

A TRIBUTAÇÃO DA ATIVIDADE DE DISTRIBUIÇÃO DE MATERIAL AUDIOVISUAL VIA *STREAMING* PELA *INTERNET*: A CONCEITUAÇÃO DE SERVIÇO COMO REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

TAXATION ANALYSIS OF THE DISTRIBUTION AND ACTIVITY OF AUDIOVISUAL MATERIAL BY STREAMING OVER THE INTERNET: THE CONCEPT OF SERVICE AS ATTRIBUTE RULE OF INCIDENCE

Alexandre Augusto Batista de Lima*

Paulo Alves da Silva Paiva**

Resumo: Debate-se a conceituação de serviço, no âmbito do direito tributário, como fato gerador de diversas categorias de tributos, com cunho bibliográfico e documental. Busca revelar a importância da precisão conceitual e terminológica no estudo do Direito, para evitar interpretações ampliativas da exação tributária e, com isso, infringir direitos fundamentais dos contribuintes. O serviço é uma atividade que enseja uma obrigação de fazer e não um produto, e não incide ISS para fornecimento de acesso a material audiovisual por streaming, via internet, e rechaça-se a incidência de ISS, diante das limitações constitucionais ao poder de tributar e direitos fundamentais dos contribuintes.

Palavras-chave: Tributação. Comércio Eletrônico. *Streaming* de Vídeo.

Abstract: The article discusses the concept of service, under tax law, as generating various categories of taxes. Research has bibliographic and documentary nature. It searches, at first, reveal the importance of conceptual and terminological precision in the study of law, to avoid ampliative interpretations of tax exaction and violate the fundamental rights of taxpayers. Concluded that the service is an activity and not a product, so that it is not speaking incidence of ISS is therefore imperative to reject the double taxation on the same activity, to preserve the constitutional limitations on the power to tax and fundamental rights of taxpayers.

Keywords: *Taxation. E-commerce. Video Streaming.*

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por objetivo evidenciar os contornos jurídicos da utilização do serviço como fato gerador de diversos tributos no ordenamento jurídico brasileiro, no que

* Doutorando em Direito e Políticas Públicas pelo Centro Universitário de Brasília - UniCEUB - (Programa Dinter UNICEUB/UNINOVAFAPI), com bolsa capacitação UNINOVAFAPI, Brasília-DF, Brasil. Mestre em Direito Constitucional e Teoria Política pela Universidade de Fortaleza – UNIFOR-CE. Especialista em Direito Tributário pelo CEUT. Especialista em Direito Civil pela UFPI. Professor do curso de Direito do Centro Universitário UNINOVAFAPI e do ICF. Membro do Grupo de Estudos e Pesquisas em Direito Administrativo e Tributário (GEPDAT). E-mail: alexandreablina@hotmail.com

** Doutorando em Direito pelo Centro Universitário de Brasília – UniCEUB, Brasília-DF, Brasil. Mestre em Direito pela Universidade Católica de Brasília - UCB. Especialista em Teoria Geral e Filosofia do Direito pela PUC/MG e em Direito Público pelo CEUT. Professor do Centro Universitário UNINOVAFAPI. Procurador da Fazenda Nacional. Membro dos Grupos de Estudos de Direito Público (UNINOVAFAPI) e de Direito Constitucional: Direito e Religião (UniCEUB). Email: papaiva@uninovafapi.edu.br

concerne, especificamente, à sua natureza e a distinção conceitual com produtos e com outros núcleos de hipóteses de incidências de outras exações tributárias.

O serviço, no direito brasileiro, pode ser regra matriz de incidência de diversos tributos, como, por exemplo, da Taxa, do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e, ainda, do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Nessa perspectiva, deve-se analisar a teoria constitucional tributária no intuito de identificar um conceito técnico-jurídico para serviço no direito brasileiro.

A problemática reside em discutir, à luz da legislação vigente, do conceito de tributo, da doutrina, da jurisprudência dos tribunais pátrios e das teorias constitucionais, se o serviço pode ser utilizado como fato gerador de ICMS no caso do fornecimento de material audiovisual por meio da *internet*, através de *streaming* ou se tal atividade deve ser objeto da incidência exclusiva do ISS, enquanto realizador da hipótese de incidência deste último tributo ou, ainda, de um outro tributo.

A pesquisa teórica ora desenvolvida é exploratória, de natureza descritiva e explicativa. Utiliza-se de abordagem dialético-interpretativa, como forma de investigar a natureza dos tributos e a conceituação de serviço para o direito nacional e sua implicação na cobrança dos tributos, em especial, do ICMS e ISS, com o intuito de buscar uma orientação para a aplicação da legislação tributária e evitar as negociações coletivas no setor público.

O método de interpretação é sistemático, analisando-se os institutos jurídicos, a jurisprudência e a legislação infraconstitucional, em consonância com o ordenamento jurídico-constitucional. A técnica de pesquisa empregada é bibliográfica e documental, utilizando-se de análise de teorias, doutrina, legislação e jurisprudência dos tribunais, de modo a extrair argumentos hábeis a elucidar, sob o aspecto material, a utilização do serviço enquanto fato gerador de uma determinada gama de tributos no direito brasileiro, com seus respectivos contornos jurídicos.

Assim, o texto em tela desenvolve-se em três eixos fundamentais. No primeiro, faz-se uma abordagem sobre o serviço para o direito tributário, tendo em vista a sua natureza e conceituação no direito pátrio, em cotejo com o posicionamento dos tribunais.

Em seguida, desenvolve-se uma abordagem acerca do serviço como regra matriz de incidência de determinados tributos, como a Taxa e o ISS, realizando uma análise sobre a delimitação normativa de cada hipótese de incidência e aplicação dos referidos tributos.

Analisa-se, também, a controvérsia com o ICMS, de modo a elucidar quais serviços podem levar à incidência do ICMS e quais podem ser regras de incidência de outras modalidades de tributos e, ainda, se, neste contexto, não há, ou, pode haver, uma bitributação ou, pelo menos, uma área cinzenta de incidência múltipla, que implique em invasão de competência de um ente federado na competência de outro e se, no caso do fornecimento de material audiovisual por meio da *internet*, através de *streaming*, há um serviço ou um produto, e qual o tributo deve incidir para a realização deste fato impositivo.

2 FORNECIMENTO DE MATERIAL AUDIOVISUAL POR INTERMÉDIO DA INTERNET (STREAMING)

A questão sobre a natureza da atividade de Fornecimento de material audiovisual por intermédio da Internet, através de *streaming*, é de fulcral importância, pois, caso não se considere como um serviço não sofrerá a incidência da tributação do ISS. Importante assinalar que serviço não é o que consta do anexo da LC 116/2003, mas há necessidade de uma caracterização da atividade como tal.

O Congresso Nacional discute o Projeto de Lei Complementar do Senado Federal nº 366/2013, de autoria do senador Romero Jucá - PMDB/RR, que altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, dispondo sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza; para alterar a lista anexa de serviço relacionada à incidência do ISS, incluindo o seguinte item: "1.03 – Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos, sistemas de informação, entre outros formatos, ou congêneres" e ainda o item "1.10 – Disponibilização de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto em páginas eletrônicas, exceto no caso de jornais, livros e periódicos".

Tais inserções na lista de serviços da LC 116/2003 implicariam na tributação pela via do ISS da disponibilização de vídeos por *internet* por meio de *streaming*. Entretanto, apesar de algumas pessoas se referirem, de maneira equivocada, a tal atividade como "serviço de *streaming*", o fornecimento de material audiovisual por intermédio da internet através de *streaming* de vídeo, não se configura como serviço, pois não se consubstancia numa obrigação de fazer.

Por meio do *streaming* de vídeo, um computador conecta-se com o servidor e este começa a lhe enviar o arquivo de vídeo. O computador receptor– ou outro aparelho compatível, como *Smart-TV*, também faz essa função quando possui uma conexão com a

internet – recebe o arquivo de vídeo e arquiteta um *buffer*, salvando a informação. O *buffer* é preenchido com uma pequena parte do arquivo, conhecido como *stream*, assim, o cliente começa a executar e ver o arquivo em um *player* enquanto, o *download* é continuado. Assim, o arquivo pode ser visualizado enquanto se baixa o arquivo, o que pode acontecer de forma rápida ou não, dependendo da velocidade da rede utilizada pelo usuário. (ALVAREZ, 2010; CARDOSO, 2010)

Ao que se evidencia, o projeto de lei complementar nº 366/2013, sob análise, se mostra em desacordo com a Constituição Federal. Ademais, conforme o Ministro Marco Aurélio Mello, no julgamento do RE 116.121-3-SP, “o imposto conforme a própria nomenclatura revela e, portanto, considerado o figurino constitucional, pressupõe a prestação de serviços e não o contrato de locação”. Ademais, reforça tal entendimento ao asseverar de forma peremptória “em face do texto da Constituição Federal e da legislação complementar de regência, não tenho como assentar a incidência do tributo porque falta o núcleo dessa incidência que são os serviços” (BRASIL, 2000).

No caso em apreço, também se faz aplicável a argumentação supracitada do Ministro do STF, pois o fornecimento de material audiovisual por intermédio da *internet*, através de *streaming*, não passa de uma locação moderna, que dispensa a antiga prática de se ir à locadora para retirar a fita cassete ou DVD e, depois de assisti-los em casa, devolve-los à locadora.

O que agora se tem é a mesma operação, porém, virtualizada por meio de modernos instrumentos computacionais que permitem a disponibilização do material audiovisual na rede de computadores, conferindo maior comodidade à operação, posto que o cliente passa a acessar o conteúdo no conforto do seu lar e na comodidade de escolher e realizar toda a contratação a um toque do controle remoto. Entretanto, essa modernização não modifica a natureza do instituto, que continua sendo uma locação e afasta, dessa forma, a incidência de ISS.

O melhor entendimento acerca da natureza da atividade de fornecimento de material audiovisual por intermédio da *internet*, através de *streaming*, parece ser o de considerá-la uma locação de um bem que fica disposto e disponível ao contratante em servidor de computador e acessível durante determinado período de tempo por meio da rede mundial de computadores. Não se trata de serviço apto a atrair a incidência do ISS.

A natureza jurídica do contrato de locação é distinta da natureza do contrato de prestação de serviços, pois, de acordo com o Código Civil, "na locação de coisas, uma das

partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição" (art. 565). Por outro lado, a prestação de serviço engloba "toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição", desde que não esteja sujeita às leis trabalhistas ou a lei especial (art. 594).

Ao fornecimento de material audiovisual por intermédio da internet, através de *streaming*, deve ser aplicado o mesmo entendimento que foi dado à locação de bens móveis, atraindo, em consequência, os termos da Súmula Vinculante nº 31, que assim dispõe: "É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis".

3 CONCEITO DE SERVIÇO PARA FINS TRIBUTÁRIOS

A legislação tributária nacional não oferece um conceito bem definido de serviço. Desse modo, deve-se perscrutar, inicialmente, sobre o que significa serviço quando se trata de uma exação tributária.

De acordo com Aurélio Buarque de Holanda Ferreira (2004, p. 1.837), serviço é o "ato ou efeito de servir"; ou, ainda, do ponto de vista econômico seria a "atividade econômica de que não resulta produto tangível, em contraste com a produção de mercadorias. Ex: transporte, comunicações, atividades de profissionais liberais, administração pública."

Por sua vez, De Plácido e Silva (2014, p. 1.947) enuncia que serviço é uma palavra derivada do latim *servitium* (condição de escravo) e que exprime "o estado de que é servo, encontrando-se no dever de servir ou de trabalhar para o amo". O mesmo autor, no seu Vocabulário Jurídico, aponta que "a expressão designa hoje o próprio trabalho a ser executado, ou que se executou, definindo a *obra*, o *exercício do ofício*, o *expediente*, o *mister*, a *tarefa*, a *ocupação* ou a *função*". Neste sentido, conclui "constitui *serviço* não somente o *desempenho de atividade* ou de *trabalho intelectual*, como a *execução de trabalho* ou de *obra material*".

A legislação civil trata do serviço como objeto do contrato típico de prestação de serviços. Neste contexto, o serviço é considerado uma "obrigação de fazer, ou seja, a prestação de uma atividade lícita, não vedada pela lei e pelos bons costumes, oriunda da energia humana aproveitada por outrem e que pode ser material (limpeza, jardinagem etc.) ou imaterial" (DINIZ, 2006, p. 516)

Na legislação consumerista, de acordo com o artigo 3º, § 2º, do Código de Defesa do Consumidor (CDC) "serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista" (BRASIL, 1990).

O Código Tributário Nacional determina, no seu artigo 110, que "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, [...] para definir ou limitar competências tributárias" (BRASIL, 1966).

Portanto, de acordo com os tributaristas nacionais, "a definição, o conteúdo, e o alcance dos contratos, conceitos e formas de direito privado que foram utilizados, [...], para definir ou limitar competências tributárias pela Constituição Federal, [...], não podem ser alterados pela legislação tributária" (FABRETTI, 2005, p. 146).

Como assevera Hugo de Brito Machado (2004a, p. 02), "não existem conceitos indiscutivelmente exatos. Todos os conceitos oferecem alguma margem de imprecisão, seja porque são ambíguos, seja porque são vagos". Essa mesma realidade aplica-se ao conceito de serviço no âmbito do direito tributário. Nesse sentido, a doutrina obtempera:

O serviço constitucionalmente previsto compreende um fazer em favor de *outrem* [...]. Pode-se dizer que serviço para fins de incidência do ISS é o comportamento humano consistente em uma obrigação de fazer, economicamente apreciável, desenvolvido em favor de outrem de forma individualizada, sem vínculo de subordinação, contratado na forma do direito privado e não-compreendido na esfera de tributação de outro ente federado que não o Município. (CASSIANO, 2006, p. 11-12)

No mesmo sentido, Aires Barreto (2003, p. 29) aponta que o conceito de serviço "supõe uma relação com outra pessoa a quem se serve. Efetivamente, se é possível dizer-se que se fez um trabalho para si mesmo, não o é afirmar-se que prestou serviço a si próprio." Desse modo, importa assinalar que o serviço "é assim um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros".

Outrossim, não se pode deixar de considerar a supremacia da Constituição, que se impõe como uma garantia do contribuinte. Assim sendo, a exação tributária, inclusive no que tange aos fatos rotulados como serviços, deve guardar respeito ao disposto na Constituição Federal, de modo que a competência tributária para instituir e cobrar o ISS não venha suplantar as diretivas constitucionais (MACHADO, 2004a, p. 03-04).

Ademais, "a lei não pode alterar os conceitos utilizados pela Constituição, pois isto seria uma forma indireta de invadir a ordem normativa hierarquicamente superior." (MACHADO, 2004b, p. 235)

Consoante Heleno Taveira Torres (2011, p. 53), "ao Estado deve impor-se uma ética legislativa coerente com a ordem constitucional e esta, por todos os princípios e garantias consagrados, veda, com firmeza, a surpresa e a retroação em matéria tributária".

É de se questionar, portanto, se a disponibilização de vídeos por *streaming*¹, através da rede mundial de computadores, enseja a incidência tributária do ISS ou de outra categoria tributária existente no direito pátrio.

4 SERVIÇO COMO REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Os serviços integram a regra matriz de incidência de diversos tributos, sendo, portanto, necessário delimitar quais os serviços que podem ser considerados fatos geradores de cada uma dessas exações tributárias.

No tocante a esse aspecto da tributação, leciona Roque Antônio Carrazza:

A Constituição previu vários impostos sobre prestações de serviços; a saber: a) o imposto sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal (ICMS-transporte); b) o imposto sobre a prestação de serviços de comunicação (ICMS-comunicação); e, c) os impostos sobre prestações de serviços de outras naturezas, mais conhecidos como impostos sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Os dois primeiros, a Carta Magna reservou aos Estados-membros; os últimos, aos Municípios (CARRAZA, 2012, p.02)

Assim, é importante delimitar a regra matriz de incidência de alguns tributos que incidem sobre serviços para determinar a efetiva incidência e limites tributários. A par disso, Roque Antônio Carrazza (2012, p. 02) aponta, ainda, que a Constituição Federal desenhou "a regra-matriz (arquétipo ou norma-padrão de incidência) das várias espécies e subespécies tributárias. Assim, embrionariamente, todos os tributos encontram-se estruturados na Constituição."

O art. 114 do Código Tributário Nacional estabelece, por seu turno, que o "fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência". Paulo Barros de Carvalho (2011, p. 342), ao analisar o referido *artigo* aduz que o mesmo expõe "a conjugação das duas entidades: um acontecimento que se dá no campo real-

¹A tecnologia *streaming* é uma forma de transmissão instantânea de dados de áudio e vídeo através de redes. Por meio do serviço, é possível assistir a filmes ou escutar música sem a necessidade de fazer download, o que torna mais rápido o acesso aos conteúdos de forma online (COUTINHO, 2013)

social e um conceito que, seletor de propriedades, enuncia quais sejam as condições necessárias e suficientes para que ele possa efetivamente ocorrer". Daí preferir a expressão hipótese de incidência tributária, tecendo acerbas críticas à expressão fato gerador.

A Constituição Federal de 1988 distribuiu de forma rígida as competências tributárias entre os entes federados, tendo delimitado o âmbito de competência de cada um deles a determinados tributos previamente determinados, conforme ressaltado por Misabel Derzi:

Essa rigidez tem como pedra básica a competência privativa, mola mestra do sistema, o qual repele a bitributação e evita a promiscuidade entre tributos distintos. Conceitos como bitributação, invasão de competência, *bis in idem*, identificação entre espécies tributárias necessárias ao funcionamento harmônico e aplicação das normas constitucionais não se aperfeiçoam por meio das relações comparativas do 'mais ou menos'... ou 'tanto mais...quanto menos' inerentes ao pensamento tipológico. Muito mais ajustam-se às excludentes 'ou ...ou' e as característica irrenunciáveis e rígidas dos conceitos determinados (DERZI, 2006, p. 134).

Desse modo, tendo em vista que o serviço é utilizado como regra matriz de diversas espécies tributárias, faz-se necessário analisar quais serviços atraem a incidência de quais tributos, no sentido de delimitar a competência tributária para instituição da exação e, ainda, para evitar a bitributação e a invasão de competências tributárias.

4.1 Serviço como Regra Matriz de Incidência de Taxa

A Constituição Federal determina no art. 145, II, que os entes federados poderão instituir taxas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

Com relação à taxa, como se vê, o serviço que pode ensejar sua cobrança é o serviço público, ou seja, uma atividade material estatal que possibilite a fruição pelo particular, usuário do serviço público, alguma utilidade.

Além disso, de acordo com a própria dicção constitucional, não é qualquer serviço público que pode ser objeto de taxa, mas tão-somente aquele serviço público que seja específico e divisível, ou seja, "pressupõe atuação administrativa do Estado, diretamente relacionada ao contribuinte, a indicada pelo legislador como fato gerador da obrigação tributária" (PAULSEN, 2012, p. 24).

Nos termos do art. 79 do CTN, os serviços públicos são específicos "quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade

públicas", sendo também considerados divisíveis "quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários" (BRASIL, 1966).

É importante destacar que as taxas não se confundem com os preços públicos. A distinção entre ambos depreende-se do teor da Súmula STF 545, que assim estipula: “Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu”.

Neste sentido, pode-se perceber de modo claro que a disponibilização de vídeos por *streaming*, através da rede mundial de computadores, por empresas privadas, não configurando, por óbvio, serviço público e, apesar de ser fruível de maneira específica, não constitui, de acordo com o ordenamento jurídico pátrio, fato gerador de taxa.

4.2 Serviço como Regra Matriz de Incidência do ISS

De acordo com Aliomar Baleeiro (2000, p. 403), o ISS é uma espécie de "vinho velho em pipa nova", pois, segundo o autor, esse tributo reproduz o antigo Imposto de Indústrias e Profissões. Para o autor, "mudou-se o nome, a coisa ficou a mesma. As vendas permaneceram com a superposição tributária. E as demais incidências sobre indústrias e profissões passaram a denominar-se 'sobre serviços de qualquer natureza'".

A Constituição Federal de 1891 colocou este imposto na competência dos Estados e a Constituição de 1934 estabeleceu que, "decretado e lançado pelo Estado, metade dele fosse arrecadado pelos Municípios. Finalmente, a Constituição de 1946, no propósito de fortalecer financeiramente os municípios, pôs na exclusiva competência destes o imposto" (BALEEIRO, 2000, p. 405).

A Constituição Federal de 1988 determina, no art. 156, III, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 03/93, que compete aos municípios instituir impostos sobre "serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar".

Adverte Jorge Souto Maior Borges (2004, p.17) que a fórmula legislativa do art. 156, III, da Constituição Federal, "encerra duas normas distintas" relativas a competência: "a primeira confere competência aos Municípios para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária dos Estados"; por outro lado,

a segunda, estabelece a "competência da União para, mediante lei complementar, definir tais serviços".

O art. 155, II, da Constituição Federal, refere-se à competência de Estados e do Distrito Federal para instituir impostos sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS). Desse modo, o campo de incidência do ISS abrange todos os serviços, com exclusão daqueles que são tributáveis por meio do ICMS.

Importante assinalar que, na esfera jurídica de aplicação do ISS, a lei complementar exerce relevante papel, pois, de acordo com o art. 156, § 3º, da Constituição Federal, compete à referida espécie normativa: (i) fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; (ii) excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior; e (iii) regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Além disso, a lei complementar poderá elencar serviços que poderão ser fatos geradores do ISS, desde que não compreendidos na competência do imposto estadual, ou seja, do ICMS. Esta norma a que se refere a Constituição Federal é hoje a Lei Complementar nº 116/2003, que elenca em extensa lista as atividades que, por configurarem serviços de qualquer natureza, ensejam a incidência do ISS.

A definição em lei complementar, entretanto, não poderá ampliar nem restringir o campo de incidência deste imposto, sob pena de ferir a autonomia municipal ou os direitos fundamentais do contribuinte. De acordo com Yoshiaki Ichihara (1989, p. 154) "não podem, p. ex., a lei complementar e a lei municipal falar que *leasing* é serviço, porque serviço não é; ou dizer que locação é serviço, quando não é.

A doutrina e a jurisprudência pátrias travam discussão sobre a natureza da lista constante do anexo da Lei Complementar nº 116/2003. Para alguns, trata-se de lista taxativa; enquanto outros a tem como exemplificativa. Há também quem a tenha como uma lista meramente sugestiva.

O princípio da autonomia municipal, decorrente do princípio federativo, e a rígida distribuição constitucional das competências tributárias poderiam levar ao entendimento de que a referida lista não tenha outra conotação senão a de uma mera sugestão, pois outro entendimento levaria à conclusão de que a legislação federal poderia inferir uma restrição à competência tributária municipal.

Entretanto, este não foi o entendimento do STF que, no Recurso Extraordinário nº 116121-SP, declarou a taxatividade da lista exposta pela referida Lei Complementar. Neste

sentido, o ministro Celso de Mello assenta, citando precedentes da Corte, que "a lista de serviços é taxativa (RTJ 89/281). O rol que nela se contém constitui *numerus clausus*, embora admissível a sua interpretação compreensiva (RDA 118/155, Rel. Ministro Thompson Flores)"(BRASIL, 2000)

Desse modo, resta evidente que "cabe à lei complementar definir o arquétipo possível dos principais aspectos dos diversos impostos, o que é feito pelo CTN (para a maior parte dos impostos), pela LC 87/96 (para o ICMS) e pela LC 116/03 (para o ISS)." Além disso, é importante ressaltar que "a validade da legislação ordinária instituidora de tais tributos fica condicionada, não podendo extrapolar o previsto em tais leis complementares"(PAULSEN, 2012, p. 83).

É importante assinalar que a expressão "definidos em lei complementar", prevista no artigo 156, III, da CF/88, não permite que se conceitue como serviço aquilo que de fato não é. No citado julgado do RE 116121-SP, ao tratar do ISS o ministro Marco Aurélio Mello destacou que "há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento" (op. cit., 2000). Neste toar, o STF editou a Súmula Vinculante nº 31, que assim determina: "É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis" (BRASIL, 2010). E assim é, mesmo estando tal atividade elencada no rol da lista de serviços constante da Lei Complementar nº 116/2003, item 3 (BRASIL, 2003).

Com fundamento nesse julgado, a doutrina tem se manifestado no sentido de que muitos dos itens constantes da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 "são de inconstitucionalidade manifesta, por violação a conceituação do que seja serviço de qualquer natureza, utilizada pela Constituição Federal para definição de competência impositiva municipal".

Neste sentido, pode-se exemplificar os casos dos subitens do item 3, que se referem a serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres; do subitem 15.09, em que há referência a arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações; do subitem 25.01, que contempla o fornecimento de caixão, urna ou esquifes, de flores, coroas e outros paramentos, aluguel de capela etc. (MELLO, 2011, p. 28).

O mesmo entendimento é corroborado por Regina Helena Costa (2009, p. 395), que assevera: "a lista de serviços anexa à LC nº 116, de 2003, contempla vários itens que [...] não

constituem serviços, tais como a cessão de direito de uso de marcas [...] (item 3.02) e a locação, [...]. Neste aspecto, a lei em exame é inconstitucional".

Deve-se destacar, como já ressaltado antes, que serviço de qualquer natureza é um conceito que deve ser buscado no direito civil. Neste sentido, o Código Civil, [...] estatui que a prestação de serviço que não esteja sujeita às leis trabalhistas ou à lei especial, reger-se-á por suas normas (art. 593) e que 'toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial pode ser contratada mediante retribuição' (art. 594). "Trata-se, pois, de uma obrigação de fazer" (COSTA, 2009, p. 394).

Por outro lado, no RE nº 547.245, de relatoria do ministro Eros Grau, o STF excluiu da incidência do ISS o *leasing* operacional, que se caracteriza como locação e, portanto, não se sujeita à incidência desse imposto, remanescendo, entretanto, a incidência do ISS nos casos de *leasing* financeiro e de *lease-back* (BRASIL, 2009).

No mesmo sentido decidiu o STJ no REsp nº 221.557/MG, de relatoria do Ministro José Delgado (relator para o acórdão), que o contrato de franquia "é contrato de natureza complexa, afastando-se da caracterização de prestação de serviço", assim, não se considerando como prestação de serviço não invoca a incidência do ISS (BRASIL, 1999).

Nos termos do art. 1º da LC 116/2003, "o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios [...], tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador."

Pode-se perceber que, se o serviço constante da lista da LC 116/2003 é eleito pela legislação municipal para a incidência de ISS, este será impositivo, ainda que a atividade não seja a preponderante do prestador.

Ademais, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 1092206/SP, de relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki (mar/2009), estabeleceu que nas operações mistas, ou seja, aquelas que agregam mercadorias e serviços, caso o serviço esteja listado na LC 116/2003, será ocasião de incidência do ISS.

Além disso, o art. 1º, § 3º, da LC 116/2003, determina que o ISS incide sobre os "serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço".

Alguns serviços são excluídos da incidência do ISS, a começar por aqueles serviços que sofrem a incidência do ICMS, ou seja, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Também escapam à incidência tributária do ISS os serviços atingidos pela regra de imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “a” e §§ 2º e 3º da Constituição Federal, reproduzida no art. 2º e incisos da LC 116/03, que assim dispõe:

Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras (BRASIL, 2003).

Assente-se, ainda, que o princípio da capacidade contributiva impõe que apenas os serviços que apresentem conteúdo econômico possam dar ensejo à incidência do ISS, ficando excluídos os serviços gratuitos. Por outro lado, deve-se considerar que o ISS deve ser recolhido no local da efetiva prestação de serviços, pois nesse local se verifica o fato gerador, consoante entendimento pacificado do STJ no AgRg no Ag 763269 MG de relatoria do ministro João Otávio de Noronha (BRASIL, 2006).

Assim, pode-se perceber que, a disponibilização de vídeos por *streaming*, através da rede mundial de computadores, por empresas privadas, não configura serviço e por esta razão também não pode se consubstanciar em fato gerador do ISS, mesmo que uma lei venha alterar o rol da LC nº 116/2003.

4.3 Serviços que Integram a Regra Matriz de Incidência do ICMS

Além dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, as operações mistas em que o serviço envolvido não esteja arrolado no anexo da LC 116/03 também se sujeitam ao ICMS. Todavia, quando o serviço envolvido numa operação mista estiver arrolado na LC nº 116/2003, fica sujeito à incidência do ISS (PAULSEN, 2012, p. 185).

Sintetizando, caso haja prestação de serviço com fornecimento de mercadoria e o serviço esteja previsto na lista da LC nº 116/2003, sem ressalva que permita a incidência do ICMS, incidirá o ISS sobre o valor do serviço e da mercadoria fornecida. Entretanto, caso

haja prestação de serviço com fornecimento de mercadoria e o serviço esteja previsto na lista da LC nº 116/2003, com a ressalva que permita a cobrança do ICMS, incidirá o ISS apenas sobre o valor do serviço, incidindo o ICMS sobre o valor da mercadoria fornecida.

O artigo 2º, IV, da LC 87/96 determina que o ICMS incida sobre o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios (BRASIL, 1996).

Por sua vez, o art. 1º, caput e § 2º, da LC 116/03, estabelece que o ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da sua lista anexa e que os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias (BRASIL, 2003).

O ICMS destina-se aos Estados e ao Distrito Federal, tendo atraído para estes entes federados, além da circulação de bens, agora também a circulação de alguns serviços, cuja competência geral destina-se aos municípios. O ICMS incide também sobre os serviços de comunicação. Ao contrário do que se possa pensar, "comunicação não significa tão-somente telecomunicações; ou, o conceito de telecomunicações não é suficiente para abranger o que é comunicação, muito pelo contrário" (MIRANDA, 2002, p. 156)

Nas palavras de João Damasceno Borges de Miranda (2002, p. 157), "por comunicação entende-se qualquer forma onerosa de se fazê-la: telecomunicações, Internet, difusão, radiodifusão, televisão, propaganda, *walk-talk*, "megafone", "alto-falantes de ruas", "carros de som" etc.". Na decisão do REsp 323358-PR, 1.ª T., Min. José Delgado, o STJ julgou considerando que a *Internet* remunerada seria passível de incidência do ICMS e não do ISS.

A disponibilização de vídeos por *streaming*, através da rede mundial de computadores, por empresas privadas, não configura serviço de transporte, nem tampouco serviço de comunicação apto a ensejar a incidência do ICMS, não podendo, portanto, tal atividade, ser considerada regra matriz de incidência ICMS.

5 CONCLUSÃO

Conclui-se que a conceituação de serviço no direito tributário brasileiro não é um tema pacífico, ou seja, há várias discussões em torno da caracterização de determinada atividade como serviço. Por outro lado, deve-se pontuar que as limitações constitucionais ao

poder de tributar constituem um importante instrumento de garantia do contribuinte, que não pode ser tributado diversas vezes pela realização de um único fato gerador.

A Lei Complementar 116/2003, em sua lista anexa, elenca os serviços que podem ser tributados pelos municípios a título de ISS. Entretanto, em algumas oportunidades, a imposição tributária estatal acaba por extrapolar os limites estabelecidos na própria Constituição. É necessário que a interpretação da lei respeite os limites previstos na Constituição Federal, pois esta entabula garantias essenciais do cidadão contra o apetite tributário do Estado.

No tocante aos serviços, podem eles ser regra matriz de incidência de tributos como as taxas, quando se trata de serviços públicos específicos e divisíveis; o ICMS, no caso de serviços de transporte intermunicipais e interestaduais e de comunicação; e, ainda, ISS ou ICMS, quando se trata de serviços que envolvem operações mistas. Caso estes serviços não estejam contemplados na lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003, incidirá o ICMS; ou ainda o ISS, caso os serviços não estejam contemplados como fatos geradores de taxa ou de ICMS e constem na lista anexa da LC nº 116/2003.

Todavia, a incidência do ISS implica a existência efetiva de um serviço, o que não ocorre no contrato de locação, conforme pacificado na jurisprudência nacional, através da Súmula Vinculante nº 31, que estipula ser inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza sobre operações de locação de bens móveis.

Assim, o fornecimento de material audiovisual por intermédio da *internet*, através de *streaming*, não atrai a incidência de taxa, por não consubstanciar um serviço público específico e divisível. Por outro lado, esse fato também não se subsume à incidência do ICMS, pois não há, no caso, serviço de transporte ou de comunicação constante na regra matriz de incidência deste tributo. Por outro lado, também não ocorre a incidência do ISS, pois, conforme já assinalado, não se trata de serviço, uma vez somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, constitui fato gerador do imposto citado.

Diante disso, mostra-se evidente que o Projeto de Lei Complementar nº 366/2013, do Senado Federal, revela-se inconstitucional ao inserir no bojo da lista anexa da LC nº 116/2003, elemento que não se consubstancia como serviço e que, portanto, não pode ser regra matriz de incidência do ISS, sob pena de afronta à Constituição Federal e aos direitos mais elementares dos contribuintes.

Por fim, conclui-se que o serviço é uma atividade que enseja uma obrigação de fazer e não um produto, de modo que não cabe falar em incidência de ISS para fornecimento de

acesso a material audiovisual por *streaming*, via *internet*, sendo, portanto, imperioso rechaçar a incidência de tributação sobre do ISS sobre tal objeto, de modo a preservar as limitações constitucionais ao poder de tributar e os direitos fundamentais dos contribuintes.

REFERÊNCIAS

ALVAREZ, Miguel Angel. **O que é Streaming**. Disponível em: <<http://www.criarweb.com/artigos/214.php>>. Acesso em: 22 set. 2017.

BALEEIRO, Aliomar. Atualiz; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15. ed. rev. e atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BARRETO, Aires. **ISS na constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2003.

BORGES, José Souto Maior. “Aspectos fundamentais da competência para instituir o ISS”. In TORRES, Heleno Taveira (organ.). **ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição**. Barueri, São Paulo: Manole, 2004.

BRASIL. Congresso (1966). Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade públicas; III — divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 01 nov. 2015.

BRASIL. Congresso. Lei Ordinária nº 8.078, de 09 de novembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. **Código de Defesa do Consumidor**. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 12 set. 1990. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8078.htm>. Acesso em: 25 out. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 221577. Relator: Ministro JOSÉ DELGADO. Brasília, DF, 23 de janeiro de 1999. **Diário da Justiça - Dj**. Brasília, 03 abr. 2000. p. 117-117. Disponível em: <[removed]inteiro_teor('/SCON/servlet/BuscaAcordaos?action=mostrar&num_registro=199900589670&dt_publicacao=03/04/2000')>. Acesso em: 01 nov. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 116.121-3. Relator: Octávio Gallotti. Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO. Brasília, DF, 11 de janeiro de 2000. **Diário da Justiça - Dj**. Brasília: Dj, 25 maio 2001. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(116121.NUME.+OU+116121.ACMS.\)&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/oc5hcs8](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(116121.NUME.+OU+116121.ACMS.)&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/oc5hcs8)>. Acesso em: 01 nov. 2015.

BRASIL. Constituição (2003). **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Lei Complementar Nº 116, de 31 de julho de 2003. Brasília, DF. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm> Acesso em: 02 nov. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental nº 763269. Relator: Ministro João Otávio de Noronha. Brasília, DF, 17 de janeiro de 2006. **Diário da Justiça** - Dj. Brasília: Dj, 12 set. 2006. p. 309-309. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/36831/agravo-regimental-no-agravo-de-instrumento-agrg-no-ag-763269-mg-2006-0072533-2>>. Acesso em: 01 nov. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 547245. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, DF, 02 de janeiro de 2009. **Dje**. Brasília, 05 mar. 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=547245&classe=RE>>. Acesso em: 01 nov. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 31. Brasília, DF, 04 de janeiro de 2010. **Diário Oficial da União - DOU**. Brasília: Diário Oficial da União, 17 fev. 2010. p. 1-1. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=31.NUME.E.S.FLSV.&base=baseSumulasVinculantes>>. Acesso em: 01 nov. 2015.

CARDOSO, Felipe Cesar. Conceitos de rede virtual privada para streaming seguro de vídeo. **Universidade São Francisco**, 2010. Disponível em: <<http://lyceumonline.usf.edu.br/salavirtual/documentos/1891.pdf>> Acesso em 22 set. 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. Sua não-incidência em serviços correlatos à comunicação. In: **IX Congresso Nacional de Estudos Tributários–sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira**. 2012. Disponível em <[http://www.ibet.com.br/download/Artigo\(2\).pdf](http://www.ibet.com.br/download/Artigo(2).pdf)> Acesso em 07 nov. 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CASSIANO, Andrei. **Da não-incidência do ISS sobre a atividade de franquia (franchising)**. jun. 2006. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21138-21139-1-PB.pdf>> Acesso em 03 nov. 2015.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

COUTINHO, Mariana. **Saiba mais sobre streaming, a tecnologia que se popularizou na web 2.0**. 2013. Techtudo. Disponível em: <<http://www.techtudo.com.br/artigos/noticia/2013/05/conheca-o-streaming-tecnologia-que-se-popularizou-na-web.html>>. Acesso em: 04 nov. 2015.

DINIZ, Maria Helena. **Código Civil anotado**. 12. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Código tributário nacional comentado**. 6. ed. rev. e atual. com a LC nº 118/05. São Paulo: Atlas, 2005.

FERREIRA, Aurélio Buarque De Holanda. **Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa**. Curitiba: Positivo, 2004.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário na nova constituição**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1989

MACHADO, Hugo de Brito. **O conceito de serviço e algumas modalidades listadas no anexo da LC 116/2003**. jun. 2004a. Disponível em: <https://www.faneesp.edu.br/site/documentos/conceito_servicos_modalidades_listadas.pdf> Acesso em: 15 out. 2015.

_____. **Comentários ao código tributário nacional**. Volume II. São Paulo: Atlas, 2004b.

MELLO, Gabriel Nunes. **ISS: aspectos polêmicos da lei complementar N° 116/2003**. Brasília: IDP/EDB, 2011. 54f.- Monografia (Especialização). Instituto Brasiliense de Direito Público. Disponível em <<http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/handle/123456789/1727>> Acesso em 07 nov. 2015.

MIRANDA, João Damasceno Borges de. A REGRA-MATRIZ DO ICMS E SUA INCIDÊNCIA SOBRE OS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 10, n. 46, p.153-158, set. 2002.

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

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Priscila Pereira Vasques Gomes. 31. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

TORRES, Heleno Taveira. Temporalidade e segurança jurídica–irretroatividade e anterioridade tributárias. **Revista da PGFN**, p. 45-62. 2011. Disponível em: <<http://www3.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-i/heleno.pdf>> Acesso em 05 nov. 2015.

RECEBIDO EM: 19/06/2018.

APROVADO EM: 29/06/2018.