual se nega provimento." (ARE 656709 AgR, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgamento em 14.2.2012, DJe de 8.3.2012)

Para analisar a correlação da jurisprudência apresentada com o *streaming*, cabe uma breve análise da definição civil das obrigações de fazer e de dar/entregar. Tal análise deve ser feita a partir da disciplina do Código Civil e do Código de Processo Civil.

A obrigação de fazer consiste na realização de atos ou prestação de serviços. Segundo o Código Civil, podem ser fungíveis ou infungíveis (art. 249), confundindo-se com personalíssimas ou impessoais, ou seja, atos ou prestações específicos ou genéricos, como contratar um grande pintor para fazer um retrato, ou contratar uma

empresa para que qualquer dos seus colaboradores pinte uma parede, respectivamente.

A obrigação de dar ou de entregar, por sua vez, consiste em transferir uma coisa preexistente, sendo a atividade pessoal irrelevante, concentrando-se a obrigação no objeto material transferido, que será divisível ou indivisível. É clara a diferença em relação à obrigação de fazer, esta uma obrigação pessoal, enquanto a obrigação de dar/entregar é real.

No *streaming*, conteúdo audiovisual é posto à disposição de clientes em troca de uma mensalidade ou pagamento específico. Diferentemente da locação comum, não há entrega de um objeto físico, mas a disponibilização do acesso a conteúdos, e seu consumo através da *internet*. Não obstante esteja presente um serviço de manutenção de um servidor *online*, com os dados gravados e em constante transmissão por demanda, não se pode negar que o cerne da atividade é a disponibilização do conteúdo, o fornecimento de um produto.

O caso específico da TV a cabo, através do qual o conteúdo chega ao assinante, ajuda a compreender o caso. Conforme já explicado, o STJ entendeu que a tributação por ICMS incidiria sobre a mensalidade paga pelo consumidor, destacando especificamente que taxa de adesão ou aquisição de equipamentos não integram o fato gerador analisado. Trata-se portanto de um serviço de comunicação (transmissão do sinal) e de uma disponibilização de conteúdo, ambos remunerados por uma mensalidade, sendo toda a operação um fato gerador do ICMS.

Ademais, nem toda obrigação de fazer é fato gerador do ISSQN, mesmo que algum tipo de serviço-meio esteja incluído na prestação. Do ponto de vista do consumidor, o *streaming* disponibiliza seu produto, na forma de um conteúdo digital, e qualquer serviço presente, como de manutenção de plataforma, não têm por destinatário um terceiro, mas a própria atividade. Esclarece Aires Barreto (2011, p. 33):

Note-se, assim, que, as etapas, passos, processos, tarefas, obras, são feitas, promovidas, realizadas “para o próprio prestador” e não “para terceiros”, ainda que estes os aproveitem (já que, aproveitando-se do resultado final, beneficiam-se das condições que o tornaram possível), têm-se simples atividade-meio. [...] É muito pretender deles que esses atos constituam mera indicação, explicitação, ou especificação das técnicas, processos ou deveres a serem observados na busca do facere, vale dizer do serviço a ser prestado, da utilidade que o prestador se propõe a perseguir ou colocar à disposição do tomador: daquilo que é o objeto do contrato de serviço.

Fica claro que, mesmo que o consumidor se beneficie direta ou indiretamente de algum serviço prestado no bojo de uma relação jurídico-tributária, este não deve ser considerado um fato gerador autônomo para fins de incidência do ISSQN, por ser uma mera atividade-meio, secundária em relação à mercadoria circulada, eixo principal da atividade.

Assim, há substrato suficiente para justificar uma eventual proposição de Ação Direita de Inconstitucionalidade contra a reforma na Lei do ISSQN, por já haver decisões anteriores no sentido de vedar a tributação da locação de bens móveis por ISSQN, e reconhecer a tributação da TV a cabo por ICMS.

CONCLUSÃO

A arrecadação de recursos para os cofres públicos é atividade imprescindível para a consecução dos objetivos do Estado contemporâneo. Ele é um Estado prestador de serviços, e não consegue remunerar-se como uma empresa. Porém, a própria tributação é meio de efetivação dos princípios de equidade.

Assim, não se pode permitir que uma atividade lucrativa passe despercebida pela tributação, enquanto outras são oneradas. Cria-se um não exercício de competência tributária, uma espécie de isenção indireta.

Por outro lado, o desenvolvimento e transformação das atividades econômicas não se prende aos modelos fixos pré-concebidos pelo direito. Assim, cabe ao legislador atentar para a existência de uma atividade econômica passível de tributação e definir todos os critérios que viabilizem a futura arrecadação da exação.

Tanto municípios quanto estados encontram-se em situação de alarmante desequilíbrio fiscal. Uma base econômica como o *streaming*, que cresce a cada dia, deve juntar-se às tantas outras que viabilizam a atividade pública. Porém, deve o legislador atentar para a coerência que a Constituição impôs ao sistema tributário nacional, e para as nuances intrínsecas às atividades econômicas que constituem fatos geradores.

Porém, os limites constitucionais ao poder de tributar, enquanto delimitadores da competência tributária, bem como a jurisprudência firme dos tribunais superiores, constituem parâmetros de adequação à própria legalidade, particularmente quando esta última está ancorada nos fundamentos da ordem constitucional tributária.

Assim, por mais que a tributação do *streaming* por ISSQN esteja respaldada por reforma em Lei Complementar, e posteriormente disciplinada em suas minúcias na legislação tributária municipal, sua constitucionalidade será questionável, por sua incompatibilidade com as disposições da carta maior sobre competência tributária, particularmente quando analisada sua completa dimensão e correta interpretação dada pela jurisprudência.

Do estudo realizado conclui-se que, quer entenda-se o *streaming* como serviço de telecomunicações, circulação de mercadoria mediante disponibilização, ou locação de bens móveis, o ISSQN não é espécie tributária constitucionalmente apta para incidir sobre o fato, sendo cabível o ICMS, ou eventual novo imposto criado pela União.

CONSTITUTIONALITY OF STREAMING TAXATION BY ISSQN

ABSTRACT

This is an investigation on the controversy over streaming taxation. Specifically, the suitability of the Tax on Services of any Nature taking into account the constitutional dispositions regarding tax jurisdiction and constitutional limits to the power to tax. It begins with a brief introduction about the necessity and legitimacy of taxation as a assumption of the rule of law, starting with the delimitation of the taxes category apt for the taxation of bases of the genre of streaming. The controversy between the imposition of ISSQN taxation or ICMS tax is set forth, as well as decisions of higher courts relevant to the issue, capable of characterizing at least the unconstitutionality of the reform . It is based on the understanding that ISSQN is not applicable for the leasing of movable property.

Keywords: Streaming. Active tax capacity. Tax jurisdiction. ISSQN. Rental of movable property.

REFERÊNCIAS

BARRETO, Aires Ferdinandino. **ISS – Intributabilidade das atividades-meio: imperativo constitucional**, in: Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba.Org.: Aires Ferdinando Barreto. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Mendes, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 12ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

BRASIL. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966.

BRASIL. **Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Diário Oficial da União, Brasília, 16 set. 1996.

BRASIL. **Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 1 ago. 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. **CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO**. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

COSTA, Regina Helena. **CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO**. Constituição e Código Tributário Nacional. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Saraiva, 2009.

DINIZ, Marcelo de Lima Castro. PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, in: CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO.Org.: Ives Gandra da Silva Martins. 13ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

DUARTE, Francisco Leite. **DIREITO TRIBUTÁRIO APLICADO**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

SABBAG, Eduardo. **MANUAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO**. São Paulo: Saraiva, 2017.

HARADA, Kiyoshi. **DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

JARDIM, Eduardo Marciel Ferreira. **MANUAL DE DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

MELO, José Eduardo Soares de. PAULSEN, Leandro. **IMPOSTOS FEDERAIS ESTADUAIS E MUNICIPAIS**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. **O MITO DA PROPRIEDADE**. Os impostos e a justiça. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direito**. Disponível em: <
<http://www.egov.ufsc.br:8080/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>>. Acesso em: 6 dez. 2016.

SANTOS, Nando Machado Monteiro dos. **O streaming está sujeito à tributação pelo ISS?** São Paulo, 16 set. 2016. Disponível em: <
<http://schneiderpugliese.com.br/blog/index.php/o-streaming-esta-sujeito-tributacao-pelo-iss/>>. Acesso em: 5 dez. 2016.

SÃO PAULO. LEI Nº 16.757, DE 14 DE NOVEMBRO DE 2017. Diário Oficial da Cidade de São Paulo, São Paulo, 15 nov. 2017.

TELECO, Inteligência em Telecomunicações. **CARGA TRIBUTÁRIA:ICMS**. Disponível em: <<http://www.teleco.com.br/icms.asp>>. Acesso em 03 abr. 2018

TORRES, Ricardo Lobo. **CURSO DE DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO**. 17. ed. Rio de Janeiro: RENOVAR, 2010.

VON MISES, Ludwig. **INTERVENCIONISMO, UMA ANÁLISE ECONÔMICA**. 2. ed. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2010.