



**A Lei Complementar 157 de 2016 e a**

**Tributação do Streaming pelo ISS:**

Constitucionalidade, Controvérsias e a  
Definição de Serviço

Beatriz Figueira Costa Ferreira



**AYA EDITORA**  
**2025**

**A Lei Complementar 157 de 2016 e a**

**Tributação do Streaming pelo ISS:**

Constitucionalidade, Controvérsias e a  
Definição de Serviço

Beatriz Figueira Costa Ferreira

**A Lei Complementar 157 de 2016 e a**

**Tributação do Streaming pelo ISS:**

Constitucionalidade, Controvérsias e a  
Definição de Serviço



**AYA EDITORA**  
**2025**

**Direção Editorial**

Prof.º Dr. Adriano Mesquita Soares

**Autora**

Beatriz Figueira Costa Ferreira

**Capa**

AYA Editora©

**Revisão**

A Autora

**Executiva de Negócios**

Ana Lucia Ribeiro Soares

**Produção Editorial**

AYA Editora©

**Imagens de Capa**

br.freepik.com

**Área do Conhecimento**

Ciências Sociais Aplicadas

**Conselho Editorial**

Prof.º Dr. Adilson Tadeu Basquerote Silva (UNIDAVI)

Prof.º Dr. Aknaton Toczec Souza (UCPEL)

Prof.º Dr. Argemiro Midonês Bastos (IFAP)

Prof.º Dr. Carlos Eduardo Ferreira Costa (UNITINS)

Prof.º Dr. Carlos López Noriega (USP)

Prof.ª Dr.ª Claudia Flores Rodrigues (PUCRS)

Prof.ª Dr.ª Daiane Maria de Genaro Chioli (UTFPR)

Prof.ª Dr.ª Danyelle Andrade Mota (IFPI)

Prof.ª Dr.ª Déa Nunes Fernandes (IFMA)

Prof.ª Dr.ª Déborah Aparecida Souza dos Reis (UEMG)

Prof.º Dr. Denison Melo de Aguiar (UEA)

Prof.º Dr. Emerson Monteiro dos Santos (UNIFAP)

Prof.º Dr. Gilberto Zammar (UTFPR)

Prof.ª Dr.ª Helenadja Santos Mota (IF Baiano)

Prof.ª Dr.ª Heloísa Thaís Rodrigues de Souza (UFS)

Prof.ª Dr.ª Ingridi Vargas Bortolaso (UNISC)

Prof.ª Dr.ª Jéssyka Maria Nunes Galvão (UFPE)

Prof.º Dr. João Luiz Kovaleski (UTFPR)

Prof.º Dr. João Paulo Roberti Junior (UFRR)

Prof.º Dr. José Enildo Elias Bezerra (IFCE)

Prof.º Dr. Luiz Flávio Arreguy Maia-Filho (UFRPE)

Prof.ª Dr.ª Maria Gardênia Sousa Batista (UESPI)

Prof.º Dr. Myller Augusto Santos Gomes (UTFPR)

Prof.º Dr. Pedro Fauth Manhães Miranda (UEPG)

Prof.º Dr. Rafael da Silva Fernandes (UFRA)  
Prof.º Dr. Raimundo Santos de Castro (IFMA)  
Prof.ª Dr.ª Regina Negri Pagani (UTFPR)  
Prof.º Dr. Ricardo dos Santos Pereira (IFAC)  
Prof.º Dr. Rômulo Damasclin Chaves dos Santos (ITA)  
Prof.ª Dr.ª Sílvia Gaia (UTFPR)  
Prof.ª Dr.ª Tânia do Carmo (UFPR)  
Prof.º Dr. Ygor Felipe Távora da Silva (UEA)

## **Conselho Científico**

Prof.ª Dr.ª Andreia Antunes da Luz (UniCesumar)  
Prof.º Dr. Clécio Danilo Dias da Silva (UFRGS)  
Prof.ª Ma. Denise Pereira (FASU)  
Prof.ª Dr.ª Eliana Leal Ferreira Hellvig (UFPR)  
Prof.º Dr. Fabio José Antonio da Silva (HONPAR)  
Prof.ª Ma. Jaqueline Fonseca Rodrigues (FASF)  
Prof.ª Dr.ª Karen Fernanda Bortoloti (UFPR)  
Prof.ª Dr.ª Leozenir Mendes Betim (FASF)  
Prof.ª Dr.ª Lucimara Glap (FCSA)  
Prof.º Dr. Milson dos Santos Barbosa (UniOPET)  
Prof.ª Dr.ª Pauline Balabuch (FASF)  
Prof.ª Dr.ª Rosângela de França Bail (CESCAGE)  
Prof.º Dr. Rudy de Barros Ahrens (FASF)  
Prof.º Dr. Saulo Cerqueira de Aguiar Soares (UFPI)  
Prof.ª Dr.ª Sílvia Aparecida Medeiros Rodrigues (FASF)  
Prof.ª Dr.ª Sueli de Fátima de Oliveira Miranda Santos (UTFPR)  
Prof.ª Dr.ª Thaisa Rodrigues (IFSC)

© 2025 - AYA Editora

O conteúdo deste livro foi enviado pela autora para publicação em acesso aberto, sob os termos e condições da Licença de Atribuição Creative Commons 4.0 Internacional **(CC BY 4.0)**. Este livro, incluindo todas as ilustrações, informações e opiniões nele contidas, é resultado da criação intelectual exclusiva da autora.

A autora detém total responsabilidade pelo conteúdo apresentado, o qual reflete única e exclusivamente sua perspectiva e interpretação pessoal. É importante ressaltar que o conteúdo deste livro não representa, necessariamente, a visão ou opinião da editora.

A função da editora foi estritamente técnica, limitando-se ao serviço de diagramação e registro da obra, sem qualquer influência sobre o conteúdo apresentado ou opiniões expressas. Portanto, quaisquer questionamentos, interpretações ou inferências decorrentes do conteúdo deste livro devem ser direcionados exclusivamente à autora.

---

F383 Ferreira, Beatriz Figueira Costa

A lei complementar 157 de 2016 e a tributação do streaming pelo  
iss: constitucionalidade, controvérsias e a definição de serviço [recurso  
eletrônico]. / Beatriz Figueira Costa Ferreira. -- Ponta Grossa: Aya, 2025. 73 p.

Inclui biografia  
Inclui índice  
Formato: PDF  
Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader  
Modo de acesso: World Wide Web  
ISBN: 978-65-5379-682-9  
DOI: 10.47573/aya.5379.1.342

1. Direito tributário - Inovações tecnológicas. 2. Economia. 3.  
Tecnologia da informação. I. Título

CDD: 343.8105

---

Ficha catalográfica elaborada pela bibliotecária Bruna Cristina Bonini - CRB 9/1347

---

## **International Scientific Journals Publicações de Periódicos e Editora LTDA**

**AYA Editora©**

**CNPJ:** 36.140.631/0001-53  
**Fone:** +55 42 3086-3131  
**WhatsApp:** +55 42 99906-0630  
**E-mail:** contato@ayaeditora.com.br  
**Site:** <https://ayaeditora.com.br>  
**Endereço:** Rua João Rabello Coutinho, 557  
Ponta Grossa - Paraná - Brasil  
84.071-150

*À minha querida avó Darcy,  
com todo meu amor.*

# AGRADECIMENTOS

Ao professor Sergio André Rocha, pela orientação, pela disponibilidade, paciência, dedicação e todo ensinamento transmitido, não apenas quando da orientação da presente monografia, como também durante todo o curso de direito tributário da graduação.

À minha família, por todo apoio e amor de todos os dias, e pela paciência e compreensão nas fases difíceis e conturbadas surgidas no decorrer da minha trajetória na faculdade.

Às minhas amigas e amigos do coração, que sempre contribuíram com alegria e boas energias, motivando a persistência nessa caminhada.

Aos meus ex-chefes e advogados, com os quais tive a oportunidade de crescer profissionalmente e adquirir diferentes aprendizados durante os últimos 4 anos.

Por fim, agradeço a todos que contribuíram de alguma maneira para a conclusão desta importante etapa na minha vida.

# SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO .....	10
INTRODUÇÃO .....	11
A EVOLUÇÃO DA TECNOLOGIA E A NECESSIDADE DE ADEQUAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....	13
STREAMING – CONCEITO E PECULIARIDADES .....	18
O IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN) .....	22
<i>Surgimento e Evolução Histórica.....</i>	<i>22</i>
<i>Conceito de Serviço.....</i>	<i>23</i>
<i>O ISSQN na Constituição Federal .....</i>	<i>27</i>
<i>O ISSQN na Lei Complementar .....</i>	<i>33</i>
EVOLUÇÃO DO POSICIONAMENTO DO STF SOBRE O CONCEITO DE "SERVIÇO" PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO ISSQN .....	38
CONTROVÉRSIAS E CONSTITUCIONALIDADE DA LEI COMPLEMENTAR 157/16 NO QUE TANGE À INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE AS OPERAÇÕES DE STREAMING .....	47
POSSÍVEIS ALTERNATIVAS PARA A TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE STREAMING .....	56
CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	60
REFERÊNCIAS.....	63
SOBRE A AUTORA .....	67
ÍNDICE REMISSIVO .....	68

# APRESENTAÇÃO

A evolução da economia digital tem imposto desafios significativos ao ordenamento jurídico-tributário, demandando ajustes para a compatibilização das novas formas de transação com o sistema normativo vigente. Neste contexto, o presente livro apresenta uma análise detalhada sobre a tributação das operações de *streaming* no Brasil, a partir da inclusão dessa atividade no rol de serviços sujeitos à incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), conforme estabelecido pela Lei Complementar 157/2016.

Ao longo da obra, são exploradas as bases conceituais do ISS, seu histórico normativo e os critérios utilizados para definição do que constitui um serviço tributável. A abordagem envolve a análise do entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre o conceito de serviço, incluindo a evolução das decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) quanto à sua caracterização. Essas discussões são fundamentais para compreender as controvérsias suscitadas pela inclusão do *streaming* na lista de serviços tributáveis.

A questão central da constitucionalidade da tributação do *streaming* é amplamente debatida, considerando-se a estrutura do sistema tributário nacional e as interpretações possíveis acerca das normas de competência tributária. O exame crítico da legislação e da jurisprudência permite identificar os pontos de tensão entre a rigidez dos conceitos normativos e a necessidade de adaptação às inovações tecnológicas e modelos de negócios emergentes. Além disso, são apresentadas reflexões sobre as dificuldades enfrentadas pelo ordenamento jurídico na tributação da economia digital e propostas alternativas para o aprimoramento da regulamentação tributária, contribuindo para um debate necessário sobre segurança jurídica e arrecadação fiscal.

Dessa forma, esta obra se configura como uma contribuição relevante para acadêmicos e profissionais da área tributária que buscam compreender as implicações da tributação sobre o *streaming* e os desafios de sua regulamentação. A leitura deste estudo possibilita uma visão abrangente sobre o tema, incentivando a reflexão sobre a modernização do sistema tributário brasileiro e suas perspectivas futuras.

Boa leitura!

# INTRODUÇÃO

O presente trabalho busca expor e analisar as peculiaridades da inclusão dos serviços de *streaming*, através da Lei Complementar 157/2016, no rol de serviços passíveis de tributação pelo Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN).

Para tal, será abordada a evolução das atividades econômicas na economia digital, a operação de *streaming* em si, o modo como o sistema tributário se apresenta frente a tais inovações e, para tanto, será analisado o conceito de serviço, as normas atribuidoras de competência tributária e as materialidades do ISS previstas na Constituição sob diferentes entendimentos doutrinários e jurisprudenciais.

Esse estudo se apresenta relevante mediante tamanha proporção e significância que as atividades digitais estão demonstrando a cada dia, e que, por tal razão, não devem ser desconsideradas do âmbito arrecadatório do Fisco, tendo em vista a significativa perda de receita tributária quando da não tributação de tais atividades.

Soma-se a isso a insegurança jurídica diante da dificuldade na identificação dos novos fatos econômicos oriundos da economia digital, motivos pelos quais torna imprescindível uma análise acerca da compatibilização da virtualização das atividades econômicas às normas presentes no ordenamento jurídico, para que dessa forma se possa dirimir as críticas relativas à tributação do *streaming*.

Contudo, verificaremos no decorrer do trabalho que a resposta para o questionamento quanto à inconstitucionalidade ou não da tributação dos serviços de *streaming* possui conexão com o posicionamento que se adote acerca do fechamento ou não das normas constitucionais relativas à atribuição de competência tributária, mais especificamente em relação às materialidades dos tributos ali dispostas.

Isso porque, ao adotar o fechamento de tais conceitos, há pouco espaço para flexibilização e, com isso, surgem grandes dificuldades para a tributação dos fatos econômicos digitais. Por outro lado, ao entendermos pela abertura de tais normas, frente às mudanças socioeconômicas, a tributação de atividades como o acesso a conteúdos por *streaming* se mostra plenamente legítima.

Analisaremos, assim, diferentes entendimentos doutrinários acerca do caráter das normas atribuidoras de competência tributária e do conceito do ISSQN, de modo a averiguar sua compatibilização com as operações de *streaming*.

Ademais, também será objeto de estudo a evolução do entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre do conceito de serviço, no qual poderão ser percebidas as modificações de posicionamentos no decorrer dos anos.

Com isso, se pretenderá analisar a dificuldade de adaptação do Sistema Tributário Brasileiro aos fatos econômicos inerentes à economia digital, mais especificadamente às operações de *streaming*, e apresentar as possíveis alternativas para esse conflito, visando dirimir a ideia de inconstitucionalidade da tributação desta operação.

Cumprе esclarecer ainda que, não obstante a edição do Convênio nº 106/2017 que disciplina a cobrança de ICMS sobre operações com bens e mercadorias digitais, o presente trabalho concentra-se no estudo da tributação do *streaming* estritamente sob a ótica do ISS.

# A EVOLUÇÃO DA TECNOLOGIA E A NECESSIDADE DE ADEQUAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

À vista do constante processo de globalização existente na sociedade moderna, se demonstra notório o avanço da economia digital, a qual, do ponto de vista fiscal, se apresenta como um grande desafio, haja vista a necessidade da adequação do sistema tributário a um cenário distinto ao presenciado na economia do século passado, quando da edição das normas constitucionais.

Isso porque, na nova dimensão do século XXI, o *modus operandi* das negociações apresenta transformações a cada dia, alterando o meio utilizado na prática dos negócios, seja na produção, circulação ou no uso das ferramentas disponibilizadas pelas atividades econômicas já anteriormente existentes.

Embora o foco deste estudo seja doméstico, centrado na incidência do ISS sobre a disponibilização de conteúdos via *streaming*, não podemos deixar de mencionar que a questão dos desafios fiscais da digitalização da economia é global. Tanto assim que o tema foi objeto da Ação 1<sup>1</sup> do Projeto BEPS da OCDE/G-20, a qual tem o objetivo de identificar os principais desafios proporcionados pela economia digital na aplicação das regras vigentes para tributação direta e indireta e sugerir meios para contorná-los<sup>2</sup>.

A respeito da referida Ação, importa transcrever suas propostas, conforme abordadas por Diana Rodrigues Prado de Castro (2018) em sua dissertação de mestrado:

Dentre outros aspectos, a Ação 1 propõe a análise das seguintes questões: (i) a capacidade de uma empresa ter presença digital significativa na economia de outro país sem estar sujeita à tributação, diante da inexistência de elementos de conexão nas regras de tributação vigentes; (ii) a atribuição de valor agregado

---

<sup>1</sup> Uma opinião referente a Ação 1 pode ser encontrada em: ROCHA, Sergio André. *Política Fiscal Internacional Brasileira*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p.221-226

<sup>2</sup> BEPS: Novos desafios para a tributação internacional. Disponível em: <<https://www.pwc.com.br/pt/eventos-pwc/assets/arquivo/bulletin-beps.pdf>> Acesso em 26 nov 2018.

à geração de dados relativos a mercados e clientes; (iii) a aplicação das regras de tributação na fonte; (iv) a qualificação dos rendimentos originados dos novos produtos e serviços digitais; e (v) como assegurar a cobrança efetiva do VAT (Value Added Tax)/GST (Goods and services tax) diante do fornecimento transnacional de bens e serviços digitais.

As ditas transformações, no que tange ao campo doméstico, vêm se revelando através do rompimento com as tradicionais referências de classificação das atividades econômicas, uma vez que tais classificações a todo tempo apresentam-se mais enigmáticas à vista de, não apenas novos atributos, como também da combinação de características que anteriormente gerava uma identidade distinta a cada grupo.

Com a ausência, ou mesmo obscuridade, com relação à classificação das atividades, inevitável se faz o surgimento de novas incertezas no que tange ao já caótico regime tributário brasileiro, o qual se caracteriza como um sistema estreitamente interligado à Constituição, a qual fora promulgada há três décadas atrás e que, portanto, possui em muitos pontos um entendimento já ultrapassado à vista da globalização.

Destarte, sabe-se que o contribuinte não pode suportar o ônus da desconformidade do sistema tributário em face ao progresso das atividades econômicas, seja por meio de uma bitributação ou mesmo por autuações por ausência de pagamento de tributos, muitas vezes originadas de uma divergência de entendimento das normas, uma vez que, como já dito, as atividades estão se inovando de modo a não mais apresentar precisa adequação ao texto normativo, o qual, em muitos casos encontra-se defasado mediante a conjuntura contemporânea.

Nesse cenário, merecem significativa atenção a expansão das atividades realizadas eletronicamente, razão pela qual a tributação sobre os bens digitais vem ganhando cada vez mais espaço em artigos e livros tributários.

Posto que além de configurar como uma operação possivelmente impensada à época da edição das normas tributárias basilares, soma-se a isso o fator de apresentar um veículo complexo (internet), o momento do fato gerador por vezes enigmático, assim como partes envolvidas muitas vezes implícitas, elementos estes que obstaculizam a tributação da transação, na medida que fogem à tipicidade prevista no ordenamento jurídico vigente.

Portanto, passa-se a assumir que para essa categoria de atividades, as normas tributárias, criadas e desenvolvidas para um mundo de circulação e consumo de bens tangíveis configuram-se claramente desconexas.

Nesse sentido, Flavia de Vasconcellos Lanari (2005) dispõe que: “A inadequação diz respeito às hipóteses de incidência, porque os conceitos utilizados geram dúvidas quanto à abrangerem, ou não, os negócios envolvendo intangíveis como fato gerador de obrigação tributária”.

A tributação das recentes operações como as relacionadas a sites de intermediação de compra, o comércio por download, assim como o licenciamento de diferentes tipos de *Softwares*, são exemplos da modernização das atividades econômicas e consequentes razões para tantas dúvidas, teses e ações judiciais, as quais visam um único objetivo: tornar clara a devida tributação a ser aplicada sobre essas operações.

Como forma de exemplificar esse clamor à adequação do entendimento acerca do sistema tributário às novas tecnologias, podemos citar a ADI 1.945<sup>3</sup>, na qual discute-se a constitucionalidade da Lei Estadual do Mato Grosso, no que tange à cobrança do ICMS na comercialização de programas de computador, mais precisamente, na aquisição de software via transferência eletrônica de dados (download).

Nesse caso, cumpre mencionar que, após anos em espera, em 2010 o Supremo decidiu, de maneira não definitiva, que a ausência de suporte físico, quando da cessão de uso de programas de computação, não afastaria sua condição de produto, ademais, entendeu-se que a operação não deixaria de ser comercial em razão de ser realizada virtualmente, e portanto, seria passível de incidência do ICMS.

Dessa forma, nota-se no julgado uma tendência à elasticidade da interpretação dos conceitos jurídicos, como pode ser observada na ementa parcialmente transcrita abaixo:

Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. [...] 8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º,

---

3 (ADI 1945 MC, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/2010, DJe-047 DIVULG 11-03-2011 PUBLIC 14-03-2011 EMENT VOL-02480-01 PP-00008 RTJ VOL-00220-01 PP-00050)

item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. **O Tribunal não pode se furtrar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis** (Brasil, 1988, grifo nosso).

À vista disso, nota-se uma necessária adaptação do sistema tributário às exigências da sociedade informacional e à realidade da nova economia, com a existência de entendimentos claros, que ofereçam segurança jurídica, de modo que os contribuintes reconheçam com facilidade o tratamento fiscal a ser adotado em cada atividade, sem prejuízo à agilidade das transações realizadas, uma vez que se mostra inegável que a incompatibilidade das materialidades da economia digital frente à Constituição rígida resulta em prejuízo para todas as partes envolvidas no processo.

Nesse cenário, um papel importantíssimo recai sobre os legisladores e doutrinadores frente à constante inovação tecnológica incorrida na era digital, como bem dispõe Guilherme Camargos Quintela e Samille Rodrigues Sergio. Em suas palavras, Camargos; Sergio (2018):

[...] já se mencionou que as constantes mutações do ambiente virtual originam situações não previstas pelo ordenamento jurídico, o que configura uma barreira de complexidade para normatização. Mas, mesmo se tratando de um espaço de natureza única, a criação deste ambiente virtual está subordinada a uma sociedade já constituída no mundo real. Assim, para que ocorra a adequada organização do vasto mundo virtual, é imprescindível que os legisladores e doutrinadores atentem-se sempre aos princípios intrínsecos do ordenamento jurídico existente, realizando as devidas harmonizações condizentes com as singularidades do moderno cosmo virtual.

Não obstante, adentro deste universo digital, o presente trabalho tem como finalidade a análise da adequação do sistema tributário à vista de uma operação específica, qual seja, as operações de *streaming*, a qual se configura como uma das mais importantes e rentáveis transações comerciais atualmente desenvolvidas, e que fora recentemente incluída,

através Lei Complementar 157/2016, na lista de serviços passíveis de tributação pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), e que será abordada detalhadamente no tópico que se segue.

# STREAMING – CONCEITO E PECULIARIDADES

Inicialmente, cumpre esclarecer acerca do conceito de *streaming*, que nada mais é do que a transmissão de dados via internet, para a exibição de mídias criptografadas com armazenamento temporário. Nesse contexto, podemos citar as operações realizadas pela Netflix, Spotify, HBO Go, Amazon Prime, dentre outras, como forma de demonstração e uma melhor visualização acerca dessa atividade.

Sobre seu conceito, segundo entendimento de Ana Carolina Carpinetti e Beatriz Antunes Piazza (2018) no Artigo “A incidência do ISS sobre as operações de streaming à luz da jurisprudência do STF”, o *streaming*:

[...] consiste na transmissão instantânea de dados, para a disponibilização de conteúdo audiovisual por meio da internet. Por meio do uso dessa tecnologia é possível assistir a filmes sem a necessidade de fazer download. Isso torna mais rápido o acesso aos conteúdos on-line, já que basta que o dispositivo a ser utilizado esteja conectado à internet até que os dados sejam armazenados em um arquivo de memória de curta duração antes de se iniciar a reprodução para, então, serem descartados.

Quanto ao fenômeno da conectividade da sociedade atual como um todo, o filósofo Flusser (2014) o descreve em duas perspectivas:

Por um lado, como conectividade de rede, que não distingue nitidamente emissor e receptor da informação e, por outro giro, como enfeixamento da informação em uma condição não excludente, que possibilita a mais de um usuário acesso a uma ou mais informação ao mesmo tempo.

No caso do *streaming*, ambas as características estão presentes, de modo que o conteúdo é disponibilizado em rede sem um destinatário inicialmente específico e pode ser adquirido ao mesmo tempo por um número indeterminado de sujeitos, caracterizando o enfeixamento do fluxo.

Não é por menos que a expressão *streaming* decorre da palavra “*stream*”, que traduzindo para o português significa “corrente” ou “fluxo”,

o que se expressa perfeitamente a descrição da operação, qual seja, uma corrente ou um fluxo constante de dados, os quais são transmitidos de um emissor para diversos receptores.

Nesse mesmo sentido, a Professora Betina Treiger Grupenmacher (2018), em seu artigo “*Tributação do Streaming e serviços over-the-top*”, assim dispõe:

O download dos conteúdos de áudio e vídeo ocorre por meio do *streaming*, que é assim denominado por funcionar como uma corrente que atua como veículo entre o servidor e o usuário. Tal transmissão ocorre, regularmente, em alta velocidade e permite o acesso ao conteúdo de forma parcial ou integral, circunstância esta que, acrescida ao baixo custo, torna-os bastante atraentes, daí a adesão em massa a tais utilidades.

Na prática, nas operações de transmissão de *streaming* mais comuns, as empresas difusoras dos conteúdos previamente produzem ou adquirem o direito de transmissão de obras e disponibilizam-nas aos usuários em uma plataforma online, os quais podem acessá-las enquanto perdurar a conexão, ou seja, em tempo real, uma vez que não há cessão definitiva, fato este que, inclusive, diferencia o *streaming* do *download*.

Dentre as variadas vantagens do serviço de *streaming*, a facilidade de acesso e o baixo custo contribuíram em grande escala para a difusão deste serviço entre os indivíduos. Tanto é que, em pesquisa realizada em 2016<sup>4</sup>, fora constatado que os serviços de *streaming* dispararam no Brasil.

Segundo a Pesquisa Panorama Mobile Time/Opinion Box, entre os meses de abril e novembro de 2016, o número de assinaturas de serviços de *streaming* através de *smartphones* cresceu de 19% para 40%, enquanto que o número de assinantes de TV a cabo caíram significativamente.

Em uma pesquisa Panorama Mobile Time/Opinion Box<sup>5</sup> mais recente, realizada em junho de 2018, fora identificado que um em cada três brasileiros usuários de *smartphone* assina algum serviço de *streaming* através de seus

---

4 Netflix e Spotify impulsionam streaming no Brasil; mercado dobrou de tamanho em 2016. Disponível em: <<https://www.tudoocelular.com/android/noticias/n84727/netflix-spotify-mercado-streaming-brasil.html>> Acesso em 26 nov 2018.

5 Netflix, Spotify e Deezer são os serviços mais usados pelos brasileiros no smartphone, revela pesquisa. Disponível em: <<https://www.tudoocelular.com/mercado/noticias/n126179/aplicativos-streaming-reinam-smartphones-brasil.html>> Acesso em 26 nov 2018.

aparelhos, constatando, assim, um evidente crescimento dos serviços de *streaming* no mercado brasileiro.

De modo a complementar tais dados, importante demonstrar que no ano corrente os serviços de *streaming* de música, como *Spotify* e *Apple Music*, ganharam espaço em matéria do *Globo.com*<sup>6</sup>, na qual fora demonstrado que tais serviços registraram um aumento de 41,1% de usuários no ano de 2017, refletindo em um progresso de 8,1% no mercado global de música gravada.

Diante do crescimento desenfreado de tais atividades, fato que proporciona grande fonte de renda, bem como substitui grande parte das transações comerciais físicas – resultando, inclusive, em desequilíbrio concorrencial no mercado, surge a necessidade de olhar tais atividades sob o ponto de fiscal, uma vez que o interesse do Poder Público na arrecadação de receitas oriundas de tais serviços se perfaz notório.

Dessa maneira, tais elementos resultaram na inclusão do serviço de *streaming* no rol de serviços passíveis de tributação do ISS, conforme nova redação dada pela LC 157/2016<sup>7</sup>, no que tange ao subitem 1.09:

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS) (Brasil, 2016).

À vista da inclusão da operação na lista dos serviços da LC 116/03, necessária se faz a análise da correlação da natureza jurídica das operações de *streaming* frente ao ordenamento jurídico ao qual passou a integrar, qual seja, do Imposto Sobre Serviço.

Sendo coerente, para tanto, considerar o sistema constitucional tributário vigente, amparado nos princípios da segurança jurídica, legalidade e tipicidade, os quais consideram atividades passíveis de tributação aquelas que encontrem correspondência ao critério material de incidência disposto na norma.

---

<sup>6</sup> *Streaming de música torna-se principal fonte de renda do setor pela 1 vez, diz relatório.* Disponível em: <<https://g1.globo.com/pop-arte/musica/noticia/streaming-de-musica-torna-se-principal-fonte-de-renda-do-setor-pela-1-vez-diz-relatorio.ghtml>> Acesso em 26 nov 2018.

<sup>7</sup> <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp157.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp157.htm)> Acesso em 26 nov 2018.

Portanto, mediante à imprescindibilidade dessa conexão, passaremos a examinar as operações do *streaming* sob a ótica do ISS, compreendendo inicialmente a regra matriz de incidência tributária do Imposto sobre Serviços, de modo a concluir, por fim, acerca da constitucionalidade da nova redação da Lei Complementar 116/03, dada pela LC 157/16, no que tange à inclusão do item 1.09 à Lista Anexa de Serviços.

# O IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)

## Surgimento e Evolução Histórica

Para uma melhor compreensão do Imposto em comento, cumpre apresentar uma breve exposição sobre seu surgimento e evolução, o qual manifestou-se com a Emenda Constitucional 18/65, conhecida por promover grande reforma no sistema tributário, e que, na ocasião, veio para substituir o antigo Imposto sobre Indústrias e Profissões, previsto na Constituição de 1946.

A referida reforma tratou de realizar a divisão das competências, de modo que cada ente federativo tivesse competência para instituir impostos em parte da cadeia de produção e de circulação.

Na sequência, a Constituição de 1967 incorporou o sistema tributário trazido pela EC nº 18/65, inclusive a previsão do ISS na competência municipal, o que se repetiu na EC 01/69 e se manteve na Constituição de 1988, conforme bem dispõe seu artigo 156, III.

Nessa seara, Ricardo Anderle (2016), em prefácio de Paulo Barros de Carvalho, dispõe:

O imposto sobre serviço de qualquer natureza – ISS foi introduzido em nossa ordem jurídica pela Emenda Constitucional nº 18/1965, fruto do trabalho da Comissão da Reforma Tributária Nacional. Autores, na época, discutiam se o ISS era um novo imposto ou se representava um tributo apenas rebatizado, tal como “vinho velho em pipa nova”, na expressão de Aliomar Baleeiro. Prevaleceu a tese, propagada por Bernardo Ribeiro de Moraes, de que o ISS é um imposto que “somente ingressou no elenco dos tributos integrantes de nosso sistema tributário com a Emenda Constitucional 18/65.

Enquanto isso, na esfera infraconstitucional, logo após o surgimento do ISS na Constituição, foi editada a Lei Ordinária 5.172/66, que buscou regular

o imposto municipal. Lei esta que posteriormente fora intitulada como sendo o Código Tributário Nacional (CTN) pelo Ato Complementar nº 36/1967, passando, portanto, a ter força de Lei Complementar.

Seguidamente, os respectivos dispositivos do CTN foram revogados pelo Decreto-Lei 406/1968, que passou a regular integralmente o ISS, instituindo, inclusive, uma lista visando identificar os serviços tributáveis pelo ISS - a qual, com a edição da LC 56/87, passou a contar com 100 itens -, até que fora publicada a Lei Complementar 116/2003, que figura atualmente como a legislação tributária relativa ao imposto municipal em comento.

A partir dessa sintética exposição, obtemos uma melhor compreensão da previsão do Imposto Sobre Serviços nos planos constitucional e infraconstitucional, para que assim torne-se possível a continuidade do presente estudo.

## Conceito de Serviço

Tratar do conceito de *serviço* é essencialmente relevante, na medida que a ausência de sua precisão gera dificuldade na identificação da operação e conseqüentemente na forma de sua tributação, muitas vezes pelo difícil reconhecimento do núcleo da operação, outras vezes por existir uma mistura de prestações em uma única atividade.

No que tange ao aspecto material da hipótese de incidência do ISS, há atualmente diferentes posicionamentos doutrinários, os quais dividem-se em *conceito jurídico* e *conceito econômico*. Adepto ao conceito jurídico, Aires F. Barreto afirma que serviço é “a conduta humana consistente em desenvolver um esforço visando a adimplir uma obrigação de fazer” (Barreto, 2003).

Na mesma lógica, José Eduardo Soares de Melo (2003) se manifesta:

O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a “serviço”, mas a uma “prestação de serviço”, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de “fazer”, de conformidade e diretrizes do direito privado.

Do mesmo entendimento compartilha Misabel Abreu Machado Derzi (*apud* Derzi, 1999) ao dispor que:

[...] em linhas gerais, o fato gerador do ISS enquadra-se dentro do conceito de serviço, prestado com autonomia; na mesma linha da definição do Código Civil, que, no seu artigo 1.212, assim dispõe sobre a locação de serviços: “toda a espécie de serviços ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição [...] O que é fundamental é que o fazer haverá de prevalecer sobre o dar.

Como já mencionado, os entendimentos ora transcritos acima são conhecidos na doutrina como sendo o conceito *jurídico* de serviço. Entretanto, há também autores que defendem o conceito *econômico* para definição de serviços.

Nessa parcela da doutrina, temos como seguidor Sérgio Pinto Martins (2004), defendendo que:

[...] serviço é bem imaterial na etapa da circulação econômica. Prestação de serviços é a operação pela qual uma pessoa, em troca do pagamento de um preço, realiza em favor de outra a transmissão desse bem imaterial (serviço). Prestar serviços é vender bem imaterial, que pode consistir no fornecimento de trabalho, na locação de bens imóveis **ou na cessão de direitos**. Seu pressuposto é a circulação econômica de um bem imaterial [...] **O que interessa, no conceito de serviço, é a existência de transferência onerosa, por parte de uma pessoa a outra, de bem imaterial que se acha na etapa da movimentação econômica** (grifo nosso).

Não obstante os diferentes entendimentos, no direito tributário ainda predomina-se para muitos especialistas a definição civilista, baseada no conceito de “obrigação de fazer”. Sendo, esta definição, inclusive, utilizada pelo Supremo Tribunal Federal, em 2000, no julgamento do RE 116.121<sup>8</sup>, em que se discutia a incidência do ISS na locação de bens móveis.

Acontece que, o critério usualmente utilizado para fins de identificação da atividade é que as operações com mercadoria se configuram como uma obrigação de dar, enquanto que a prestação de serviço seria uma obrigação de fazer. Contudo, ainda que perfeitamente cabível para a maioria dos casos, há inevitavelmente uma zona cinzenta em muitas situações que dificulta essa distinção.

---

<sup>8</sup> RE 116121, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000, DJ 25-05-2001 PP-00012 EMENT VOL-02032-04 PP-00669

Isso porque, esse critério fora formulado em um contexto econômico sujeito a intensas alterações nos últimos anos, principalmente no que tange às inovações tecnológicas advindas da massificação da informática e da internet, as quais possibilitaram que as transações de bens, até então realizadas de forma física, pudessem ser realizadas de forma virtual. Com isso, esses bens despiram-se de suas bases materiais, o que torna ainda mais complexa a tarefa de distinção de qual tributo deve incidir sobre cada transação.

Dessa maneira, dado o desenvolvimento das operações digitais e consequente evolução das atividades econômicas, se mostra indispensável a revisitação e restauração do conceito aplicado a serviço, caso contrário, se apresentará ilegal e até mesmo inconstitucional a tributação de certas operações pelo ISS, vez que não encontrará subsunção à norma.

Dado o progresso das atividades econômicas, vem ganhando cada vez mais domínio a ideia do conceito de *serviço* como sendo a *geração de utilidade para outrem*, o qual se mostrou presente, inclusive, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 651.703/PR<sup>9</sup>, em sede de repercussão geral, sob relatoria do Ministro Luiz Fux.

No referido julgado, o STF afastou-se significativamente do conceito tradicional de serviço como “obrigação de fazer”, compreendendo que o conceito estaria relacionado ao “oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro”.

Dessa maneira, o Supremo ampliou significativamente a irradiação de incidência do ISS, com a adoção de um conceito amplo e de certa maneira mais subjetivo, fazendo com que mais operações se caracterizem como tributáveis pelo tributo.

Do mesmo modo pode-se considerar que esse recente posicionamento colocaria em xeque eventuais dúvidas acerca da constitucionalidade da tributação de diversas operações, vez que amplia o campo de incidência do ISS, tais quais, a própria operação de *streaming*, objeto do presente estudo.

---

9 (STF - RE: 651703 PR - PARANÁ, Relator: Min. LUIZ FUX, Data de Julgamento: 03/03/2015, Data de Publicação: DJe-043 06/03/2015)

Outrossim, dado entendimento não se apresenta como uma novidade na doutrina, posto que já se tentou adotar a noção de “utilidade” para fins de conceituação de serviço, rompendo com o tradicional conceito civilista ainda muito influente no ordenamento.

Nesse sentido, Flavia Vasconcellos Lanari (2005) disserta:

(...) apesar do conceito de serviço ainda estar atrelado à ideia de atividade representativa de um esforço humano exercido por alguém [...] **a cada dia mais sobressai a utilidade do cliente como elemento relevante para se identificar atividades econômicas. Então, no mundo contemporâneo o conceito de serviço é insuficiente e deve ser estendido ou substituído para que o universo tributário alcance também as utilidades imateriais, onerosas, decorrentes dos avanços da tecnologia e das novas atividades que exsurgem a todo momento: os serviços fornecidos eletronicamente (via internet) ou as prestações eletrônicas (grifo nosso).**

Com isso, percebe-se que apesar de anteriormente a matéria tributável pelo ISSQN apoiar-se na natureza da prestação, no mundo moderno assume relevância a utilidade do serviço como índice de valor.

A identificação do surgimento da ideia de utilidade para fins de serviço também já foi suscitado por Marco Aurélio Greco (2000):

A atividade do prestador perde importância e valor frente à utilidade, muitas vezes imaterial, a ser obtida pelo cliente, que está disposto a pagar uma remuneração não pela natureza ou extensão da atividade exercida pela outra pessoa, mas sim em função da utilidade do que vai se beneficiar. Observa-se, assim, uma noção de serviço tendente a deslocar seu centro de sentido em direção a parâmetros de utilidade ou benefício visados pelo cliente tomador.

Sob essa perspectiva, resta claro que a tangibilidade da operação está perdendo cada vez mais sua relevância, fazendo com que o valor da atividade deixe de ser mensurado pelo caráter físico da operação para se valer da utilidade produzida a seu usuário.

Por esse aspecto, pode se considerar, sem dúvidas, legítima a tributação das operações de *streaming* pelo ISS, haja vista a utilidade que

é gerada aos seus usuários. Contudo, ainda se faz necessária uma análise mais profunda da questão, a fim de obter uma conclusão, ou até mesmo solução, com argumentos e posicionamentos mais solidificados.

## O ISSQN na Constituição Federal

Conforme é sabido, a Constituição Federal, ao tratar do Sistema Tributário Nacional, prevê a repartição de competência tributária, determinando quais tributos podem ser instituídos e cobrados pelos seus entes federativos (União, Estados e Municípios).

Com isso, nos moldes de seu artigo 156, III<sup>10</sup>, a Constituição atribuiu aos Municípios a competência para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, outorgando-lhes uma manifestação de riqueza tributável, sendo limitada pela competência dos Estados, da União e pelos fatos objetos de imunidade tributária.

No que trata dessa atribuição constitucional de competências por meio da indicação de materialidades tributáveis por cada ente, é evidente a existência de conflitos em relação à subsunção de determinadas atividades em um ou outro conceito jurídico.

Superada a referida introdução, necessária se faz a abordagem das controvérsias relativas à existência da tipicidade, e sua graduação, dos dispositivos constitucionais atribuidores de competência tributária, as quais se configuram na dicotomia entre modalidade conceitual vs. modalidade de tipo, sendo *conceito* algo mais próximo a uma tipicidade fechada, enquanto a modalidade *tipo* estaria caracterizada por uma interpretação mais aberta dos dispositivos, sendo mais compatíveis à uma realidade jurídica mutante.

Essa diferenciação entre *tipo* e *conceito* é assim descrita por Luís Eduardo Schoueri (2015):

É que uníssona a doutrina no sentido de que a Constituição, ao dividir competências tributárias, valeu-se eminentemente de tipos, e não de conceitos, estes pressupostos por uma definição clara e a indicação exaustiva de todas as notas que o compõem, permitem a aplicação do método subsuntivo, ao passo que

---

<sup>10</sup> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

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

aqueles, não se definem, mas se descrevem, e pela sua própria abertura, estão voltados à concretização de valores.

Em defesa da modalidade conceitual, preponderantemente fechada, Luis Cesar Souza de Queiroz (2015, p. 249) afirma que as normas atribuidoras de competência tributária necessariamente apresentam limites máximos, diante do rígido regime de repartição de competência para instituição de impostos, pois, do contrário, a Constituição seria transformada em um nada jurídico.

Na mesma linha de raciocínio, Geraldo Ataliba (2005) se posiciona como mais um dos adeptos ao fechamento dos conceitos constitucionais, conforme bem pode-se compreender com suas palavras abaixo transcritas:

A rigidez do sistema constitucional tributário decorreria da profundidade e extensão das vinculações que impõe ao legislador; adviria da extensa regulação por princípios e regras específicos e da significativa concreção de seus preceitos, que, além de serem superiores aos ditames das leis infraconstitucionais, **definem as competências para a imposição tributária e as vinculações ao exercício dessas competências de forma relativamente precisa, restringindo significativamente a amplitude de liberdade do legislador** (grifo nosso).

No que tange ao posicionamento favorável à tipicidade fechada, não podemos deixar de mencionar Ives Gandra (Martins, 1998), dado seu posicionamento determinado em defesa da tipicidade cerrada e impossibilidade de elasticidade das normas:

A decorrência lógica dos comandos gerais atrás analisados, em seu aspecto instrumental, são os princípios da legalidade e da tipicidade de tributação.

Pelo primeiro, tem o sujeito passivo da relação tributária a segurança de que apenas a lei poderá obriga-lo. A lei emanada de poder independente do beneficiário da aplicação da norma. **Tal princípio não pode ser genérico nem admitir interpretações flexíveis, devendo conter, por decorrência inabalável, a tipologia pertinente à regra exigencial. À estrita legalidade, à indelegabilidade de competência deve-se acrescentar a tipologia cerrada, fechada, inelástica, contendo a norma toda a configuração pertinente e própria à imposição pretendida** (grifo nosso).

De forma bem similar, entende Mizabel Derzi (2001), suscitando, inclusive, não apenas a diferenciação, como também sua familiaridade com caráter conceitual das normas constitucionais atribuidoras de competência:

[...] a legalidade estrita, a segurança jurídica, a uniformidade e a praticidade determinam a tendência conceitual prevalecente no Direito Tributário. **Além desses princípios citados, a repartição constitucional do poder tributário, assentada, sobretudo, na competência privativa, tem como pressuposto antes a forma de raciocinar por conceitos fechados do que por tipos.** Os tributos são objeto de uma enumeração legal exaustiva, de modo que aquilo que não está na lei, inexistente juridicamente. A diferenciação entre um tributo e outro se dá através de uma classificação legal, esgotante do conceito de tributo. Criam-se, a rigor, espécies tributárias como conceitos determinados e fechados que se distinguem uns dos outros por notas fixas e irrenunciáveis (grifo nosso).

Em contrapartida, o Ministro Fux sai em defesa da caracterização das referidas normas em tipos, suscitando assim, inclusive, a importância da Lei Complementar, conforme julgamento de sua relatoria nos autos RE 651.703/PR<sup>11</sup>:

Transportando-se para o campo tributário esse entendimento, conclui-se que os elencos dos artigos 153, 155 e 156 da Constituição consistem em tipos, pois, do contrário, seria despidendo o emprego de lei complementar para dirimir conflitos de competência, consoante previsão do art. 146, I, CRFB/88.

**Os conflitos de competência surgem justamente da potencial fluidez dos tipos, o que, conjugado com o art. 146, III, a, CRFB, pelo qual foi conferido à lei complementar o papel de definir os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes – demonstra que o constituinte tinha consciência de que ele próprio não conceituara os elementos essenciais dos impostos previstos (Brasil, 1998, grifo nosso).**

No campo doutrinário, Sergio André Rocha (2017) demonstra consciência acerca da necessidade de se admitir um caráter indeterminado das materialidades constitucionais, o que proporcionaria uma elasticidade na sua interpretação, veja-se:

---

<sup>11</sup> (STF - RE: 651703 PR - PARANÁ, Relator: Min. LUIZ FUX, Data de Julgamento: 03/03/2015, Data de Publicação: DJe-043 06/03/2015)

Dessa forma, tem-se que o apego a um suposto fechamento conceitual, característico da doutrina antes examinada, traz consigo uma equivocada compreensão do fenômeno linguístico, **sendo inegável a presença de conceitos indeterminados nos textos das leis fiscais**, o que certamente põe em cheque a crença, largamente difundida, na existência de uma verdade legal passível de ser alcançada via interpretação (grifo nosso).

Seguindo a lógica acima disposta, Sergio André deixa explícita sua crítica no que tange à visão defendida por muitos autores, acerca do fechamento cerrado das normas tributárias, veja-se:

A legalidade e a tipicidade tributária, da maneira como defendidas por boa parte da doutrina brasileira, deificam a atividade legislativa, como se o legislador pudesse, tendo as palavras como matéria-prima, encapsular a realidade com tal nível de exatidão e certeza que não sobraria ao intérprete/aplicador do texto normativo qualquer liberdade de conformação (Rocha, 2017b).

Dos defensores da indeterminação como característica das materialidades discriminadas no texto constitucional, Ricardo Lobo Torres (2006), através de brilhantes palavras, assim dispôs:

**Do princípio da tipicidade não emana, como imagina o positivismo ingênuo, a possibilidade do total fechamento das normas tributárias e a adoção de enumerações casuísticas e exaustivas dos fatos geradores.** A norma de Direito Tributário não pode deixar de conter alguma indeterminação e imprecisão, posto que se utiliza também das cláusulas gerais e dos tipos, que são abertos por definição (grifo nosso).

Nessa mesma linha, José Casalta Nabais pondera que a tipicidade não deve ser vista de forma rígida, vez que o caráter excessivamente analítico da lei do imposto pode comprometer, ao invés de consolidar, a segurança jurídica. Consoante sustenta, mesmo nos setores em que a doutrina prega uma reserva de lei, esta poderá conter o que denomina “predeterminações abertas”, com a utilização de conceitos indeterminados e cláusulas gerais, o que é especialmente significativo no campo dos impostos (Nabais, 2012, p. 334).

Também em defesa da necessária abertura do ordenamento, face à mutabilidade da realidade tributária, José Marcos Domingues dispõe:

Ora, como se disse, a realidade jurídico-tributária é sabidamente conexa à cambiante realidade econômica, pois a tributação ou incide sobre fatos-signos de riqueza ou é graduada em virtude dela, **daí porque se entende ser a correspondente linguagem naturalmente e necessariamente aberta em função da evolução dos fatos e da ciência** (Ribeiro; Rocha, 2008, grifo nosso).

Pelo exposto, nota-se que a doutrina brasileira claramente diverge quanto ao fechamento ou não do ordenamento jurídico como um todo, bem como, mais especificadamente, das normas atribuidoras de competência dispostas na Constituição Federal.

Enquanto uma parte compreende que a Constituição delimitou precisamente os conceitos objeto das hipóteses de incidência dos tributos, não sendo estes, portanto, passíveis de extensão quanto sua interpretação, de outro lado temos parte da doutrina, pode-se afirmar que mais atual, que entende por uma maior possibilidade de interpretação dessas normas pelo aplicador do direito, posicionamento este ao qual se aproxima o presente trabalho.

Superada essa divisão, ocorre que há uma certa dificuldade de enquadramento dos dispositivos pré-existentes aos novos fatos econômicos advindos da geração digital, dificuldade esta que em grande parte pode ser atribuída à maneira em que a Constituição segregou as competências entre os entes federativos, na qual os limites que as distinguem estão ficando cada vez mais inconsistentes.

Para tal, resta clara a necessidade de revisão dos mesmos, de modo a apropriar a materialidade dos tributos (ISS e ICMS, principalmente) aos desafios e inovações trazidos pela economia digital, seja através da possível elasticidade da interpretação das hipóteses de incidência, ou até mesmo, se assim contatar a melhor maneira, uma alteração formal do texto constitucional.

Por essa lógica, nota-se que ainda que parte da doutrina opte pelo caráter cerceador das normas de competência previstas na Carta Constitucional, não se pode negar a necessidade de aceitação do caráter mutável da interpretação do texto normativo, uma vez que enclausurar conceitos, ao invés de gerar segurança jurídica, pode por bem produzir efeito contrário, na medida em que o detalhamento demasiado pode vir a causar maior indeterminação acerca do tema.

No que concerne ao assunto, Marcus Abraham desconstitui sabiamente a ideia acerca da suposta segurança jurídica que uma tipicidade fechada e uma descrição excessiva das normas forneceria:

Hoje em dia, com a maior efetividade dos valores sociais e princípios constitucionais, já é possível sustentar a desnecessidade de uma “tipicidade fechada” pela legalidade estrita, como único meio de garantir alguma segurança nas relações jurídicas, mormente nas de natureza fiscal.

Isto se dá pois se aplicarmos princípios materiais como os da igualdade, da capacidade contributiva e da legalidade em conjunto com os da dignidade da pessoa humana, da função social da propriedade, da eticidade e da moralidade, todos amparados por princípios de legitimação, como os da ponderação e da razoabilidade jurídica, permitir-se-á afastar os excessos, irregularidades ou arbítrios, com a realização de um efetivo controle da adequação do emprego da norma aos fatos concretos, em harmonia com a finalidade a que ela foi instituída e de acordo com os valores iminentes da sociedade.

Não há mais, por consequência, a necessidade da criação de um ordenamento jurídico descritivamente minucioso e hermeticamente fechado, que acaba por sofrer as conseqüências de uma “inflação normativa” e da impossibilidade de ubiqüidade do legislador (Ribeiro; Rocha, 2008, p.117).

No caso em estudo, dada divisão reflete diretamente no papel atribuído à lei complementar que versará acerca da definição das atividades que configuram serviço passível de incidência do ISS, vez que para os defensores da tipicidade fechada e aqueles que compreendem que o sentido das expressões atributivas de competência está inteiramente contido da Constituição, a Lei Complementar limita-se a reproduzir opções já realizadas pelo Constituinte.

Enquanto que para os que defendem que os dispositivos constitucionais contêm tipos abertos, cujos significados podem oscilar com o transcurso do tempo e do avanço tecnológico, o papel da Lei Complementar é não apenas densificar o texto constitucional, como também de inovar na ordem jurídica, desde que respeitados minimamente os sentidos traçados pela Constituição.

Dado o constante crescimento e desenvolvimento da sociedade moderna, o entendimento pautado na possibilidade de oscilação dos significa-

dos pretendidos nas normas constitucionais se mostra mais adequado, tendo em vista a necessidade do ordenamento jurídico em acompanhar as relações contemporâneas, desde que, irrefutavelmente, a ideia basilar proposta pelo constituinte seja observada, podendo, caso contrário, incorrer em inconstitucionalidade.

## O ISSQN na Lei Complementar

No campo da tributação do ISSQN, além da atribuição de competência, o constituinte estabeleceu que cabe à Lei Complementar a definição dos serviços passíveis de incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza.

Quanto ao assunto, Hendrick Pinheiro, em seu Artigo “*Download de software e tributação: entre ICMS e ISS*”, publicado no Livro Gestão Tributária Municipal e Tributos Municipais, dispõe que:

Defende-se que a competência municipal para tributar pelo ISSQN estende-se a um conjunto de atividades, definidas pela Lei Complementar como sujeitas ao campo de aplicação do conceito de serviço, **cuja exploração representa a produção de utilidade (convertida em bens materiais ou imateriais) material a terceiro em caráter oneroso** (Pinto; Macedo; Araújo, 2015, grifo nosso).

Ora, apenas a título de comentário, veja-se que mais uma vez, conforme já disposto no item 3.2, o conceito de serviço se apresenta interligado à ideia de utilidade ao usuário.

Contudo, em continuidade ao presente tópico, no que tange à legislação infraconstitucional sobre o ISS, temos no ordenamento jurídico a Lei Complementar 116/03, que regulamenta as peculiaridades relativas ao referido imposto, abordando seu fato gerador, as hipóteses de não incidência, o local em que o tributo é devido, os contribuintes, alíquotas, base de cálculo e, principalmente, a definição dos serviços passíveis de tributação, através de sua lista anexa.

Nesse ponto, é fundamental comentar acerca da hipótese de incidência prevista na referida legislação, a qual dispõe, nos termos no artigo 1º da LC 116/2003<sup>12</sup>, o ISS “*tem como fato gerador a prestação de serviços constantes*

<sup>12</sup> Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito

*da lista anexa*". Ou seja, aqui o legislador escolheu a locução verbal "prestação de serviço" para definir a hipótese de incidência do imposto em comento.

Contudo, cumpre esclarecer que dada expressão não tem o condão de restringir a materialidade constitucional do ISS, a qual, conforme seu artigo 156, III<sup>13</sup>, consiste na competência de tributar serviços de qualquer natureza.

Veja-se que a Constituição não especifica a competência para instituição do imposto à prestação de serviço – como assim dispõe a Lei Complementar -, mas apenas pretendeu alcançar os serviços em si.

Além da ausência de dada limitação no texto constitucional, necessária se faz a observação de que "serviço" configura-se em uma relação em que há dois lados: do prestador e do tomador. Portanto, há de se considerar as duas perspectivas nesta relação, o que não seria possível ao compreender o serviço apenas do viés da prestação, uma vez que estaríamos dando preferência à perspectiva do prestador e ignorando a existência e relevância do tomador, fato este que não foi optado pela Constituição, e que por tais razões faz com que não o texto da LC 116/03 não seja encarado como um objeto de restrição à tributação dos serviços, ainda que alguns autores defendam tal limitação.

Do mesmo entendimento defendido neste trabalho, compartilha Rachel Guedes (Cavalcante, 2017) ao dispor que:

[...] afirmar que o ISS poderia incidir somente sobre a prestação de serviço com base no fato de esta abranger as figuras do prestador e do tomador do serviço desconsidera que essa prestação se refere a uma relação que, de outro ponto de vista, é também a tomada de um serviço. As duas atividades compõem uma única relação de consumo que tem por objeto o serviço, de modo que ambas abrangem da mesma forma os elementos "prestador" e "tomador", ditos imprescindíveis.

Superada a apresentação da diferença da disposição da hipótese de incidência do ISS na legislação e na Constituição, cumpre comentar acerca da lista anexa à LC, uma vez que esta prevê as atividades consideradas como objeto de tributação pelo ISS e, por tal razão, figura como uma das principais causas das mais variáveis discussões relativas ao ISS.

*Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.*

*13 Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.*

Sobre esse ponto, Alberto Macedo, ao adotar o sentido aberto das normas de atribuição de competência prevista constitucionalmente, e sendo adepto à taxatividade da lista anexa à Lei Complementar, defende que esta atua como um complemento ideal à Constituição no que tange à tributação dos serviços como um todo. Em suas palavras:

A vastidão e a residualidade do conceito de serviços advindo da economia, por um lado; e a sua delimitação por lista taxativa prevista em lei complementar, por outro lado, atuam como peso e contrapeso. Isso porque um conceito aberto e residual em nível constitucional sem a delimitação e o precisamento de suas fronteiras por definição ostensiva, como faz a lista de serviços, acarretaria uma imensa instabilidade para o sistema jurídico, a qual poderia se alastrar facilmente, na mesma proporção da quantidade de entes federativos municipais que existem no Brasil, caso assim não atuassem esses dois elementos: conceito constitucional de serviço e definição desse conceito por lista lei complementar (Macedo, 2015).

Destarte, não se pode desconsiderar que o papel conferido à lei complementar vincula-se diretamente à forma de compreensão das competências tributárias previstas na Constituição. Nesse aspecto, da mesma linha de raciocínio de Macedo, compartilha o presente trabalho, no que tange à abertura das referidas normas constitucionais, posto que entendemos que os conceitos totalmente fechados e de caráter unívoco não se relacionam de maneira adequada à sociedade atual, sendo necessária a revisitação dessa interpretação conforme a evolução que se observa nas relações socioeconômicas contemporâneas.

Sobre esse ponto de vista, Gustavo da Gama Vital de Oliveira (2014) disserta nos seguintes termos:

Ao nosso ver, o processo de definição precisa começar pelo exame da solução oferecida pela lei complementar, instrumento eleito pela CF para “demarcação das fronteiras” de cada um dos impostos mencionados na CF. É evidente que a solução oferecida pela lei complementar não pode ser soberana, insindivível à apreciação da jurisdição constitucional. Todavia, a superação do critério adotado pela lei complementar deve exigir ônus argumentativo reforçado, capaz de comprovar o manifesto descompasso do critério adotado pelo legislador e a materialidade

econômica indicada na CF. A lei complementar tributária que disciplina conflito de competência deve desfrutar de uma espécie de dupla presunção de constitucionalidade.

Por esse entendimento, pode-se afirmar que as expressões adotadas pela Constituição – como serviços, mercadorias, dentre outras, à vista do permanente avanço tecnológico, mostra-se como um processo inacabado e em constante construção, podendo configurar-se como um conteúdo mínimo passível de um processo gradativo, o qual, muitos entendem ser continuado pela Lei Complementar.

Contudo, o entendimento exposto deve caminhar lado a lado com a observância aos sentidos mínimos empregados pela Constituição, visto que ainda que se permita ao legislador a inovação e evolução no mundo jurídico, dada prerrogativa não pode ser utilizada de forma arbitrária, sob pena de inconstitucionalidade.

No que tange aos referidos significados constitucionais, Maurine Morgan Pimentel Feitosa (2018) discorre:

Esses significados mínimos podem ser identificados pelo intérprete, em cada tributo, **após a formação de razoável consenso doutrinário e jurisprudencial acerca do sentido atribuído àquela expressão**, ainda que em caráter negativo. Portanto, **os sentidos mínimos se consolidam com a evolução interpretativa ocorrida no tempo, não sendo atividade pronta e acabada, mas em permanente aperfeiçoamento** (grifos nossos).

De igual maneira entende Onofre Alves Batista Júnior, ao expor que há uma indeterminação nas normas, contudo, tal fato não proporciona um livre entendimento, mas sim uma interpretação em face ao caso concreto. Em suas palavras:

**Os conceitos jurídicos indeterminados, de fato, não dão ensejo a uma interpretação livre por parte de seus aplicadores, mas exprimem sua determinabilidade em face das situações concretas, isto é, são determináveis pela análise da situação de fato.** Como ensina Ernst Forthoff, mesmo quando a lei utilizar noções de valor, é necessário, em primeiro lugar, verificar se a solução perante o caso concreto não pode ser individualizada através da interpretação. Se isso se verificar, não há mesmo que se falar em discricionariedade, mas em vinculação (Batista Júnior, 2012, grifo nosso).

Partindo dessa premissa, a qual encontra-se em perfeita sintonia com o entendimento defendido no presente trabalho, passaremos a analisar no próximo tópico a evolução do entendimento do STF acerca do conceito de serviço, para que na sequência seja analisada com maior especificidade a Lei Complementar 157/16, no que tange à inclusão do item 1.09, relativo às operações de *streaming*, na lista de serviços tributáveis pelo ISS.

# EVOLUÇÃO DO POSICIONAMENTO DO STF SOBRE O CONCEITO DE “SERVIÇO” PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO ISSQN

Anteriormente à abordagem minuciosa acerca da inclusão do *streaming* no rol de serviços tributáveis pelo ISS, necessária se faz uma breve exposição acerca da evolução do posicionamento do STF sobre o tema, para que se possa posteriormente analisar se o legislador agiu acertadamente ou não com relação à tributação das atividades em comento pelo imposto municipal.

Pois bem, cumpre esclarecer inicialmente que ao longo de décadas o Supremo Tribunal Federal compreendia que *serviço* possuía um conceito econômico e que, portanto, toda circulação de bem incorpóreo seria um serviço, ao passo que os bens corpóreos seriam tidos como mercadorias.

Contudo, em 2001, quando do julgamento do Recurso Extraordinário 116.121/SP<sup>14</sup> que analisava o caso paradigmático referente à incidência de ISS sobre locação de bens móveis – mais precisamente sobre locação de guindastes –, em um resultado acirrado de seis ministros contra cinco, entendeu-se que, em observância ao artigo 110 do CTN<sup>15</sup> bem como ao Código Civil, apenas a prestação de serviços que envolvesse obrigação de fazer poderia ser considerada fato gerador do ISS.

Para tal, cumpre transcrever abaixo parte do voto do Ministro Celso de Melo (2001) no referido julgado:

[...] a qualificação da “locação de bens móveis”, como serviço, para efeito de tributação municipal mediante incidência do ISS, nada mais significa do que a inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de com-

---

14 (RE 116121, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000, DJ 25-05-2001 PP-00012 EMENT VOL-02032-04 PP-00669)

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

petências impositivas, eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis.

Com essa decisão, o STF passou a entender que o conceito de serviço era jurídico e não econômico, na medida em que considerou a subsunção do conceito de serviço ao referido artigo 110 do CTN, que determina que a lei tributária não pode modificar conceitos de direito privado, nesse caso, conceito previsto no Direito Civil.

Na ocasião, os ministros vencidos entendiam que a expressão “de qualquer natureza” prevista na Constituição ensejava que o tributo tivesse como hipótese de incidência qualquer atividade que não representasse uma venda de mercadorias ou trabalho assalariado, enquanto que o voto vencedor defendia que a lista de serviços não poderia englobar atividades em que sobressaísse obrigação de dar, visto que *serviço* seria apenas obrigação de fazer.

Sendo assim, a partir de 2001 ficou definido, portanto, que o conceito de serviço passível de incidência do ISS seria um tipo jurídico, e que por esta razão deveria seguir a definição de “serviço” prevista no Direito Privado, qual seja, “obrigação de fazer”.

Sobre isso, pode-se observar dado posicionamento também na transcrição de parte do voto do Ministro Marco Aurélio, que fora acompanhado por outros ministros, no qual, ressaltando a necessidade de envolvimento de esforço humano para caracterização de serviço, declara a inconstitucionalidade do dispositivo que previa a locação de bens móveis como hipótese de incidência do ISS: “Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, **envolvido na via direta do esforço humano**, é fato gerador do tributo em comento (Brasil, 2001, grifo nosso).

Nesse mesmo sentido, o Ministro Luís Roberto Barroso suscitou seu entendimento, em um outro processo e em momento distinto, quando na relatoria do RE 602295<sup>16</sup>, dispondo que:

A não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis decorre da impossibilidade do poder de tributar vir a modificar o concei-

---

<sup>16</sup> (RE 602295 AgR, Relator Ministro Roberto Barroso, Primeira Turma, julgamento em 7.4.2015, DJe de 23.4.2015).

to constitucional de serviço que provém do direito privado. Tal conclusão afasta a competência do sujeito ativo com relação a qualquer dos diplomas que tenham disciplinado as normas gerais sobre o imposto. Não é por outro motivo que o item da atual lista de serviços que previa a possibilidade de fazer o tributo incidir sobre a atividade em questão foi objeto de veto presidencial (Brasil, 2015).

No entanto, dada dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer fora de certa forma relativizada em 2009 pelo STF, quando do julgamento, em sede de Repercussão Geral, do Recurso Extraordinário 592.905/SC<sup>17</sup>, que abordava a incidência do ISS sobre as operações de *leasing*.

Na oportunidade, fora suscitado pelo Ministro Relator Eros Grau que ao defender o serviço apenas como uma “obrigação de fazer”, estaria esvaziando o conteúdo da expressão constitucional “de qualquer natureza”, conforme abaixo transcrito:

Em síntese, há serviços, para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer. Raciocínio adverso a este conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o direito privado. Note-se, contudo, que afirmação como tal faz tábula rasa da expressão “de qualquer natureza”, afirmada do texto da Constituição. Não me excedo em lembrar que toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar (Brasil, 2008).

Assim, no caso em tela, o STF entendeu que as operações de *leasing* financeiro e do *lease-back* seriam tributáveis pelo ISS, por envolverem tanto um “dar” quanto um “fazer,” enquanto que as operações de *leasing* operacional foram consideradas não tributáveis pelo referido imposto, visto que neste último haveria a preponderância da obrigação de “dar” em detrimento de eventual “fazer”.

Ora, ainda que não se tenha rompido com o entendimento fixado em 2001, não há dúvidas acerca de certa relativização do precedente anterior, na medida em que se afirma que o conceito de serviços se expande além de mera obrigação de fazer, podendo existir em consonância com outra obrigação, por exemplo.

<sup>17</sup> (RE 592905 RG, Relator(a): Min. EROS GRAU, julgado em 16/10/2008, DJe-211 DIVULG 06-11-2008 PUBLIC 07-11-2008 EMENT VOL-02340-07 PP-01461 LEXSTF v. 31, n. 362, 2009, p. 280-284)

No entanto, apesar de transparecer possível relativização do posicionamento, em 2010 o STF editou a Súmula Vinculante nº 31<sup>18</sup>, confirmando o precedente firmado no RE 116.121/SP ao dispor que “é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”, fato este que induziu ao entendimento de pacificação do tema.

Ocorre que, no ano seguinte, fora proferida decisão monocrática, nos autos do Agravo Regimental em Reclamação nº 8.623<sup>19</sup> no Rio de Janeiro, entendendo por possível a incidência do ISS sobre a atividade de cessão de direito de uso de marca, por tratar-se de “serviço autônomo especificadamente previsto na LC 116/03”. Nas palavras do Ministro Gilmar Mendes (2010):

Por fim, ressalte-se que há alterações significativas no contexto legal e prático acerca da exigência de ISS, sobretudo após a edição da Lei Complementar 116/2003, que adota nova disciplina sobre o mencionado tributo, prevendo a cessão de direito de uso de marcas e sinais na lista de serviços tributados, no item 3.02 do Anexo.

Essas circunstâncias afastam a incidência da Súmula Vinculante 31 sobre o caso, uma vez que a cessão do direito de uso de marca não pode ser considerada locação de bem móvel, mas serviço autônomo especificadamente previsto na Lei Complementar 116/2003.

Ora, com esses posicionamentos seguidos e sem muita congruência, é evidente a complexidade e dificuldade que se observa acerca do que deve ser tributado pelo imposto em comento, vez que a Suprema Corte ora limita o conceito acirradamente à obrigação de fazer, ora prevê a possibilidade de tributação por serviços que não se vislumbra a predominância desse critério.

Na sequência, mais recentemente, no julgamento do RE 651.703/PR, o STF firmou precedente entendendo pela sujeição das operadoras de planos de saúde à incidência do ISS. Na ocasião, fora consideravelmente reformulado o anterior entendimento acerca do conceito de serviços, como expressamente o Relator Fux deixou evidente em seu voto ao afirmar a

---

*18 Súmula Vinculante 31: É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.*

*19 (Rcl 8623, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, julgado em 31/05/2010, publicado em DJe-102 DIVULG 07/06/2010 PUBLIC 08/06/2010)*

superação do entendimento firmado no RE 116.121-3/SP, supramencionado, que tratava da locação de guindastes:

Porquanto, a Suprema Corte, no julgamento dos RREE 547.245 e 592.905, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de *leasing* financeiro e *leaseback* sinalizou que a interpretação do conceito de “serviços” no texto constitucional tem um sentido mais amplo do que tão somente vinculado ao conceito de “obrigação de fazer”, **vindo a superar seu precedente no RE 116.121, em que decidira pela adoção do conceito de serviço sinteticamente eclipsada numa obrigação de fazer** (Brasil, 2019, grifo nosso).

Nesse caso, o Ministro Relator Luiz Fux suscitou a ideia de **utilidade** para definição do conceito de serviço, rompendo com a limitação da tributação à típica “obrigação de fazer”, defendeu que o imposto deve incidir sobre as atividades, materiais ou imateriais, que gerem utilidade para terceiros, e que não estejam sujeitas à incidência do ICMS ou do IOF.

Dada a perfeita colocação do Ministro Relator no caso em tela, cumpre transcrever trechos de sua impecável ementa, posto que contribuirá em demasiado com o estudo em comento:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ARTIGOS

109 E 110 DO CTN. AS OPERADORAS DE PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE (PLANO DE SAÚDE E SEGURO-SAÚDE) REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA- ISSQN, PREVISTO NO ART. 156, III, DA CRFB/88.

[...]

**O conceito de prestação de “serviços de qualquer natureza” e seu alcance no texto constitucional não é** condicionado de forma imutável pela legislação ordinária, tanto mais que, de outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo a gerar confusão entre os planos normativos.

[...]

A exegese da Constituição configura a limitação hermenêutica dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, por isso que, ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer, para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISS e o ICMS, seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, **novos critérios de interpretação têm progressivamente ampliado o seu espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos** (Brasil, 1988, grifo nosso).

Veja-se que no julgado em tela, o Relator defende veementemente a necessidade de interpretação do texto constitucional de variados métodos, assim como a consciência de sua inevitável mutação:

A Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, **sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade [...]**.

Os tributos sobre o consumo, ou tributos sobre o valor agregado, de que são exemplos o ISSQN e o ICMS, assimilam considerações econômicas, porquanto baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, **caracterizados por grande fluidez e mutação quanto a** sua natureza jurídica [...].

A Suprema Corte, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback (RREE 547.245 e 592.205), **admitiu uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de “serviços” desvinculado do conceito de “obrigação de fazer”**(RE 116.121) [...] (Brasil, 2019, grifo nosso).

E ainda, importa destacar o entendimento consubstanciado na abertura do conceito constitucional no que tange à previsão de “serviços de qualquer natureza”, demonstrando a indiferença do Relator quanto à vinculação de *serviços* às típicas obrigações de fazer, e que, por fim, ainda compreende e destaca a função relevante da Lei Complementar na definição do que será tributado pelo ISS:

**O artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza não os adstringiu às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o que contrasta com a maior amplitude semântica do termo adotado pela constituição, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN.**

**A regra do art. 146, III, “a”, combinado com o art. 146, I, CRFB/88, remete a lei complementar a função de definir o conceito “de serviços de qualquer natureza”, o que é efetuado pela LC no 116/2003.**

A classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa à ratio que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (v.g., serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS, art. 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF, art. 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISSQN, art. 156, III, CRFB/88), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado (Brasil, 1988, grifo nosso).

Por fim, mas não menos importante, o Relator Fux encerra a ementa do presente julgado<sup>20</sup> trazendo à baila um entendimento inovador no âmbito desta Corte, ensejando a ampliação do conceito do ISSQN, na medida em que este estaria relacionado à prestação de utilidade à outrem, o qual, de acordo com entendimento pretendido neste trabalho, se apresenta em consoante harmonia com as exigências decorrentes da sociedade moderna. Com suas palavras:

**18. Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestada com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador. [...]**

**24. A LC no 116/2003 teve por objetivo ampliar o campo de**

---

*20 (STF - RE: 651703 PR - PARANÁ, Relator: Min. LUIZ FUX, Data de Julgamento: 03/03/2015, Data de Publicação: DJe-043 06/03/2015)*

**incidência do ISSQN, principalmente no sentido de adaptar a sua anexa lista de serviços à realidade atual, relacionando numerosas atividades que não constavam dos atos legais antecedentes** (Brasil, 2015, grifo nosso).

Pode-se inferir através dessa nova percepção um tênue declínio no modo de enxergar as atividades, não mais exclusivamente sob a perspectiva do prestador, no sentido da “obrigação de fazer”, mas também sob a perspectiva do tomador do serviço, ora, da utilidade que por ele está sendo percebida.

À vista de tal posicionamento do STF, cumpre abrir um parêntese para aqui compartilhar o entendimento estritamente similar defendido por Alberto Macedo, de modo a expor que, apesar da Suprema Corte suscitar a *utilidade* como uma das materialidades do *serviço* no referido Julgamento de 2016, tal perspectiva não se figura como inédita no mundo jurídico tributário, posto que frente à criatividade humana, variadas atividades surgem a todo momento, não podendo os juristas, portanto, apegar-se ao caráter delimitado de *serviços*. Em suas palavras Macedo (2015):

Diferentemente das mercadorias, em que o dar fica facilmente delimitado por uma ação e por um objeto específico, tangível; **no caso dos serviços, cujas espécies ganham uma variedade cada vez maior, conforme a criatividade humana, a atividade não se resume a uma única ação, e muito menos a um objeto, contendo diversas ações, as quais, sejam imediatas ou mediatas, ensejam utilidades, pelas quais paga o contratante do serviço.**

[...]

Assim, é a correspondente circulação de valores, como contra-prestação, que revela a faceta quantitativa da materialidade do bem consumido. No caso da mercadoria, tributável pelo ICMS, é o valor que se paga por ele; **no caso do serviço, tributável pelo ISS, é o valor que sua utilidade revela, pago pelo tomador do serviço** (grifo nosso).

E, adequando tal entendimento à operação ora em estudo, não há dúvidas quanto à utilidade gerada a terceiros nas operações de *streaming*, posto que é evidente o aproveitamento obtido pelos usuários através do acesso ao conteúdo disponibilizado.

Diante do exposto, ainda que a decisão não tenha sido unânime, restou evidente o distanciamento do entendimento do STF da dicotomia entre obrigação de dar x fazer para definição da incidência do ISS, na medida em que o Relator, e seus seguidores, dispuseram expressamente que o conceito do Direito Privado não deve-se prevalecer, e ainda, não se pode tornar imutável os conceitos constitucionais.

Uma prova disso é a inegável necessidade de adequação da legislação previamente existente às novas tecnologias, bem como às novas atividades existentes nas relações socioeconômicas atuais, as quais não encontram conformidade com a sistemática da obrigação de dar x obrigação de fazer - como exemplo claro das plataformas de *streaming* -, mostrando-se estas plenamente ineficientes para o alcance das operações surgidas na sociedade atual.

Portanto, a posição desse trabalho vai em perfeito encontro ao posicionamento firmado no RE 651.703/PR, cuja ementa fora parcialmente transcrita acima, posto que entende-se que diante das mais variadas inovações tecnológicas, as quais estão simplesmente tomando o espaço das atividades tradicionais, tornando-as escassas e até mesmo inexistentes, não se apresenta cabível enclausurar-se na suposta dicotomia já exaustivamente exposta, vez que o ordenamento jurídico pode e deve acompanhar as modificações trazidas pelo progresso da contemporaneidade.

Contudo, dado julgamento não fora firmado no sentido de ser utilizado como paradigma ou *leading case* para futuros casos, ademais, mesmo diante deste, que amplia o conceito de serviço para incidência do ISS, muitos especialistas tributários ainda alegam a inconstitucionalidade da inclusão do *streaming* na LC 116/03, fato que será abordada no tópico a seguir.

# CONTROVÉRSIAS E CONSTITUCIONALIDADE DA LEI COMPLEMENTAR 157/16 NO QUE TANGE À INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE AS OPERAÇÕES DE *STREAMING*

Diante da percepção por parte do Fisco do progresso das atividades de *streaming*, conforme já previamente mencionado, em dezembro de 2016 fora editada a Lei Complementar nº 157, trazendo alterações à LC 116/03 e incluindo novos itens à Lista de serviços anexa à referida LC, dentre os quais, o subitem 1.09 relativo às operações de *streaming*, objeto do presente estudo:

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS) (Brasil, 2003).

Com isso, a referida atividade, passou a ser legalmente considerada um tipo específico de serviço, passível de tributação pelos municípios. Entretanto, apesar da inclusão do referido item na lista de serviços da LC nº 116/2003, a cobrança do ISS sobre o *streaming* não se configura imediata, sendo necessário que cada município altere suas leis locais para que o imposto incida sobre tais operações, devendo ainda observar o princípio da anterioridade, previsto no artigo 150, III, b e c<sup>21</sup> da Constituição.

Após dada alteração legislativa, diversos municípios, tais como Rio de Janeiro, São Paulo, Fortaleza<sup>22</sup>, Porto Alegre<sup>23</sup>, dentre outros, iniciaram

<sup>21</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

<sup>22</sup> Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/noticia/?id=19920>> Acesso em 26 nov 2018.

<sup>23</sup> Disponível em: <[http://www2.portoalegre.rs.gov.br/pgm/default.php?p\\_noticia=999197077&SERVI-](http://www2.portoalegre.rs.gov.br/pgm/default.php?p_noticia=999197077&SERVI-)

imediatamente suas providências para aprovação das leis locais de modo que tais operações passem rapidamente a integrar suas fontes de receitas tributárias.

Na capital fluminense, o serviço de *streaming* fora acrescentado às hipóteses de incidência do ISS previstas na Lei 691/84, através da Lei 6.263/2017<sup>24</sup>, sob a alíquota de 2%.

No que concerne à grande capital paulista, os serviços de *streaming* foram regulamentados através da Lei Ordinária 16.757/2017<sup>25</sup>, sendo definida a alíquota 2,9% sobre tais atividades.

Diante do exposto nos itens anteriores acerca da evolução das atividades tecnológicas, não denota qualquer espanto o interesse do Fisco em tributar dadas atividades, tendo em vista seu acelerado e ininterrupto crescimento, além da substituição das práticas tradicionais, as quais são tributáveis.

Isso porque na geração atual, marcada pela acessibilidade e imediatismo, é consideravelmente mais simples ouvir uma música pelo Spotify, assistir a um filme na Netflix ou fazer uma ligação pelo Skype, do que, por exemplo, comprar um CD, alugar ou comprar um DVD, ou até mesmo realizar ligações através de operadoras de celular.

Por tal razão, considerando o esvaziamento do poder arrecadatório do Fisco com a ascensão dessas atividades, como também a receita que deixaria de arrecadar quando da não instituição de uma tributação sobre tais operações, já era de se esperar que tais atividades tornar-se-iam hipótese de incidência dentro do sistema tributário brasileiro.

Sobre o tema, Keller e Baptista (2016) partilham do mesmo entendimento, no que compete a já esperada busca pelo alcance fiscal às operações digitais por parte da Administração:

A velocidade dos avanços tecnológicos, especialmente os da tecnologia digital e de dados, tem posto às administrações públicas, estatais e supraestatais, os desafios de decidir quando, por que e até onde intervir e disciplinar essas inovações. Não que

---

COS+DE+STREAMING+ DEVEM+PAGAR+ISS> Acesso em 26 nov 2018.

24 Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=351478>> Acesso em 26 nov 2018.

25 Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=352522>> Acesso em 26 nov 2018.

haja propriamente uma novidade aí. De há muito, em praticamente todos os campos da atividade humana, as organizações estatais se veem confrontadas com essas questões.

Não obstante, a inserção dessa atividade na legislação do ISS tem suscitado diversos questionamentos no âmbito jurídico, à vista do escopo da operação e seu respectivo enquadramento no conceito de serviço, surgindo assim incansáveis questionamentos acerca da subsunção dos contratos de *streaming* à definição de serviço para fins de incidência do ISS.

Nesse diapasão, os críticos da tributação do *streaming* pelo ISS, com vistas ao tradicional conceito civilista de serviço, basicamente alegam que “cessão de conteúdo” não pode ser tida como uma obrigação de fazer, sendo esta, incontestavelmente, uma obrigação de dar. E, por tal razão, não poderia o legislador incluir o *streaming* no rol da Lista de serviços da LC 116/03, incorrendo na inconstitucionalidade do dispositivo.

Inconstitucionalidade esta já aduzida por muitos especialistas do Direito Tributário, tal como pode-se observar no Artigo<sup>26</sup> dirigido por Betina Treiger Grupenmacher (2020):

Não temos qualquer dúvida de que os contratos de *streaming* não se subsumem à definição de serviço para fins de incidência de ISS e, portanto, não se inserem na materialidade do referido imposto.

Segundo o que se depreende com segurança da regra atributiva de competência, constante do artigo 156, inciso III da Constituição Federal, **os Municípios só podem instituir ISS sobre prestações de serviços que caracterizem obrigações de fazer**, já que as obrigações de dar e os serviços de transporte e de comunicação estão insertos na competência impositiva dos Estados (grifo nosso).

Nesse mesmo sentido, José Eduardo Soares de Melo dispõe que “embora a recente Lei Complementar 157/16 tenha tentado trazer para o campo de incidência do ISS a referida cessão de uso, não há nesses casos uma “obrigação de fazer” que possa respaldar a incidência de ISS”.<sup>27</sup>

Do mesmo modo, em artigo publicado no site Conjur<sup>28</sup>, Luiz Furtado

---

26 Incidência de ISS sobre streaming é inconstitucional. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-dez-20/betina-grupenmacher-iss-streaming-inconstitucional>> Acesso em 26 nov 2018.

27 Os desafios da tributação dos negócios desenvolvidos na economia digital. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-out-11/opiniao-desafios-tributacao-economia-digital>> Acesso em 26 nov 2018.

28 Tributação de streaming gera “novo” conflito de competências. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-abr-03/opiniao-tributacao-streaming-gera-conflito-competencias>> Acesso em 26 nov 2018.

Junior, Ana Midori e Amanda Costa (2018), provocam dúvidas aos leitores ao dispor que:

Muito se discute se o *streaming* pode ser considerado uma prestação de serviço, uma vez que se trata da disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e textos por meio da internet. Em outras palavras, tal disponibilização configuraria obrigação de dar, e não obrigação de fazer, distinção esta imprescindível para determinação da incidência ou não do ISS.

Ainda sob o mesmo ponto de vista, João Amadeus (2017) afirma<sup>29</sup>:

Nesse ponto, há uma problemática – cujo esmiuçar não cabe no escopo do presente texto – relativa ao fato de que a disponibilização de conteúdo via internet perfaz, na verdade, uma obrigação de dar (no caso, de fornecer), sob a qual ocorre a transmissão dos pacotes de dados por meio dos quais circulam os conteúdos. **Assim, não há encaixe nas hipóteses próprias de cobrança do ISS, normalmente incidente sobre obrigações de fazer.**

De igual maneira, suscita Maucir Fregonesi, em notícia publicada no *site* Gazeta Online (n.d.)<sup>30</sup>:

*Streaming* é uma obrigação de dar, não de fazer um serviço em caráter pessoal. O STF já decidiu, em casos anteriores, que no caso de locação de bens móveis, como um carro, não há incidência de ISS, porque não se trata de fazer algo, mas de dar algo.

Importa mencionar a relevância da exposição das opiniões favoráveis à atribuição de inconstitucionalidade e ilegitimidade da cobrança do ISS sobre as operações de *streaming*, de modo a possibilitar a contra argumentação e a exposição dos motivos pelos quais se discorda deste posicionamento.

À vista das opiniões expostas, nota-se que os argumentos utilizados para suscitar a ilegitimidade e até mesmo a inconstitucionalidade da tributação do *streaming* pelo ISS recaem na dicotomia da obrigação de dar vs. de

---

29 Confaz da novo horizonte à tributação de bens e mercadorias digitais. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-out-27/joao-amadeus-tributacao-bens-digitais-ganha-novos-horizontes>> Acesso em 26 nov 2018.

30 Cidades começam a aprovar ISS para serviços como Netflix e Spotify. Disponível em: <<https://www.gazetaonline.com.br/noticias/economia/2017/10/cidades-comecam-a-aprovar-iss-para-servicos- como-netflix-e-spotify-1014103496.html>> Acesso em 26 nov 2018.

fazer, já exaustivamente analisada no presente estudo. Sobre a qual, fora observada e demonstrada seu caráter obsoleto frente à evolução constante da economia digital.

Nessa linha de raciocínio, concernente à necessária conscientização da insuficiência dos conceitos jurídicos frente à evolução das tecnologias, Hugo de Brito Machado (2001) dispõe que:

O desenvolvimento de atividades as mais diversas, através da internet tem suscitado a importante questão de saber como se deve comportar o Estado, e especialmente o Fisco, diante de tais atividades. A questão é saber como as manifestações de capacidade contributiva vistas naquelas atividades podem ser alcançadas pelo Fisco, cada dia mais sôfrego na busca de recursos financeiros para o Estado cujas despesas crescem de forma descontrolada.

Do mesmo modo compartilha Sergio André Rocha, na medida em que ressalta a importância do sujeito intérprete e aplicador da legislação diante dos novos fatos econômicos emergidos:

[...] a sociedade contemporânea tem como marcos característicos a complexidade e a ambivalência. É o mundo da economia digital, das novas moedas, da robótica avançada, das impressoras 3D. É um mundo cuja complexidade fática muitas vezes não somos capazes de sequer compreender. O que é um bitcoin? Como funciona? É regulável? É tributável? Imaginar que, diante de fatos hipercomplexos, que surgem, se modificam e desaparecem, em um espaço de tempo inimaginável em outras quadras históricas, o legislador tem condições de congelar nas leis conceitos com pretensão de longevidade, parece-nos, no melhor cenário, uma crença ingênua. Este admirável mundo novo é um mundo onde a segurança jurídica depende demais das instituições de interpretação/aplicação da legislação, do que da infalibilidade redacional do legislador (Rocha, 2017).

Marco Aurélio Greco defende que a interpretação não deve ser realizada de modo meramente formal, mas sim pautada na adequação às relações sociais, funcionando, assim, os textos normativos como uma forma, a qual pode ser adaptável aos casos concretos:

Desta ótica, a interpretação deveria ir além das palavras, como meras formas representativas de objetos, para identificar a fi-

nalidade que visam e a função que exercem na disciplina das relações sociais, buscando captar o critério (ou standard) que está por baixo daquela forma, e que foi por ela prestigiado (Greco, 2000).

Greco, em obra diversa, e que pode facilmente complementar-se ao acima descrito, dispõe que “o caminho a seguir deve ser o de construir uma regra e um modelo de tributação a partir da realidade concreta e não dos conceitos abstratos” (Greco, In: Faria; Silveira; Monteiro, 2018).

Ainda em contrapartida às alegações de inconstitucionalidade, importa mencionar que há ainda quem suscite a conformidade dos serviços de *streaming* com os parâmetros constitucionais sem sequer demandar de uma interpretação normativa abrangente, como exemplo de André Mendes Moreira, que compreende que 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; e são “serviços” no sentido jurídico da palavra, sendo bens imateriais, resultado de um esforço humano<sup>31</sup>.

Ora, após a leitura da opinião de relevantes destaque do Direito Tributário, nota-se que as eventuais incontroversas e alegação de inconstitucionalidade da inclusão das operações de *streaming* pela LC 157/16 carecem de argumentos fortificados, uma vez que averiguamos que os defensores da inconstitucionalidade da lei pautam seus argumentos basicamente na velha e repetida dicotomia, enclausurando-se na ideia de que apenas pode ser tido como serviço o que figurar como uma obrigação de fazer.

Data vênia, podemos suscitar que tal percepção impossibilita uma visão ampla e pragmática da importância do contexto socioeconômico diante do ordenamento jurídico. Isso porque, é inegável as diferentes velocidades entre os acontecimentos sociais e as alterações legislativas, concluindo-se pela impraticabilidade de previsão pelo ordenamento jurídico, tampouco pela Constituição, de todas as atividades que possam vir a surgir na sociedade.

Nesse diapasão, Marco Aurélio Greco (2011), sabiamente expõe que “a velocidade da mudança da realidade é muito maior que a velocidade da produção das normas” e ainda que “é da experiência que surge a

<sup>31</sup> É legítima a cobrança de ISS para serviços como Netflix e Spotify? Veja opinião de tributaristas. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI252903,41046-E+legitima+a+cobranca+de+ISS+para+servicos+como+Netflix+e+Spotify>> Acesso em 26 nov 2018.

necessidade de criação de normas novas ou de previsão de fatos novos”. Em suas palavras:

Na ideia da tipicidade tributária considera-se, de um lado, a legalidade, na medida em que ‘tipo’ é tipo ‘legal’. Tipicidade atrela-se à previsão do tipo legal. De outro lado, há a correlação entre norma e realidade. Há problemas quanto ao relacionamento entre estes dois planos. E, em terceiro lugar, devemos lembrar que o Direito necessita de linguagem e esta, em si mesma, comporta áreas nebulosas.

**Além disto, a velocidade da mudança da realidade é muito maior que a velocidade da produção das normas. Sempre que existe a descrição de determinado tipo (parcela da realidade), é preciso assumir que pode haver descompasso entre uma e outra. Alguns autores chegam a dizer que o Direito sempre chega tarde, depois que o fato aconteceu. Realmente, é da experiência que surge a necessidade de criação de normas novas ou de previsão de fatos novos.**

Ora, se é da experiência que se cria o Direito, quando este chega o fato já aconteceu, sendo natural que haja descompasso entre a produção legal e a realidade. Aí surgem técnicas para tentar circunscrever a realidade. A grande dúvida está em saber como o legislador vai poder disciplinar uma realidade que sabe ser mutante e que atua numa velocidade maior do que a capacidade que ele tem de prever novas regras.

A maneira de acompanhar é prever standards, padrões de conduta ou padrões de fatos, em vez de prever condutas individuais ou fatos específicos. Criam-se modelos abstratos, partindo da ideia de que o modelo pode ter uma vida maior do que a descrição de cada conduta individualizada (grifo nosso).

Nesse contexto, seguindo o entendimento de Greco, assume-se a necessidade de adequação das normas aos movimentos constantes ocorridos na sociedade, admitindo conseqüentemente a flexibilidade do conceito de “serviços de qualquer natureza”, desde que observadas as matrizes constitucionais basilares.

Da mesma perspectiva compartilha Raquel Cavalcanti Ramos Machado, ressaltando a importância da possibilidade de mutação de entendimento do texto constitucional conforme às mudanças da realidade, sendo impraticá-

vel que as soluções de todos os problemas já estejam previamente dispostas no texto normativo. Em suas palavras Machado (2014):

Como a Constituição não conceitua os termos que utiliza, é evidente a importância de se estudar sua significação prévia à edição do texto constitucional, e incorporá-la como um argumento forte no debate, mas não, como se disse, definitivo. Não se pode ignorar que se por um lado a busca da compreensão da acepção aceita na época da entrada em vigor pode trazer mais segurança ao debate, por outro poderá confundir-se com uma procura pela “vontade do legislador” da época, quando, o que se tem de considerar é a acepção possível da palavra na época da interpretação e da aplicação da regra correspondente.

**O significado que a palavra possuía à época em que editado o texto constitucional, assim como a conceituação privatística, são apenas elementos indicativos dessa acepção, fazendo com que aquele que pugna um sentido diverso tenha o ônus de indicar razões suficientes para tanto, mas é possível sim defendê-lo.**

**Por outro lado, sustentar que eventuais mudanças na realidade não podem ser consideradas pelo intérprete, sendo sempre um problema do legislador, é ignorar a parcela de criação inerente a todo processo de interpretação e aplicação de normas jurídicas, exigindo que toda a solução para os problemas a serem resolvidos pelo Direito já esteja previamente contida no texto normativo, o que é impossível (grifo nosso).**

De modo a sustentar essa visão, não temos apenas uma doutrina respeitada defendendo dada opção, como bem já fora exposto no decorrer do trabalho, como também temos o recente posicionamento do STF nos autos do RE 651.703, julgado em 2016, no qual discute-se a constitucionalidade da incidência de ISS sobre as atividades realizadas pelas operadoras de planos privados de assistência à saúde.

Na ocasião, como já acertadamente demonstrado, a Suprema Corte entendeu pela inadequação da dicotomia dos conceitos, assumindo o caráter de *utilidade para outrem* para fins de conceito de serviço.

A despeito de tais situações, Ana Carolina Carpinetti e Beatriz Antunes Piazza (2018) dispõem:

[...] podemos inferir que, especialmente em face do mais recente posicionamento do STF sobre a possibilidade de incidência do ISS sobre quaisquer atividades, desde que previstas em Lei Complementar, e da recente inclusão do item 1.09 na Lista de Serviços anexa à LC 116/03, a nosso ver, a partir de 2018, as operações de streaming podem ser tributadas pelo ISS (desde que haja previsão nas leis municipais).

Dito isto, e exposto o entendimento defendido no presente trabalho, analisaremos brevemente algumas possíveis alternativas à tributação das operações de *streaming*, visando não apenas dirimir às controversas expostas - vez que proporcionam imensurável insegurança jurídica aos contribuintes-, como também garantir a arrecadação de receitas tributárias provenientes dessas operações, tendo em vista sua expressão econômica já destacada neste estudo.

# POSSÍVEIS ALTERNATIVAS PARA A TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE STREAMING

Como já minuciosamente exposto, a inclusão do *streaming* na lista anexa à LC 116/03, objetivando a tributação da operação pelo ISS, alcançou diversos críticos, os quais alegam a tributação de uma atividade que, segundo suas interpretações, não se figura como um serviço, e que, portanto, afrontam a atribuição de competência tributária disposta na Constituição Federal.

Por tal razão, visando diminuir os conflitos apontados, pode-se considerar algumas alternativas viáveis para a manutenção da tributação sobre as operações envolvendo *streaming*. Uma das opções seria a criação de um tributo específico para bens digitais, utilizando-se da competência residual da União para a instituição de impostos, conforme previsão no Art. 154, I da Constituição. Com isso, não apenas os conflitos envolvendo operações de *streaming* restariam resolvidos, como também os relativos ao *download* de software, por exemplo.

Favoráveis à essa alternativa, podemos citar Mauricio Bueno e Mauricio Vedovato, que defendem a instituição de um novo imposto para englobar as atividades digitais, posto que são aptos ao entendimento de que as operações de *streaming* não figuram-se como serviços<sup>32</sup>. Veja-se:

[...] por não se caracterizar por um serviço de qualquer natureza, a atividade econômica desenvolvida por empresas como Netflix e Spotify não se encontra no alcance da incidência do ISS, nem do ICMS. Para tributar tal atividade, assim como diversas outras atividades que envolvem a obrigação de dar (locação de bens móveis e imóveis, cessão de direitos sobre marca, direitos autorais etc), seria necessária a instituição de novo imposto, de competência residual da União Federal (artigo 154, I, da Constituição Federal), e não o caminho que foi trilhado (Bueno e Veldonato, n.d.).

---

32 ISS sobre *streaming* e *downloads*. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/iss-sobre-streaming-e-downloads/>> Acesso em 26 nov 2018

Adotando essa opção, configurar-se-ia indispensável a observância aos princípios e normas constitucionais, devendo por bem o imposto não ser cumulativo, não possuir base de cálculo ou fato gerador próprios de outros impostos já previstos na Constituição, dentre outros aspectos.

Entendemos que dada alternativa contribuiria ainda mais para o complexo sistema tributário já existente no ordenamento brasileiro, na medida em que com a criação de um novo imposto, demandaria novas leis, regulamentação, definições de ente tributante e consequente repartição de sua receita, eventuais novas parametrizações de sistema, mão de obra para sua fiscalização, dentro outras.

Portanto, o posicionamento defendido neste trabalho discorda de tal alternativa, entendendo que a mesma geraria ainda mais complexidade para a relação Fisco – contribuinte.

Na sequência, uma alternativa mais complexa e carente de eficácia imediata, tendo em vista a demora do Legislativo no que tange a assuntos envolvendo o poder arrecadatório do Estado, seria a famigerada Reforma Tributária, almejando a criação de um imposto único sobre a operação de circulação de mercadorias e sobre os serviços de qualquer natureza.

Com isso, colocar-se-ia um fim à dicotomia da obrigação de dar vs. obrigação de fazer, extinguindo-se, portanto, os conflitos narrados no decorrer deste trabalho, uma vez que, ao menos para fins de *streaming*, não restaria quaisquer dúvidas acerca da legitimidade de sua tributação.

Dada alternativa fora inclusive suscitada por Sergio André Rocha e Mariana Cavalcanti, apesar de não entenderem como sendo a via mais adequada, veja-se:

[...] Outra possibilidade seria a implementação de uma reforma constitucional digital. Esta via, que nos parece mais eficaz do que a primeira, teria como foco a revisão das materialidades constitucionais dos tributos que oneram a circulação de mercadorias e serviços para incluir nos mesmos fatos econômicos como o pagamento de royalties e licenças de uso (Rocha; Jesus, 2018).

Sobre esse aspecto, cumpre compartilhar que a Proposta de Emenda Constitucional para a Reforma Tributária, consubstanciada na PEC 293/04,

tem como um de seus objetos a propositura da criação do Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), que substituiria alguns tributos já existentes, tais quais o ISS e o ICMS<sup>33</sup>.

Favorável a essa alternativa, podemos citar, a Professora Betina Grupenmacher, que em evento realizado na Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, se posicionou em defesa da inserção de novas materialidades, de modo a alcançar as situações criadas pela tecnologia, através da Reforma Tributária<sup>34</sup>.

É indiscutível que tal opção aparentemente se configura como perfeitamente adequada para o ordenamento jurídico como um todo, contudo, não se pode desconsiderar o fator temporal de dada possibilidade, posto que o processo legislativo para aprovação de uma PEC não se conclui de maneira célere.

À vista disso, há de se admitir que, enquanto tal medida não for aprovada e concretizada na eficácia de seus efeitos, as relações socioeconômicas continuarão em fluxo intenso, as inovações tecnológicas continuarão progredindo, e os fatos geradores dos impostos atualmente previstos no ordenamento estarão ocorrendo e, portanto, receitas estarão sendo cobradas, contribuintes sendo fiscalizadas, autuações sendo lavradas.

Logo, compreendemos que o fluxo de operações não se interromperão enquanto o Legislativo, dentre suas outras diversas pautas, torne a decidir acerca da PEC da Reforma Tributária, a qual, impreterivelmente pelo seu caráter delicado e cerceado de interesses de distintos grupos da sociedade, não se consumará ligeiramente.

Por tais razões, somos favoráveis ao entendimento que proporcione uma maior agilidade em seu retorno positivo, o qual, conforme já exposto, consubstanciar-se-ia na revisão do conceito tributário de serviço, assumindo uma interpretação além da tradicional *obrigação de fazer*.

---

33 Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/22.08.17ResumodaReforma-Tributaria.pdf>> Acesso em 26 nov 2018

Sobre o tema, ver mais em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/541571-RELATOR-DA-REFORMA-TRIBUTARIA-APRESENTA-OS-PRINCIPAIS-PONTOS-DA-PROPOSTA.html>> Acesso em 27 nov 2018

34 Disponível em: <<https://www.pge.rj.gov.br/eventos/palestras/2018/10/seminario-na-pge-rj-debate-desafios-da-tributacao-na-economia-digital>> Acesso em 26 nov 2018

Nesse ponto, entendemos que consentir sobre a necessidade de adaptação das normas às relações sociais contemporânea é um bom e ideal caminho para a compreensão do presente tema. Corrobora com esse posicionamento, João Francisco Bianco, ao afirmar que:

O Direito Tributário, na sua busca pela identificação de riquezas para serem objeto de tributação, não pode fossilizar-se nem se manter inerte ou estagnado no tempo. Sua adaptação às novas realidades econômicas é fundamental para a plena realização do princípio da igualdade na tributação (Bianco, 2005, p. 21 *apud* Ribeiro; Rocha, 2008, p. 242).

Isto posto, consoante já fora exposto, o presente trabalho filia-se ao entendimento de que as expressões constitucionais não possuem um caráter semanticamente fechados, assumindo que os sentidos podem se modificar no decorrer da história, e com isso, entendemos pela constitucionalidade da cobrança de ISS sobre as operações de *streaming*, conforme previsão na LC 157/16. Uma vez que, com a interpretação da materialidade constitucional de serviço com vistas à geração de utilidade à outrem, é perfeitamente cabível a subsunção de tais atividades ao referido imposto.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pelo exposto no decorrer do trabalho, constata-se que os conflitos relacionados à tributação dos serviços de *streaming*, assim como de outras operações digitais, têm como uma de suas principais origens a (in)definição dos conceitos dessas atividades, frente à materialidade constitucional do tributo ao qual se submetem.

Nota-se que a dificuldade na subsunção das atividades virtuais às previsões normativas claramente requer seja solucionada, considerando que as indeterminações nesse aspecto geram demasiado prejuízo e insegurança jurídica, posto que se torna indefinido até mesmo o tributo adequado a incidir sobre tais operações, qual o ente federado competente para cobrá-lo, etc., podendo incidir em uma bitributação ao contribuinte, e até mesmo resultar em uma perda de receita tributária de outras atividades que atualmente não são alcançadas pelo Fisco, muitas vezes por mera dificuldade de subsunção às previsões atualmente dispostas no ordenamento.

À vista disso, compreendemos que a análise e identificação das intenções pretendidas pelo legislador à época da edição do texto normativo devem ser ponderadas frente à realidade no qual o intérprete se insere, posto que, caso contrário, assumiremos uma característica ineficiente do Direito, permitindo um congelamento e conseqüente esvaziamento das normas mediante a evolução das relações sociais.

Isso porque, diante da constante evolução tecnológica, econômica, social, dentre outras, é inegável que a obsolescência está sendo atingida de modo cada vez mais célere no mundo moderno, e, sob esse aspecto, os textos normativos e conceitos jurídicos são facilmente atingidos e prejudicados, razão pela qual, em prol da eficiência, não se configura adequado o enclausuramento da compreensão de significados neles dispostos.

Como pôde ser verificado através das opiniões dispostas neste trabalho, há uma tendência de parte da doutrina em posicionar-se favoravelmente à mutação dos conceitos constitucionais. Nesse ponto, pode-se inferir que até mesmo o Supremo Tribunal Federal, com base na breve exposição de algumas decisões proferidas nas últimas décadas, está vagarosamente se aproximando desta concepção.

Nesse ponto, também não podemos deixar de considerar que o caso em estudo, por tratar-se de uma nova hipótese de incidência tributária, naturalmente surtiria um efeito reacionário em parcela dos envolvidos, por interesses diversos, e que por si só já dificultaria a receptividade da opinião favorável à mutabilidade do texto constitucional.

Pelo exposto, pretendemos neste trabalho a conscientização e a propositura de uma interpretação do texto constitucional sob um caráter elástico, assumindo a abertura de seus conceitos tributários, mormente no que tange ao conceito de “serviços de qualquer natureza”, permitindo que, por meio da atualização hermenêutica<sup>35</sup>, torne-se viável a adequação dos conceitos existentes às atividades provenientes da economia digital.

Até mesmo porque, não se pode negar a insuficiência do tradicional conceito de serviço, consubstanciado na *obrigação de fazer*, posto que deixa de alcançar tributariamente diversas recentes realidades advindas da contemporaneidade, como tais, as operações de *streaming*, que, consoante demonstrado, encontra-se em incessante progresso no cotidiano dos indivíduos, seja por sua facilidade, seja pelo seu preponderante baixo custo.

Diante disso, considerando a expansão dessas atividades e a substituição das atividades físicas tradicionais, é impensável que tais operações fiquem de fora do âmbito arrecadatório do Fisco, posto que configuram atividades geradoras de expressiva riquezas e, portanto, sua tributação, não apenas representa aumento de receita para os cofres públicos, como também demonstra a garantia da justiça tributária e a observância ao princípio da capacidade contributiva.

Para isso, com relação mais precisamente ao imposto estudado em comento, entendemos por mais adequado o distanciamento do conceito de “serviço” da ideia de *obrigação de fazer*, por menos ainda da associação de uma conduta humana ao “fazer”. Ao passo que deve se aproximar da ideia disposta no RE 651.703/PR, vinculando seu conceito à ideia de geração de utilidade, com conteúdo econômico, à outrem.

---

*35 Sobre o aspecto hermenêutico, cumpre transcrever abaixo entendimento sobre o tema nas palavras do Ministro Barroso (Barroso, 2004):*

*A hermenêutica jurídica é um domínio teórico, especulativo, cujo objeto é a formulação, o estudo e a sistematização dos princípios e regras de interpretação do direito. A interpretação é atividade prática de revelar o conteúdo, o significado e o alcance de uma norma, tendo por finalidade fazê-la incidir em um caso concreto. A aplicação de uma norma jurídica é o momento final do processo interpretativo, sua concretização, pela efetiva incidência do preceito sobre a realidade de fato. Esses três conceitos são marcos do itinerário intelectual que leva à realização do direito. Cuidam eles de apurar o conteúdo da norma, fazer a subsunção dos fatos e produzir a regra geral, concreta, que regerá a espécie.*

E portanto, sob esse cenário, os serviços disponibilizados pelas empresas de *streaming* se enquadrariam perfeitamente no conceito de serviço. Até mesmo porque, a cessão de conteúdos realizadas pelas empresas como Netflix, Deezer, Spotify, oferecem não apenas uma cessão de conteúdo, a qual forçadamente poderia se equiparar a uma locadora - e assim excluir a incidência do ISS com vistas à Súmula Vinculante 31 -, mas também dispõem de um perfil próprio para o usuário, no qual há, por exemplo, sugestões de novos conteúdos de acordo com as atividades realizadas pelo usuário em sua conta.

Por todo o exposto, e considerando as funcionalidades disponibilizadas via *streaming*, entendemos que há manifestamente uma geração de utilidade com conteúdo econômico a terceiros nessas operações, as quais, ante à adoção de entendimento consistente na abertura das normas constitucionais, juntamente com a interpretação do conceito de serviço conforme defendida acima, mostra-se plenamente legítima e compatível a tributação dessas operações pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

## REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- ANDERLE, Ricardo. **Conflito de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI**. São Paulo: Noeses, 2016.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2003.
- BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O “Princípio da Tipicidade Tributária” e o Mandamento de Minimização das Margens de Discricionariedade e de Vedação da Analogia**. In: \_\_\_\_\_. *Direito tributário e a Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- BAPTISTA, Patrícia; KELLER, Clara Iglesias. **Por que, quando e como regular as novas tecnologias? Os desafios trazidos pelas inovações disruptivas**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 273, p. 123-163, set./dez. 2016. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/66659>. Acesso em: 28 mar. 2017.
- BIANCO, João Francisco. **Segurança jurídica e o princípio da legalidade no direito tributário**. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 19, 2005, p. 21.
- CARPINETTI, Ana Carolina; PIAZZA, Beatriz Antunes. **A incidência do ISS sobre as operações de streaming à luz da jurisprudência do STF**. In: \_\_\_\_\_. *Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre estados e municípios*. São Paulo: InHouse, 2018. p. 281.
- CASTRO, Diana Rodrigues Prado de. **As materialidades constitucionais do ISS e ICMS na economia digital**. 2018.

CAVALCANTE, Rachel Guedes. **ISS e importação de serviços**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 224-225.

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.

FLUSSER, Vilém. **Comunicologia: reflexões sobre o futuro**. Trad. Tereza Maria Souza de Castro. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

GRECO, Marco Aurelio. **Internet e direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. **Tributação e novas tecnologias: reformular as incidências ou o modo de arrecadar? Um “SIMPLES” informático**. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz M. R. *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiências e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 480 e ss.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 148.

GRUPENMACHER, Betina Treigr. **Tributação do streaming e serviços over-the-top**. In: \_\_\_\_\_. *Tributação da economia digital*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

LANARI, Flavia de Vasconcellos. **A tributação do comércio eletrônico**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

MACEDO, Alberto. **Direito tributário e os novos horizontes do processo**. São Paulo: Noeses, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Tributação na internet**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Tributação na internet*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária – entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa.** São Paulo: Malheiros, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária.** 2. ed. São Paulo: LTr, 1998. p. 54-55.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto Sobre Serviços.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – aspectos teóricos e práticos.** 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MOREIRA, André Mendes. **A tributação de serviços de comunicação.** 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo.** 3. reimpr. Coimbra: Almedina, 2012.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar.** In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Org.). *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários.* Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PINTO, Sergio Luiz de Moraes; MACEDO, Alberto; ARAÚJO, Wilson José de (Coord.). **Gestão tributária municipal e tributos municipais – Volume V.** São Paulo: Quartier Latin, 2015.

QUEIROZ, Luís Cesar Sousa de. **Imposto sobre a renda: o conceito constitucional de renda e a recente visão do STF.** In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio (Org.). *Finanças públicas, tributação e desenvolvimento.* Rio de Janeiro: Freit Bastos, 2015.

QUINTELA, Guilherme Camargos; SERGIO, Samille Rodrigues. **Interpretação constitucional da competência tributária em relação à tecnologia streaming sob a ótica do arranjo federativo**

**brasileiro.** Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas. Ano XII – nº 67, 2018.

RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. **Legalidade e tipicidade no direito tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008.

ROCHA, Sergio André. **Política fiscal internacional brasileira.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

ROCHA, Sergio André. **Da lei à decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

ROCHA, Sergio Andre; JESUS, Mariana Cavalcanti de. **A incidência do ICMS sobre o comércio eletrônico de software.** Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT. Belo Horizonte, ano 16, n. 95, set./out. 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário.** 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **O princípio da tipicidade no Direito Tributário.** Salvador: Revista Eletrônica de Direito Administrativo, 2006.

## SOBRE A AUTORA

### Beatriz Figueira Costa Ferreira

Advogada. Graduada em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Pós-graduada em Direito Privado pela Universidade Cândido Mendes. Pós-graduanda em Direitos Humanos pela Faculdade CERS.

# ÍNDICE REMISSIVO

## A

adequação 14, 15, 16, 17, 33, 47, 52, 54, 62

âmbito 11, 12, 45, 50, 62

arrecadatório 12, 49, 58, 62

atividades 11, 12, 14, 15, 16, 21, 26, 27, 28, 33, 34, 35, 36, 39, 40, 41, 43, 45, 46, 47, 48, 49, 52, 53, 55, 56, 57, 60, 61, 62, 63

avanço 14, 33, 37

## B

bens 13, 15, 16, 25, 26, 34, 39, 40, 41, 42, 46, 51, 53, 57, 64

## C

competência 12, 13, 23, 28, 29, 30, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 41, 44, 45, 50, 57, 64, 65, 66, 67

competências 23, 28, 29, 32, 36, 39, 40, 51

conceitos 12, 16, 29, 30, 31, 32, 33, 36, 37, 39, 40, 44, 47, 52, 53, 55, 61, 62

constitucionais 12, 14, 28, 29, 30, 31, 33, 34, 36, 37, 44, 47, 53, 54, 58, 60, 61, 63, 64

constitucional 17, 21, 24, 28, 29, 30, 31, 32, 34, 35, 36, 37, 40, 41, 43, 44, 45, 55, 58, 60, 61, 62, 66, 67

constitucionalidade 16, 22, 26, 37, 55, 60

contexto 19, 26, 42, 53, 54

## D

digitais 11, 12, 13, 15, 26, 49, 51, 57, 61, 64  
digital 12, 13, 14, 17, 32, 50, 52, 58, 59, 62, 64, 65  
direito 8, 20, 24, 25, 32, 39, 40, 41, 42, 62, 64, 65, 67, 69

## E

economia 12, 13, 14, 17, 32, 36, 50, 51, 52, 59, 62, 64, 65  
econômicas 11, 12, 14, 15, 16, 26, 27, 60  
econômico 24, 25, 26, 39, 40, 62, 63, 70  
era 17, 23, 40, 49, 65  
evolução 12, 13, 23, 26, 32, 36, 37, 38, 39, 49, 52, 61

## G

globalização 14, 15

## I

imposto 11, 23, 24, 31, 34, 35, 39, 41, 42, 43, 48, 50, 57, 58, 60, 62  
impostos 23, 28, 29, 30, 31, 35, 37, 45, 57, 58, 59, 66  
incidência 11, 14, 16, 19, 21, 22, 24, 25, 26, 32, 33, 34, 35, 36, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 47, 49, 50, 51, 55, 56, 57, 62, 63, 64, 67  
inconstitucionalidade 11, 12, 13, 34, 37, 40, 47, 50, 51, 52, 53  
inovação 17, 37  
inovações 12, 26, 32, 47, 50, 59, 64

## J

jurídica 12, 17, 21, 23, 28, 30, 31, 33, 34, 52, 56, 61, 62, 64, 67, 70

jurídico 12, 15, 17, 21, 24, 25, 28, 29, 32, 33, 34, 36, 37, 40, 46, 47, 50, 53, 59, 70

jurídicos 16, 37, 52, 61, 65

justiça 62

## L

legislação 24, 34, 35, 36, 44, 47, 50, 52

## M

materialidades 12, 17, 28, 31, 46, 58, 59, 64

moderna 14, 34, 45

modernização 16

## N

normas 12, 13, 14, 15, 16, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 36, 37, 41, 54, 55, 58, 60, 61, 63

normativo 15, 31, 32, 55, 61

## O

operação 12, 13, 15, 16, 17, 20, 21, 24, 25, 26, 27, 47, 50, 57, 58

operações 11, 13, 16, 17, 19, 20, 21, 22, 25, 26, 28, 38, 41, 42, 43, 44, 47, 48, 49, 51, 53, 56, 57, 59, 60, 61, 62, 63, 64

ordenamento 12, 15, 17, 21, 27, 32, 33, 34, 47, 53, 58, 59, 61, 71

# R

receita 12, 49, 58, 61, 62

receitas 21, 49, 56, 59

# S

segurança 17, 21, 29, 30, 31, 33, 50, 52, 55, 67

serviço 6, 11, 12, 13, 20, 21, 23, 24, 25, 26, 27, 33, 34, 35, 36, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 53, 55, 57, 59, 60, 62, 63

serviços 11, 12, 15, 18, 20, 21, 24, 25, 27, 28, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 48, 49, 50, 51, 53, 54, 57, 58, 61, 62, 63, 65, 66

sistema 6, 11, 12, 14, 15, 16, 17, 21, 23, 29, 36, 49, 58, 66

sociedade 14, 17, 19, 33, 34, 36, 45, 47, 52, 53, 54, 59, 72

streaming 11, 12, 13, 14, 17, 19, 20, 21, 22, 26, 28, 38, 39, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 56, 57, 58, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 67

# T

tecnologias 16, 47, 52, 64, 65

tecnológica 17, 61

tecnológicas 26, 47, 49, 59

texto 15, 17, 21, 31, 32, 34, 35, 41, 43, 44, 45, 48, 51, 55, 61, 62

tributação 11, 12, 13, 14, 15, 16, 18, 21, 24, 26, 28, 29, 32, 34, 35, 36, 39, 42, 43, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 56, 57, 58, 60, 61, 62, 63, 65, 66

tributária 12, 13, 16, 22, 24, 28, 29, 31, 32, 37, 39, 40, 45, 54, 57, 61, 62, 64, 66, 67

tributárias 15, 16, 29, 30, 31, 36, 39, 49, 56

tributário 8, 11, 12, 14, 15, 16, 17, 21, 23, 25, 27, 29, 30, 46, 49, 58, 59, 64, 65, 66, 67

tributáveis 24, 26, 28, 38, 39, 41, 45, 49, 53

tributo 23, 26, 30, 34, 37, 40, 41, 42, 57, 61

tributos 12, 15, 23, 28, 30, 32, 44, 48, 58, 59, 66





**AYA EDITORA**  
**2025**