

Coordenador: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-chefe: Roberto Ferraz

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

35



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

A Tributação da Disponibilização de Sons e Imagens pela Internet e o PLC n. 386/2012

Taxation of Online Streaming of Sound and Images

Felipe Jim Omori

Mestrando em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – FDUSP. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – Ibet. Formado pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Advogado em São Paulo (SP). E-mail: fomori@klalaw.com.br.

Resumo

Buscamos no presente trabalho analisar os principais aspectos relativos à tributação das atividades de disponibilização de sons e imagens pela internet, o chamado *streaming*. A discussão hoje se torna mais relevante em razão do Projeto de Lei Complementar n. 386, de 2012 (atual PL n. 366/2013), que pretende incluir na lista anexa de serviços da Lei Complementar n. 116/2003, almejando a tributação pelo Imposto sobre Serviços (ISS), das atividades de “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos”.

Independentemente da aprovação ou não de tal Projeto, é relevante a verificação da legitimidade de tal tributação, visto que as atividades realizadas pela internet, dado seu crescente volume e relevância econômica, serão alvo constante de iniciativas da mesma natureza.

Palavras-chave: internet, *streaming*, ICMS, ISS, Projeto de Lei Complementar, serviço, comunicação.

Abstract

The present work seeks to analyze the main aspects related to the taxation of the streaming activities. Such discussion is nowadays more relevant in light of the bill of law n. 386/2012 (currently bill of law n. 366/2013), which intends to change the list of taxable services of Complementary Law n. 116/2003, seeking to tax by the Tax on Service the following activity: “to provide, without permanent assignment, audio, video, images or text contents through the internet, with exception of books, journals and periodicals”.

Regardless the approval of the bill, it is important to verify the legitimacy of such taxation considering the constant growth of internet activities, which are likely to be subject to others initiatives like this.

Keywords: internet, streaming, ICMS/VAT, ISS/Tax on Services, bill of law, service, communication.

I. Introdução

A evolução tecnológica é um fato inegável em nossa sociedade. As atividades virtuais, desde a navegação na internet até o desenvolvimento do comércio, tiveram uma vertiginosa ascensão.

Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), em 2013, quase metade da população brasileira (49,4%) teve acesso à internet¹.

A importância do mundo virtual é indiscutível e, com o seu crescimento, surgem também questionamentos (já não tão recentes) acerca da adequação deste novo mundo aos conceitos jurídicos existentes e os seus reflexos em diversos campos do Direito, tais como no Direito Tributário².

Vale dizer, a inovação tecnológica constantemente traz desafios e discussões ao Direito, na verificação da aplicação ou não das normas jurídicas a estas novidades, não sendo diferente no caso da internet e das infinitas inovações tornadas possíveis por ela.

Hoje temos serviços virtuais, vendas de “mercadorias” virtuais, comunicação totalmente baseada na infraestrutura da internet, armazenamento de dados em nuvem, e tantas outras situações que muitas vezes colocam em dúvida a aplicabilidade das normas jurídicas existentes a elas.

Nesse sentido, a análise da tributação sobre tais atividades – como não poderia ser diferente no Brasil – é tema de grande discussão, vez que podem representar grande fonte de receitas fiscais para os Entes Federados, dada a sua grande expansão e o volume de valores movimentados por elas.

Não por outro motivo tramita hoje em nosso Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar n. 386, de 2012 (PL), de autoria do Sr. Senador Romero Jucá. Tal projeto, depois de já ter sido aprovado pelo Senado Federal e remetido à Câmara dos Deputados (tramitando como Projeto de Lei n. 366/2013), agora aguarda nova análise pelo Senado (como substitutivo da Câmara dos Deputados ao Projeto de Lei do Senado n. 15, de 2015) das emendas feitas ao texto original.

Tal Projeto de Lei pretende alterar a Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, em especial no que toca aos seus critérios material e quantitativo da regra matriz de incidência do Imposto sobre Serviços (ISS), na tentativa de diminuir ou eliminar a chamada “guerra fiscal” entre os Municípios³.

¹ Pesquisa disponível em <http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv93373.pdf>, acesso em 21 de novembro de 2015.

² E também em outros diversos campos do Direito, como, por exemplo, no Direito Civil em relação às novas formas ou modalidades de contratos feitos pela internet, e também em relação ao campo das responsabilidades civis; também no Direito Consumerista, acerca dos direitos e garantias de consumidores de produtos virtuais; no Direito Penal, em relação a crimes cibernéticos ou cometidos com o auxílio ou por meio da internet, dentre outros.

³ A ementa da redação final do substitutivo da Câmara dos Deputados que aguarda análise pelo Senado está assim redigida:

“Substitutivo da Câmara dos Deputados ao Projeto de Lei Complementar nº 366-B de 2013, do Senado Federal (PLS 386/2012 na Casa de origem), que altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza; a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa); e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidas, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências.”

Além disso, no que interessa ao presente estudo, o referido projeto também recebeu emendas que buscam incluir no rol da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003, o “serviço” de “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (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)”⁴.

Em razão desta pretensão⁵, tal projeto tem sido constantemente associado à empresa Netflix⁶, que tem como atividade, justamente, a disponibilização *on line* de filmes, séries e outras obras audiovisuais. Esta atividade, contudo, não é exclusiva do Netflix e, muito pelo contrário, é de massiva utilização pelos usuários de internet, sendo comumente conhecida como *streaming*.

Este ramo de atividade tem sido bem explorado, também, por empresas que disponibilizam conteúdo de áudio pela internet, como a Apple e o Spotify.

Como explica Paulo de Barros Carvalho⁷, o *streaming* pode ser feito na forma de transmissão simples de áudio ou vídeo a ser escolhido pelo usuário (*webcasting*), ou na transmissão inalterável de um conteúdo programado de rádio ou televisão (*simulcasting*).

Um novo desafio, assim, coloca-se potencialmente ao Direito Tributário, qual seja, o da análise acerca da constitucionalidade de tal disposição, se efetivamente convertido tal Projeto em Lei.

A discussão acerca da tributação destas atividades, porém, não é nova e nem decorre exclusivamente deste projeto de lei, mas o intuito de encerrar o debate por meio da alteração legislativa reacende as discussões e pode contrariar algumas das conclusões da doutrina e da jurisprudência sobre o tema, de forma que, mais do que nunca, a análise do tema merece atenção.

Com efeito, muito já se discutiu sobre a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) ou do Imposto sobre Serviços (ISS) sobre as atividades virtuais ou sobre atividades a elas relacionadas⁸, mas o referi-

⁴ A ser incluído como item 1.09 na redação final do substitutivo da Câmara dos Deputados n. 366/2013, disponível em http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?sessio-nid=ABD1DA062CC08D405F923F5183C4448B.proposicoesWeb2?codteor=1388445&filena-me=Tramitacao-PLP+366/2013, acesso em 21 de novembro de 2015.

⁵ Que já existia na redação final do PL n. 386/2012 encaminhada pelo Senado à Câmara, mas nos seguintes termos: “1.10 – Disponibilização de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto em páginas eletrônicas, exceto no caso de jornais, livros e periódicos.” Disponível em <http://legis.senado.leg.br/mateweb/arquivos/mate-pdf/179306.pdf>, acesso em 21 de novembro de 2015.

⁶ A justificativa do projeto, inclusive, menciona as atividades exercidas pelo Netflix e iTunes Store, conforme se verifica em <http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=116056&tp=1>.

⁷ *Derivação e positivação no direito tributário*, Livro II. São Paulo: Noeses, 2013, pp. 114/115.

⁸ Como, por exemplo, a tributação dos provedores de internet que, depois de grandes discussões judiciais foi merecedora, inclusive, de Súmula pelo Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 334: “O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet.”

Destacamos, sobre este tema, a discordância acerca da conclusão alcançada pelo STJ, pois que entendemos que os serviços de provedores de internet efetivamente constituem serviços de comunicação tributáveis pelo ICMS. Filiamo-nos ao entendimento de ANGEIROS, Luciana. “Tributação dos provedores de acesso à internet”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Internet: o direito na era virtual*. Rio de Janeiro: Forense, 2001; e que será mais bem analisado adiante.

do Projeto de Lei indica uma tendência legislativa ao entendimento sobre a incidência do ISS sobre a chamada atividade de *streaming*, o que merece análise mais profunda e detida.

Muito embora não tenhamos a pretensão de esgotar o tema neste trabalho, entendemos que algumas colocações merecem destaque, contribuindo com o debate sobre o assunto.

II. Conceitos e Premissas

Tratando-se de inovação tecnológica, fenômeno inédito ou não, deve-se sempre verificar se, juridicamente, há norma que, de alguma forma, a comporte na previsão da hipótese de incidência. Com efeito, muitas inovações tecnológicas não representam em si efetivamente um fato inédito no mundo, mas podem representar um meio ou método inovador ou facilitador de se praticar uma atividade já existente.

Assim o é, por exemplo, com o comércio eletrônico de mercadorias (no chamado comércio eletrônico direto⁹), em que a internet representa nada mais do que um facilitador e impulsionador da venda de mercadorias que ocorrerá no mundo físico, com as consequências tributárias aplicáveis a tal operação, isto é, atraindo a incidência do ICMS-mercadorias sobre tal atividade¹⁰.

É preciso, assim, estabelecer algumas principais premissas conceituais que importam à análise da tributação sobre a disponibilização de sons e imagens pela internet, especialmente no tocante às hipóteses de incidência do ICMS e ISS.

II.1. Hipótese de incidência do ISS

Uma primeira premissa a ser estabelecida na análise aqui pretendida diz respeito à hipótese de incidência do ISS. Tributo já tão explorado pela doutrina, mas que permanece em constantes discussões administrativas e judiciais, talvez dada à multiplicidade de Municípios existentes no Brasil. Importante, portanto, estabelecermos algumas premissas com relação a este imposto, para fins de nosso estudo.

Com efeito, a Constituição Federal, em seu artigo 156, inciso III, atribuiu aos Municípios a competência para instituir imposto sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em Lei Complementar”. Excetuados, portanto, os “serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação” (inciso II do artigo 155), aos Municípios cabe a tributação sobre os demais serviços. A definição, portanto, sobre o que se considera um serviço tributável é crucial para fins de incidência de tal imposto.

⁹ Sobre a classificação das modalidades do comércio eletrônico veja-se CEZAROTI, Guilherme. “Breves considerações a respeito da incidência do ICMS nas operações realizadas via internet”. In: SCHOUBERT, Luís Eduardo (org.). *Internet: o direito na era virtual*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, pp. 155/173.

¹⁰ Sobre o tema, também em grande destaque atual, veja-se o histórico de fatos e disposições normativas que culminaram na Emenda Constitucional n. 87, de 16 de abril de 2015, que teve origem, justamente, no comércio eletrônico de mercadorias e a necessidade de ajuste sistemático na distribuição de competência tributária entre os Estados.

Aires Barreto¹¹ nos ensina que o serviço tributável é aquele juridicamente definido por uma leitura sistemática da Constituição Federal, e nunca o serviço em seu conceito econômico. O conceito econômico de serviço – assim como em qualquer outro caso – é imprestável para fins jurídicos, sendo preciso identificar sempre o conceito que o próprio sistema jurídico atribui a ele.

Nesse sentido, o autor esclarece que o conceito jurídico de serviço é “a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial”¹².

É preciso sempre verificar, portanto, se atividade que se pretende tributar representa (i) um esforço humano; um “fazer”, portanto; (ii) tenha conteúdo econômico e evidencie riqueza; (iii) seja praticado sob regime de direito privado; e (iv) almeje um proveito em favor de outrem.

Não se considera um serviço, para fins de incidência do ISS, assim, um serviço prestado a si mesmo, visto que tal atividade não possuiria cunho econômico e, portanto, não evidenciaria capacidade econômica¹³, excluindo-se, pelo mesmo fundamento, serviços filantrópicos, graciosamente prestados ou desinteressados.

Além disso, também se excluem serviços prestados sob o regime de direito público, seja também pela ausência de capacidade contributiva, seja pela imunidade recíproca a eles aplicável (por força do artigo 150, inciso III, da Constituição Federal).

Paulo de Barros Carvalho¹⁴ também nesse sentido esclarece que a prestação de serviço é atividade irreflexiva e necessariamente bilateral, de forma que, para haver a incidência do imposto, é preciso que haja duas pessoas, uma na condição de prestador e outra na condição de tomador, no negócio jurídico.

Também ressalta o festejado autor a necessidade de haver remuneração pelo serviço, de forma a evidenciar o conteúdo econômico da atividade, atendendo ao Princípio da Capacidade Contributiva.

Deve-se, portanto, haver uma prestação onerosa de um serviço¹⁵ para que se verifique o ISS. O imposto não incide sobre o resultado em si do serviço, sendo, aliás, irrelevante o recebimento do preço por ele devido¹⁶. O ISS incide sobre o fazer¹⁷.

Como explica Aires Barreto¹⁸, citando o mestre Geraldo Ataliba, o ISS possui, em sua origem, parte da natureza do Imposto sobre Produtos Industrializados

¹¹ *ISS na Constituição e na lei*. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 239/246.

¹² *Ibidem*, p. 240.

¹³ Regina Helena Costa (*Princípio da capacidade contributiva*, 4ª edição, atualizada, revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2012), bem ensina que referido princípio revela-se como próprio pressuposto ou fundamento de validade do tributo, “ao condicionar a atividade de eleição, pelo legislador, dos fatos que ensejarão o nascimento da obrigação tributária. Representa sensível restrição à discricção legislativa, na medida em que não autoriza, como pressuposto de impostos a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza”.

¹⁴ *Derivação e positivação no direito tributário*. *Op. cit.*, p. 315.

¹⁵ BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 341.

¹⁶ *ISS na Constituição e na lei*. *Op. cit.*, p. 246.

¹⁷ MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – aspectos teóricos e práticos (atualizada com a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003)*, 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 35/43.

¹⁸ *Ibidem*, p. 341.

(IPI), sendo que neste a ênfase está na operação com o produto industrializado, enquanto que no primeiro a ênfase está no fazer. A materialidade eleita pela Constituição é o próprio ato material ou prestação concreta do serviço¹⁹, sempre do serviço-fim prestado pelo agente e nunca sobre os serviços-meio necessários para a sua consecução. Tais serviços-meio constituem atividades realizadas pelo próprio prestador, em benefício próprio, para possibilitar a prestação do serviço-fim²⁰.

Há, portanto, um conceito constitucional acerca do serviço tributável para fins de ISS, como sendo a prestação onerosa de um fazer em favor de outrem, sob regime de direito privado e sem relação trabalhista²¹.

É importante notar que, por mais que seja dado à Lei Complementar estabelecer normas gerais de direito tributário e definições quanto ao fato gerador de impostos (artigo 146, inciso III, da Constituição), ela deverá sempre respeitar os contornos já constitucionalmente estabelecidos acerca do conceito de serviço, sendo limitadíssimo o seu campo de atuação²². Como prelecionam conjuntamente os mestres Geraldo Ataliba e Aires Barreto, “é unânime a afirmação no sentido de que a Constituição é rígida e a previsão, no seu corpo, de leis complementares não implica admissão de possibilidade de alteração constitucional por via de Lei Complementar”²³.

Ainda acerca dos limites constitucionais quanto à instituição do ISS, é importante se atentar para a expressão “definidos em Lei Complementar” constante do inciso III do artigo 156 da Constituição.

Com efeito, há a peculiaridade quanto à competência tributária dos Municípios, em razão da limitação de seu exercício e da definição do critério material do ISS. A Lei Complementar, assim, tem a função de elencar os serviços passíveis de tributação pelo ISS, pela especificação e delimitação do que se considera serviço de qualquer natureza²⁴.

Tal função é hoje cumprida pela conhecida Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, que trouxe a lista anexa dos serviços passíveis de tributação pelo ISS, e que justamente pretende ser alterada pelo Projeto de Lei Complementar n. 386/2012 (n. 366/2013).

A despeito do entendimento de respeitável parte da doutrina²⁵, no sentido de que tal listagem não seria exaustiva e que a Lei Complementar não poderia limitar os serviços passíveis de tributação pelos Municípios, entendemos que tal

¹⁹ GIARDINO, Cleber. “ISS – competência municipal”. *Revista de Direito Tributário* n. 32. São Paulo: RT, 1985, p. 219.

²⁰ BARRETO, Aires Fernandino. “ISS – intributabilidade das atividades-meio: imperativo constitucional”. In: BARRETO, Aires Fernandino (coord.). *Direito tributário contemporâneo, estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011.

²¹ JUSTEN FILHO, Marçal. *O imposto sobre serviços da Constituição*. São Paulo: RT, 1985, p. 177.

²² BARRETO, Paulo Ayres. “Ampliação das hipóteses de retenção do ISS na fonte. Limites normativos”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, 16º volume. São Paulo: Dialética, 2012, p. 268.

²³ “ISS – locação e ‘leasing’”. *Revista de Direito Tributário* n. 51. São Paulo: RT, 1990, p. 56.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 777.

²⁵ A exemplo, MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – aspectos teóricos e práticos*. *Op. cit.*, pp. 50/53 e BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na lei*. *Op. cit.*, pp. 103/117.

lei, como em diversos outros casos previstos pela Constituição, atua como Lei Nacional²⁶.

Contra os argumentos de que a listagem de serviços por Lei Complementar afrontaria o Princípio Federativo e a autonomia dos Municípios, é preciso verificar que o seu papel é justamente o oposto.

De fato, o Princípio Federativo, embora tenha em sua composição a autonomia dos Entes Federados, não comporta a autonomia total e irrestrita de tais Entes. É a própria estrutura federativa que limita a autonomia dos Entes, na busca pelo ideal de uniformidade, diversidade e harmonia, de forma que a sua autonomia total colocaria em risco toda a estrutura da Federação²⁷.

Os Entes Federados são autônomos, até o limite estabelecido pelo Texto Constitucional. No ISS, aliás, a exigência da listagem de serviços não é o primeiro exemplo de limitação da autonomia dos Municípios, visto que há outras situações em que a própria Constituição atribuiu à Lei Complementar a função de delimitar a competência destes Entes, como ocorre, por exemplo, na limitação de alíquotas mínima e máxima do imposto e também na exoneração das exportações²⁸.

Humberto Ávila é categórico ao afirmar que “os Municípios não têm competência ilimitada para cobrar o imposto sobre serviços. Sua competência, ademais delimitada, está condicionada ao atendimento dos fins que garantem a uniformidade e a unidade federativas.”²⁹.

A Lei Complementar atuante como Lei Nacional, assim, estabelece os contornos para a tributação do ISS pelos Municípios que, como Entes Federados, embora autônomos, não o são totalmente. A legislação nacional auxilia na delimitação do critério material do ISS, ao estabelecer quais as atividades encontram-se sob a competência dos Municípios (devendo sempre observar, contudo, o conceito de serviço constitucionalmente previsto)³⁰.

Conformamo-nos, portanto, com o entendimento atualmente prevalente do Superior Tribunal de Justiça³¹, no sentido de que a lista anexa de serviços é taxativa e vincula os Municípios na instituição do ISS, sendo admissível, contudo, a leitura extensiva de seus itens, a fim de enquadrar os serviços de acordo com a sua efetiva natureza e não apenas com base em nomenclaturas³².

A leitura extensiva, no entanto, deve se limitar ao enquadramento da real natureza do serviço de acordo com a denominação dada pela Lei Complementar ou para enquadrar os serviços chamados congêneres (a partir da análise da natureza e do núcleo de cada grupo de serviços).

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. Op. cit., pp. 318/321.

²⁷ ÁVILA, Humberto. “Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. Exportação de serviços. Lei Complementar nº 116/2003. Isenção: requisitos e alcances. Conceitos de ‘desenvolvimento’ de serviço e ‘verificação’ de seu resultado”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 134. São Paulo: Dialética, 2006, p. 102.

²⁸ *Ibidem*, pp. 102/103.

²⁹ *Idem*.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. Op. cit., p. 320.

³¹ E também do Supremo Tribunal Federal com base em legislação anterior (vide RE n. 361.829 ED, Relatora Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em 2.3.2010).

³² Vide REsp n. 1.111.234/PR, Relatora Min. Eliana Calmon, Primeira Seção, julgado em 23.9.2009, *DJe* de 8.10.2009.

Sem previsão na Lei Complementar, isto é certo à luz da atual jurisprudência pátria e também da própria Constituição Federal, não pode haver tributação pelo ISS, da mesma forma que se a previsão em tal Lei Complementar não representar um serviço no conceito constitucional verificado acima, também não poderá haver incidência do imposto municipal.

II.2. Hipótese de incidência do ICMS-comunicação

Como se sabe, a Constituição Federal hoje vigente atribuiu aos Estados a competência tributária para exigir imposto sobre a circulação de mercadorias, além de atribuir-lhes também a competência para tributação de serviços intermunicipais e interestaduais de transporte e, ao que nos interessa neste trabalho, sobre serviços de comunicação.

Importante notar que, seguindo-se o Princípio da Capacidade Contributiva, a competência atribuída aos Estados não é para a tributação da comunicação em si, mas sobre a prestação onerosa de serviço desta natureza.

Roque Antonio Carrazza³³, em magistral obra sobre o ICMS, bem ressalta que a prestação onerosa de serviços de comunicação não se verifica na simples disponibilização dos meios materiais para sua realização (serviços-meio) e nem na realização de atividades a ela conexas, ainda que a potencializem. O serviço oneroso de comunicação, assim, é a realização de esforço pessoal (obrigação de fazer³⁴), que efetiva a troca de informações entre um emissor e um receptor identificados, mediante uma contraprestação econômica.

Com efeito, o autor ressalta que, conquanto a comunicação esteja sob a competência tributária dos Estados, o fato imponível assim previsto pela Constituição é a sua prestação onerosa, juridicamente consubstanciado em um serviço, assim entendido como o negócio jurídico firmado entre particulares, não decorrente de relação trabalhista e sob regime de direito privado.

Veja-se que, sendo os serviços de comunicação, em verdade, serviços como quaisquer outros, devem eles observar o conceito de tal instituto previsto em nossa Constituição e analisado no tópico anterior atinente ao ISS. Com efeito, a diferença entre os serviços de comunicação e transporte para os demais serviços é exclusivamente a competência ativa que foi atribuída aos Estados, já que, a rigor, a Constituição bem os inseriu nesta competência como “*prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação*” (artigo 155, II).

Há expressa previsão constitucional, portanto, à tributação da prestação de serviços de comunicação e assim devem eles ser analisados, i.e., como serviços.

De fato, o mero ato de se comunicar não poderia ter sido eleito como fato imponível do ICMS-comunicação, vez que não evidencia capacidade contributiva. A sua exploração de forma onerosa, porém, é atividade que evidencia sinal de riqueza perfeitamente tributável.

³³ ICMS, 16ª edição, revista e ampliada, até a EC 67/2011, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2012, pp. 223/229.

³⁴ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – teoria e prática*, 11ª edição. São Paulo: Dialética, 2009, p. 138.

O ato de se comunicar com seus próprios meios consiste em um autosserviço, despido de riqueza tributável e, portanto, está fora do campo de incidência do ICMS-comunicação³⁵ e de qualquer tributo que incida sobre serviços. A prestação do serviço se configura com a colocação à disposição dos usuários dos meios necessários para que a comunicação ocorra – transmissão e recepção de mensagens – e a sua exploração econômica³⁶.

O serviço pode ser prestado tanto ao emissor, quanto ao receptor da mensagem, visto que nas duas hipóteses haverá uma exploração econômica dos meios comunicacionais, em favor de um terceiro.

Tal exploração, por óbvio, deve ser efetiva e nunca potencial, já que, para que haja a incidência do imposto, é preciso que se verifique a ocorrência material do serviço³⁷.

Importa, também, verificar o conceito de comunicação, enquanto objeto da prestação do serviço tributável pelo ICMS. Embora não seja ela em si tributável, apenas quando houver a sua exploração econômica por meio de um serviço é que estará autorizada a incidência do ICMS-comunicação.

Paulo de Barros Carvalho³⁸, analisando o conteúdo semântico do vocábulo “comunicação” ensina que para que esta ocorra, deve haver a transmissão subjetivamente desejada por um emissor de uma mensagem por um canal que o ligue a um receptor que subjetivamente deseje recebê-la, os quais possuam, ao menos em parte, repertório linguístico necessário para decodificar tal mensagem.

Esta, portanto, é a comunicação em si considerada. O serviço de comunicação restará evidenciado quando uma das partes da relação comunicacional tratar um terceiro, ou cobrar para que a transmissão da mensagem ocorra. Nesse sentido, entendemos que o prestador de serviço não necessariamente precise ser um terceiro da relação comunicacional.

Com efeito, embora uma pessoa que transmita uma mensagem própria a rigor não preste serviço (a não ser um autosserviço), acaso seja ela contratada para emitir sua mensagem, e possua os meios para fazer a transmissão, estará ela prestando serviço ao receptor da mensagem, serviço este de comunicação. E isto porque, verificadas as notas típicas da comunicação, também neste cenário ela ocorrerá, com a exploração econômica por alguém dos meios pelos quais ela ocorre, em favor de outrem.

José Eduardo Soares de Melo³⁹, nesse sentido, esclarece que o significado jurídico de “comunicação” implica haver duas (ou mais) pessoas, nas qualidades de prestador e tomador (usuário) do serviço. Entende o respeitável autor, portanto, que não há exigência de que haja um terceiro da relação comunicacional para que seja configurada a prestação do serviço de comunicação.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. Op. cit., p. 107.

³⁶ *Ibidem*, p. 106.

³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. “20 anos da tributação dos serviços de comunicação pelos Estados, o incompreendido perfil constitucional do ICMS-comunicação – questões conexas”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário – homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 387.

³⁸ *Derivação e positivação no direito tributário*. Op. cit., pp. 102/105.

³⁹ *ICMS – teoria e prática*. Op. cit., p. 139.

Entende também o mesmo autor⁴⁰ que a relação comunicacional pode se verificar independentemente de o emissor e o receptor manterem diálogo, já que, neste caso, haveria uma nova relação de comunicação (a da resposta). Tal entendimento caminha na linha dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho esposto acima, para quem há comunicação no momento da recepção voluntária pelo destinatário da mensagem, cuja interpretação se dê ainda que de forma parcial.

Não é pacífico, porém, tal entendimento, tendo afirmado, por exemplo, Sacha Calmon Navarro Coêlho⁴¹ que a comunicação sim envolve o diálogo entre pessoas, de forma a colocá-las uma diante da outra, mesmo que se encontrem distanciadas no tempo e no espaço.

Em raciocínio similar, Roque Antonio Carrazza⁴² também entende que a comunicação (prestada na forma de serviço) que enseja a incidência do ICMS-comunicação necessariamente exige a interação entre o emissor e o receptor, de forma bilateral.

Tal entendimento – de difícil desconstituição – baseia-se na análise sistemática da Constituição Federal, mormente de seus artigos 21, XI e XII, “a”, 22, IV, e 48, XII.

Referidos artigos tratam da competência da União para explorar serviços de telecomunicação e radiodifusão⁴³; da competência do mesmo Ente para legislar sobre tais temas⁴⁴, e da competência do Congresso Nacional para o mesmo fim⁴⁵.

Entendendo o respeitável professor que, ao sempre diferenciar telecomunicação de radiodifusão, o legislador constituinte teria implicitamente conceituado que a comunicação (gênero da qual a telecomunicação ocorre) teria como nota típica a determinação dos sujeitos envolvidos e a possibilidade de sua interação, enquanto que na radiodifusão o receptor da mensagem não é determinado e não há possibilidade de que ele interaja com o emissor⁴⁶.

Ousamos discordar, contudo, da conclusão alcançada pelo professor, já que, o fato de a Constituição diferenciar telecomunicação de radiodifusão não exclui

⁴⁰ *Ibidem*, p. 140.

⁴¹ “Tributação na internet”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Pesquisas tributárias – nova série* n. 7. São Paulo: RT, 2001, p. 114.

⁴² *ICMS. Op. cit.*, pp. 230/232.

⁴³ “Art. 21. Compete à União:

(...)

XI – explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações, nos termos da lei, que disporá sobre a organização dos serviços, a criação de um órgão regulador e outros aspectos institucionais;

XII – explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão:

a) os serviços de radiodifusão sonora, e de sons e imagens. (...)”

⁴⁴ “Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

(...)

IV – águas, energia, informática, telecomunicações e radiodifusão; (...)”

⁴⁵ “Art. 48. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre:

(...)

XII – telecomunicações e radiodifusão; (...)”

⁴⁶ O Autor esclarece que “difundir” é propagar a mensagem para um número indeterminado ou indeterminável de pessoas.

a possibilidade que esta última seja considerada uma espécie do gênero comunicação.

De fato, identificar que a radiodifusão possui como característica a propagação indiscriminada de mensagens não implica necessariamente a conclusão de que para que a telecomunicação se concretize haja necessariamente a interação entre os sujeitos.

Vale dizer, a telecomunicação, nos termos do artigo 60, parágrafo 1º, da Lei n. 9.472/1997 (Lei Geral das Telecomunicações), “é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza”, do que se verifica que a telecomunicação se substancia com a mera transmissão da mensagem (tal como ocorre na comunicação), não havendo necessidade de que haja interação entre os partícipes.

Complementando tal raciocínio, o Decreto n. 52.795, de 31 de outubro de 1963, que aprova o regulamento da radiodifusão, conceitua tal atividade como sendo “serviço de telecomunicações que permite a transmissão de sons (radiodifusão sonora) ou a transmissão de sons e imagens (televisão), destinada a ser direta e livremente recebida pelo público” (artigo 5º, item 22), de sorte que a radiodifusão é subespécie de telecomunicação, diferenciada pela forma livre de recepção da transmissão.

Vê-se, portanto, que a nota típica da radiodifusão não é a (im)possibilidade de interação entre emissor e receptor, mas sim a sua forma de recepção (incondicionada) pelo destinatário, ao contrário da telecomunicação, na qual pode haver condicionamento para recepção da mensagem. Em ambos os casos se verifica, porém, comunicação, no momento em que a mensagem é recebida.

Para encerrar o presente tópico, verificamos, assim, que apenas pode haver incidência do ICMS-comunicação, quando houver prestação onerosa de serviço de comunicação, assim verificada na exploração econômica, pelo prestador, dos meios necessários para que um emissor (não necessariamente diferente do prestador) envie uma mensagem por tais meios que seja voluntariamente recebida e compreendida por um destinatário (ainda que parcialmente).

III. *Streaming* e o PL n. 366/2013

Já é atividade bem difundida no mundo e no Brasil a transmissão, por intermédio de páginas virtuais, de sinais de obras musicais e audiovisuais. Tal atividade, como visto acima, é chamada de *streaming*, podendo ser realizada na forma de transmissão simples de músicas e obras audiovisuais a serem escolhidas pelo consumidor, chamada de *webcasting*, ou a transmissão inalterável de um programa de rádio ou televisão, chamada *simulcasting*⁴⁷. Não há *download* ou armazenamento de tais sinais nos aparelhos dos usuários. A visualização repetitiva, portanto, dependerá de haver uma rede de internet ativa, que possibilite o reenvio dos sinais para o usuário.

Via de regra, os direitos autorais e fonográficos não pertencem à empresa de *streaming*, mas esta possui a licença ou autorização para explorar tais direitos.

⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. Op. cit., pp. 114/115.

Como se sabe, as obras audiovisuais e composições musicais são obras intelectuais cujos direitos autorais são protegidos pela Lei n. 9.610, de 19 de fevereiro de 1998. Os direitos patrimoniais referentes a tais obras podem ser livremente cedidos ou licenciados para uso e exploração comercial por terceiros, o que inclui a sua reprodução parcial ou integral, até a sua “inclusão em base de dados, o armazenamento em computador, a microfilmagem e as demais formas de arquivamento do gênero” (artigo 29, inciso IX), ou quaisquer “outras modalidades de utilização existentes ou que venham a ser inventadas” (artigo 20, inciso X).

As empresas que fornecem conteúdo de sons e imagens pela internet, assim, devem possuir a licença ou autorização dos autores de tais obras, para explorá-las economicamente, por meio de sua reprodução aos seus usuários.

O Projeto de Lei Complementar n. 386, de 2012 (PL), que atualmente tramita no Senado Federal como substitutivo da Câmara dos Deputados ao Projeto de Lei do Senado n. 15, de 2015, como já mencionado, pretende alterar diversos pontos da Lei Complementar n. 116/2003, em especial para incluir diversas atividades no rol da lista de serviços anexa a tal Lei, dentre as quais o “serviço” de “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (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)”⁴⁸.

Entende, portanto, o legislador complementar que a atividade de disponibilização de conteúdo de sons e imagens representaria um serviço, passível de tributação pelo ISS.

Cabe-nos, portanto, a análise acerca da legitimidade de tal pretensão, já validada pela Câmara dos Deputados e parcialmente (redação similar) pelo Senado Federal em primeira votação, já que, como mostra a experiência brasileira acerca da tributação de atividades pelo ISS, é comum que o legislador pretenda alcançar por tal imposto situações que, à luz da Constituição Federal, não representam verdadeiros serviços.

Tal foi o que ocorreu, por exemplo, com a tentativa de tributação pelo ISS sobre a locação de bens móveis, e o que ocorre, por exemplo com licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador de forma padronizada, como veremos adiante.

Um primeiro comentário à redação do Projeto de Lei, e que salta aos olhos, é a previsão de respeito à imunidade de livros, jornais e periódicos. Duas interpretações são possíveis: a primeira, de que tal redação se mostra inconsistente, já que o item proposto pretende tributar a “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet”, em nada se relacionando com livros, jornais e periódicos, mas apenas com relação às atividades virtuais. Não haveria motivo, portanto, para a previsão quanto à imunidade constitucional, já que a materialidade ali prevista seria de todo desvinculada com

⁴⁸ A ser incluído como item 1.09 na redação final do substitutivo da Câmara dos Deputados n. 366/2013, disponível em http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=ABD1DA062CC08D405F923F5183C4448B.proposicoesWeb2?codteor=1388445&filenome=Tramitacao-PLP+366/2013, acesso em 21 de novembro de 2015.

os livros, jornais e periódicos, além de ser desnecessária, já que a Lei Complementar, de forma alguma, poderia sobrepor a previsão constitucional.

A segunda interpretação possível é a de que o legislador complementar estaria, de forma indireta, reconhecendo uma ampla extensão à imunidade de livros, jornais e periódicos, reconhecendo que a divulgação de informações típicas destes meios, por página eletrônica, merece o mesmo tratamento imunizante do que os livros, jornais e periódicos físicos.

Pretende, portanto, o legislador complementar reconhecer que os livros virtuais, páginas virtuais de jornais e páginas virtuais de periódicos, que divulgam conteúdos de imagens e textos (e eventualmente também de vídeo e som), equiparam-se aos livros, jornais e periódicos físicos e em papel.

Entre uma interpretação que conclua pela inutilidade e inconsistência da redação do dispositivo e outra que se conforme aos princípios mais fundamentais de nossa Constituição, entendemos mais apropriada a segunda, sendo certo, porém, que tal tema mereceria análise mais aprofundada, que extrapola o escopo deste trabalho.

O segundo ponto curioso da redação do Projeto de Lei diz respeito à observação de que a tributação pretendida não alcança 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”.

Ocorre que tal atividade de Serviço de Acesso Condicionado (televisão por assinatura), nos termos da Lei n. 12.485/2011, consiste em um “serviço de telecomunicações de interesse coletivo prestado no regime privado, cuja recepção é condicionada à contratação remunerada por assinantes e destinado à distribuição de conteúdos audiovisuais na forma de pacotes, de canais nas modalidades avulsa de programação e avulsa de conteúdo programado e de canais de distribuição obrigatória, por meio de tecnologias, processos, meios eletrônicos e protocolos de comunicação quaisquer” (artigo 2º, inciso XXIII). Em nada se relaciona, portanto, com a atividade de disponibilização de conteúdo de som e imagem pela internet, já que, neste caso, não há canais ou pacotes e nem canais de distribuição obrigatória.

O Parecer da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados⁴⁹ sobre esta adição menciona apenas que ela foi feita de forma a “esclarecer a manutenção da incidência do ICMS sobre a disponibilização de conteúdo na forma de Serviço de Acesso Condicionado (SeAC)”, mas de forma, a nosso ver, desnecessária, já que, como visto, tratam-se de atividades diversas.

Feitas estas primeiras considerações sobre a redação do Projeto de Lei em questão, resta analisar a sua legitimidade da pretensão de tributar pelo ISS as atividades de *streaming*.

IV. A Tributação Aplicável à Atividade de Disponibilização de Conteúdo de Som e Imagem pela Internet

Cabe ao intérprete analisar os diversos textos normativos e extrair deles enunciados prescritivos aplicáveis ao caso concreto, sempre tendo em vista os

⁴⁹ Disponível em http://www2.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1386244&filename=Avulso+-PLP+366/2013, acesso em 24 de novembro de 2015.

princípios estabelecidos pela Constituição Federal. Assim como na construção dos conceitos de serviço e comunicação feita acima, a interpretação do Direito deve sempre se ater aos termos positivados no ordenamento, não podendo ser influenciado, por exemplo, por argumentos econômicos e extrajurídicos.

Ademais, no que toca especificamente à interpretação da legislação tributária, é importante ter em mente os ditames do artigo 110 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “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”.

O legislador, portanto, deve sempre observar os conceitos e definições de institutos de direito privado utilizados pela Constituição na delimitação da competência do Ente tributante. Esta, portanto, é uma primeira diretriz da análise da tributação sobre as atividades de disponibilização de sons e imagens pela internet.

Uma segunda diretriz se relaciona com a análise da natureza jurídica da atividade em si. Já mencionamos acima que a evolução tecnológica torna possível diversas atividades há pouco tempo impensáveis e impossíveis de serem realizadas.

A internet em si é um avanço tecnológico relativamente recente, sendo que as diversas atividades que foram tornadas possíveis por ela ainda merecem análise cuidadosa e técnica, para fins de enquadramento nos institutos jurídicos existentes.

É preciso sempre analisar qual o negócio jurídico pretendido pelas partes, para se adequar a aplicação das normas tributárias sobre tal atividade, observando-se sempre a materialidade eleita pela Constituição como signo tributável.

Estas, portanto, serão as linhas gerais de nossa análise.

IV.1. Disponibilização de imagens e sons como um serviço de comunicação

Para que haja a incidência do ICMS-comunicação, como delineado nos tópicos acima, é preciso que haja prestação onerosa de serviço de comunicação, assim entendida como a exploração econômica dos meios necessários para que uma mensagem seja voluntariamente enviada por uma pessoa e voluntariamente recebida e interpretada, ainda que parcialmente, por outra. Sem tais condições, impossível a tributação pelo imposto estadual.

De fato, a comunicação ocorre das mais diversas maneiras, entre duas ou mais pessoas, de forma sonora, gestual, gráfica etc. Juridicamente, contudo, apenas um aspecto da comunicação é relevante para fins de tributação, qual seja a exploração econômica de meios que a possibilitem. Ocorrendo comunicação sem que sejam necessários meios explorados economicamente, não haverá tributação.

No caso das empresas que exploram a atividade de disponibilização de conteúdo de som e imagem, no entanto, não verificamos a existência de serviço de comunicação.

Em primeiro lugar porque tais empresas, embora possuam a titularidade dos direitos de exploração de tais obras e possuam (de forma própria ou subcontratada) os meios de armazenamento de tal conteúdo, não possuem os canais de comunicação necessários para que sua mensagem alcance o usuário.

Com efeito, a existência de uma página virtual com todo o conteúdo de áudio e vídeo não realiza, por si só, uma comunicação.

Os meios para que a comunicação ocorra, em verdade, são proporcionados pela empresa concessionária detentora dos meios físicos de acesso à internet, quais sejam a empresa de telefonia, televisão a cabo, ou outros meios, como, por exemplo, via satélite ou rádio⁵⁰.

Não é a página virtual em si capaz de efetuar a comunicação e nem ela é o meio necessário para que isso ocorra. O titular da página virtual necessita de conexão com a internet e meios físicos para que sua mensagem alcance seus usuários, já que sem eles, sua mensagem (conteúdo) nunca será acessada pelos destinatários.

Em verdade o titular da página virtual paga um determinado valor ao provedor de acesso à internet ou outra entidade semelhante, para poder criar o seu *site* e mantê-lo no servidor do provedor⁵¹. É o provedor de internet que possibilita a conexão com a internet e a efetiva comunicação em conjunto com os demais meios físicos de conexão.

A comunicação pela internet é, na verdade, fato complexo, que envolve diversas atividades que possibilitam tal conexão. A internet em si é o nome genérico dado ao conjunto de redes e meios de transmissão que possibilitam a comunicação entre computadores, organizada em espinhas dorsais (*backbones*), compostas das estruturas de rede capazes de manipular grandes volumes de informação e que são exploradas por entidades públicas e privadas⁵².

Conectadas a tais *backbones* estão os provedores de acesso à internet, que possibilitam a codificação e decodificação dos sinais, possibilitando a comunicação entre o computador e a internet⁵³. Há, portanto, nesta relação, uma exploração de um serviço de comunicação.

Neste caso, porém, o provedor de acesso e a empresa de telecomunicação possuem os meios necessários para realizar a comunicação (os provedores possuem os computadores por onde todos os dados trafegam, e as empresas de telecomunicação possuem as redes e meios físicos de conexão – fibras óticas, linhas telefônicas, cabos etc.), e cobram pela sua utilização.

De fato, as páginas virtuais realizam comunicação, sem dúvida, mas não prestam serviço oneroso de comunicação, por não possuírem os meios físicos e nem os explorar economicamente.

A cobrança de uma mensalidade ou determinado valor para acesso ao conteúdo das páginas virtuais que possuem as obras musicais ou virtuais não diz respeito a uma contraprestação por um serviço de comunicação, mas sim, como

⁵⁰ ANGEIROS, Luciana. “Tributação dos provedores de acesso à internet”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Internet: o direito na era virtual*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 240; e BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; e ANDRADE, Alberto Guimarães. “Provedor de internet e o ICMS”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 112. São Paulo: Dialética, 2005, p. 105.

⁵¹ OLIVEIRA, Celso Marcelo de. *Manual avançado do imposto sobre serviços, teoria geral do imposto sobre serviços*. São Paulo: Lex, 2006, p. 330.

⁵² OLIVEIRA, Celso Marcelo de. *Manual avançado do imposto sobre serviços, teoria geral do imposto sobre serviços*. *Op. cit.*, pp. 329/331.

⁵³ ANGEIROS, Luciana. “Tributação dos provedores de acesso à internet”. *Op. cit.*, p. 240.

visto acima, a remuneração da exploração econômica dos direitos autorais (cedidos ou licenciados à empresa de *streaming* pelos autores das obras)⁵⁴.

Paulo de Barros Carvalho⁵⁵, ao analisar a tributação das atividades de *streaming* também conclui pela impossibilidade de incidência do ICMS-comunicação sobre elas, verificando não haver serviço de comunicação pelo proprietário do *site*. Em sua análise, porém, entende o jurista que tal serviço não se verifica em razão da titularidade conjunta da mensagem (conteúdo) e do meio transmissor (canal), configurando mero ato comunicacional.

Ou seja, a empresa de *streaming* estaria enviando mensagens próprias em seu próprio nome e não de terceiros, o que descaracterizaria o serviço de comunicação.

Quanto à conclusão alcançada pelo ilustre professor não discordamos. No entanto, ousamos complementar a fundamentação utilizada para se alcançar tal conclusão, visto que, como mencionado acima, a página virtual em si não é o meio transmissor (canal) das mensagens.

Com efeito, a empresa que explora tal atividade possui os meios de armazenamento e também os meios de transmitir o conteúdo sempre que requisitados pelo usuário, mas a transmissão em si não ocorre pelos meios detidos pela empresa. O canal transmissor, assim, é o provedor de internet e a rede física de conexão.

Ademais, o simples fato de emissor da mensagem e canal de transmissão se confundirem na mesma pessoa, em si, não descaracteriza o serviço de comunicação, se tal pessoa explorar economicamente e cobrar pelo uso de seu canal de transmissão. A titularidade da mensagem é irrelevante para fins da incidência do ICMS-comunicação, que, como visto acima, incidirá sobre a exploração dos meios que possibilitem a comunicação entre duas pessoas.

As empresas que disponibilizam conteúdo de sons e imagem via internet podem ser comparadas às empresas programadoras de conteúdo de televisão por assinatura, já que, igualmente àquelas, não possuem os meios próprios para transmitir o conteúdo, embora tenham a titularidade de exploração de tal material.

Para estas situações o Superior Tribunal de Justiça já decidiu que “não incide ICMS sobre a prestação de serviços de produção de programas de televisão a cabo e de comerciais, quando a própria empresa não transmite os sinais de TV, porquanto não se enquadra a sua atividade como fato gerador do tributo previsto no artigo 2º inciso III, da Lei Complementar nº 87/96”⁵⁶.

Inexistindo conexão de internet, ou provedor de acesso à internet, estes explorados por terceiros, as páginas virtuais em questão apenas se mostram como local de armazenamento de conteúdo, pois não possuem os meios próprios para fazer sua mensagem alcançar o usuário.

Não verificamos, assim, a incidência do ICMS-comunicação sobre tais atividades.

⁵⁴ JARDIM NETO, José Gomes. “Os produtos digitais vendidos na internet e o ICMS”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Internet: o direito na era virtual*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 10.

⁵⁵ *Derivação e posituação no direito tributário*. *Op. cit.*, pp. 114/117.

⁵⁶ REsp n. 799.927/MG, Relator Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 11.3.2008, *Dje* de 30.4.2008.

IV.2. Disponibilização de imagens e sons como um serviço de qualquer natureza – legitimidade do PL n. 386/2012

Afastada a possibilidade de incidência do ICMS-comunicação sobre a atividade de disponibilização de sons e imagens pela internet, verificamos não haver inconstitucionalidade do PL n. 386/2012 por tentativa de invasão da competência tributária dos Estados, visto que tais atividades não se enquadram no campo de competência destes Entes.

Não obstante, ainda é preciso verificar se há ilegitimidade do referido PL por extrapolar a competência tributária atribuída aos Municípios – ainda que isso não signifique invasão da competência tributária estadual.

Com efeito, já vimos acima que o Princípio Federativo, embora busque a autonomia dos Entes Federados, também busca a sua convivência harmônica e a observância dos limites impostos pela própria Constituição à atividade de cada Ente.

Geraldo Ataliba, em uma análise evolutiva histórica, já concluiu que “a rigidez do sistema brasileiro não foi intencional, mas resultou da preocupação do constituinte em assegurar a autonomia das entidades federadas e municípios, assim como garantir clima de harmonia, estreme de conflitos, o que o conduziu a cuidados superlativos, na disciplina quase exaustiva de toda atividade tributária”⁵⁷.

Desta feita, ainda que a pretensão legislativa em questão não invada necessariamente a competência tributária dos demais Entes Federados, a violação dos limites de competência dos Municípios representaria igualmente uma afronta ao Princípio Federativo, visto que seria atribuir fonte de receita não prevista pela Constituição a tais Entes, desequilibrando a autonomia e harmonia pretendida pelo legislador originário.

Analisando a materialidade do ISS linhas acima, concluiu-se que para que tal imposto incida é preciso que se verifique (i) prestação onerosa de um fazer em favor de outrem, sob regime de direito privado e sem relação trabalhista⁵⁸, e (ii) previsão em Lei Complementar.

Este último requisito é o que se está tentando atender com a proposta de alteração da lista de serviços anexa à LC n. 116/2003. Deve-se verificar, noutro giro, se o primeiro requisito também restará atendido.

Como visto acima a atividade de disponibilização de sons e imagens pela internet enquadra-se em uma modalidade de exploração de direitos autorais cedidos ou licenciados às empresas detentoras das páginas virtuais onde tal conteúdo é inserido, tecnicamente denominando-se distribuição⁵⁹. Direitos autorais, nos termos da já citada Lei n. 9.610/1998 são considerados bens móveis, passíveis de transferência patrimonial ou possessória como qualquer outro bem tangível.

⁵⁷ *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, pp. 32/39.

Embora tais considerações não tenham sido feitas sob a égide da atual Constituição, entendemos serem elas totalmente aplicáveis à atualidade, haja vista ter a Constituição de 1988 igualmente adotado a estrutura de extensa e detalhada disciplina do Sistema Tributário.

⁵⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. *O imposto sobre serviços da Constituição*. *Op. cit.*, p. 177.

⁵⁹ Artigo 29, VI, da Lei n. 9.610/1998.

Tanto assim, que a mesma lei conceitua distribuição de obras como: “a colocação à disposição do público do original ou cópia de obras literárias, artísticas ou científicas, interpretações ou execuções fixadas e fonogramas, mediante a venda, locação ou qualquer outra forma de transferência de propriedade ou posse”.

Distribuir uma obra audiovisual ou musical representa, portanto, a cessão de direitos inerentes ao seu uso ou propriedade. O autor da obra, ao ceder ou licenciar sua exploração a terceiro o está autorizando, em verdade, a vendê-la, locá-la ou transmitir sua propriedade ou posse por qualquer forma.

No caso da disponibilização de sons e imagens pela internet há, portanto, a cessão do direito de uso e gozo destas obras, de forma não definitiva (como consta da redação do PL).

Há, nesta atividade, a cessão ou licença de uso temporário das obras, ainda que de forma limitada, tornando tal atividade, portanto, uma locação de coisa móvel, assim conceituada pelo Código Civil de 2002: “Art. 565. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a *ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.*” (Destaque nosso)

Especificamente com relação ao Netflix, empresa mencionada pela justificativa do PL n. 386/2012 e que tem sido constantemente associada pela mídia ao referido projeto, os termos de uso⁶⁰ de sua página virtual estabelecem que: “6.b. O serviço Netflix e todo conteúdo visualizado por intermédio do serviço Netflix destina-se exclusivamente ao uso pessoal e não comercial. Durante sua assinatura Netflix, a Netflix lhe concede uma licença limitada, não exclusiva e não transferível de acesso ao serviço Netflix para assistir a filmes e séries de TV somente por intermédio do serviço de transmissão *online* e para esta finalidade. Com exceção à licença limitada descrita acima, nenhum outro direito, titularidade ou participação lhe é concedido. Você concorda em não utilizar o serviço para exibições públicas.”

Em outro exemplo, a empresa Spotify, conhecida por sua atividade de *streaming* de músicas, também prevê em seus termos de uso⁶¹ que sua atividade consiste em uma “licença limitada, não exclusiva e revogável para fazer uso do Serviço Spotify, e uma licença limitada, não exclusiva e revogável para fazer uso pessoal, não comercial e de entretenimento do Conteúdo”⁶².

Há, portanto, o direito de uso das obras audiovisuais e cinematográficas contidas nos referidos *sites*, por tempo limitado a depender da assinatura dos serviços e de forma limitada, apenas para uso pessoal, privado e não comercial.

Uma primeira aproximação quanto à natureza de tal atividade, portanto, é a de entendê-la como sendo locação de bem móvel e, neste caso, inalcançável pelo ISS, como já pacificado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, e cristalizado pela Súmula Vinculante n. 31: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.”

⁶⁰ <https://www.netflix.com/termsfuse>, acesso em 30 de novembro de 2015.

⁶¹ <https://www.spotify.com/br/legal/>, acesso em 8 de dezembro de 2015.

⁶² O uso do termo “serviço” neste caso claramente não se refere a um serviço na acepção jurídico-tributária do termo.

Uma segunda análise possível é a de que, ainda que não se considere como locação de coisa móvel em si, a atividade envolve uma cessão de direitos de uso, já que a empresa de *streaming* autoriza o uso das obras pelo usuário, isto é, cede-lhe o direito de utilização, mas mantém a propriedade ou as licenças originais sobre as obras (no caso em que seria um sublicenciamento, portanto).

Ainda que não se possa caracterizar a atividade como locação em si, analogicamente seria inegável que o negócio jurídico subjacente ao *streaming* possui a mesma essência da locação. Nesse sentido, cessão de direitos de uso, assim como ocorre na locação, por não se mostrar como uma obrigação de fazer, mas sim de dar, também estaria fora do alcance do ISS.

Assim entende o professor Paulo de Barros Carvalho⁶³, novamente sobre o tema da tributação do *streaming*, para quem “as cessões de direito de uso não podem ser alvo desse tributo [ISS], pois não são como já insistentemente salientado, prestações de serviço”. Ressalta o jurista que a celebração de contrato de cessão de uso de um bem móvel (direitos autorais e obras audiovisuais, musicais etc.), mediante remuneração, não implicam em *facere*.

De fato, as empresas que exploram as atividades de *streaming* ou qualquer outro meio de disponibilização não se obrigam a fazer algo em favor do usuário, mas apenas de colocar à sua disposição as obras audiovisuais e musicais, assim como ocorreria se a locação ocorrida fosse de fitas físicas de vídeos ou músicas.

Aliás, muito comumente sequer há a responsabilidade de o *site* colocar à disposição do usuário um determinado conteúdo, ou assegurar-lhe o acesso a uma obra específica, podendo alterar o seu catálogo de conteúdo e condicioná-lo, por exemplo, à sua localização geográfica, como ocorre no Netflix⁶⁴.

E mesmo nos casos em que há obrigatoriedade de disponibilização de um conteúdo específico, como quando há a aquisição de licença para visualização de uma obra ou música específica, ainda assim prepondera em tal atividade a obrigação de dar, ou seja, de colocar à disposição do usuário o conteúdo, cedendo-lhe o direito de uso sobre ele.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça em 2014 analisou o Agravo em Recurso Especial n. 487.317/RS, no qual se discutia a incidência do ISS sobre a cessão temporária de direitos autorais de fonogramas. Neste caso, o Superior Tribunal de Justiça negou provimento ao recurso que pretendia rever a decisão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul que afastou a incidência do ISS sobre tal atividade, visto que ela não se configura prestação de serviço e não exige um esforço do cedente de tais direitos. Embora o STJ tenha negado provimento ao recurso com base na impossibilidade de se reexaminar o conjunto fático-probatório dos autos (conhecida Súmula STJ n. 7), ao fazê-lo ele reconheceu como correta a conclusão do Tribunal de Justiça gaúcho, que concluiu que, se a atividade da empresa é a de cessão temporária de direitos autorais, não há incidência do ISS.

Muito embora naquele caso os fonogramas não fossem disponibilizados via internet, a essência da atividade sob análise (cessão de direitos) permite a aplica-

⁶³ *Derivação e positivação no direito tributário. Op. cit.*, p. 118.

⁶⁴ <https://www.netflix.com/termsfuse>, item 6.c.

ção destas conclusões ao caso presente. Conforme mencionado acima, a análise da tributação de uma determinada atividade deve levar em consideração a sua natureza jurídica e não a forma na qual ela é desempenhada. Assim, uma cessão temporária de direitos realizada pela internet, deve receber o mesmo tratamento jurídico de uma cessão temporária de direitos efetuada por meios tradicionais (mídia física, por exemplo), sem auxílio da internet. A internet, neste caso, representa apenas um facilitador ou um novo meio de se desenvolver a mesma atividade.

Também acerca da tributação de cessão de direitos, o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça tiveram a oportunidade de analisar o tema nos casos relativos aos programas de computador⁶⁵. A análise feita pelos Tribunais Superiores nestes casos, porém, não levou em consideração a natureza da cessão de direitos propriamente dita, mas sim da atividade subjacente ou precedente a ela.

Com efeito, a jurisprudência dos Tribunais Superiores construiu o que hoje se chamam de *software de prateleira* e *software por encomenda*, atribuindo a cada um deles uma tributação diferente, muito embora não haja, na legislação, qualquer disposição que estabeleça este tipo de classificação.

Assim, em diversas vezes se entendeu que o licenciamento ou cessão de direitos de programas desenvolvidos de forma personalizada (*software por encomenda*) representam um serviço, tributável pelo ISS, enquanto que, se os programas forem elaborados de forma padronizada e vendidos de forma impessoal (*software de prateleira*), tal licenciamento de direitos seria descaracterizado, havendo, em verdade, uma venda de mercadorias.

Assim, é importante observar que, seguindo as premissas adotadas pela jurisprudência dos Tribunais Superiores para fins de cessão de direitos sobre *software*, também é possível concluir pela não tributação da atividade de *streaming*.

No caso presente, estamos falando de obras audiovisuais, musicais etc., que, assim como os *softwares*, são protegidas por direitos autorais e, na execução das atividades das empresas de *streaming*, são objeto de licenciamento aos usuários.

Não há qualquer criação de forma personalizada em favor de um usuário específico, mas sim a criação da obra, com o objetivo justamente de que ela seja reproduzida o maior número de vezes possível. Não há um fazer inerente à cessão de direito de uso neste caso, e nem há uma personalização em favor do usuário, o que afastaria, por este aspecto, a incidência do ISS.

Com relação ao ICMS-mercadorias, vimos que as obras audiovisuais e musicais podem ser vendidas, locadas ou transferidas, nos termos da legislação hoje vigente (Lei n. 9.610/1998, artigo 5º, inciso IV). No entanto, no *streaming* não apenas não há bem tangível neste caso (o que descaracteriza tais obras como mercadorias⁶⁶), como também não há transferência definitiva de sua titularidade,

⁶⁵ Vide, a exemplo, REsp n. 633.405/RS, Relator Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 24.11.2004, *DJ* de 13.12.2004, p. 241; e RE n. 199.464, Relator Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, julgado em 2.3.1999, *DJ* de 30.4.1999, p. 23.

⁶⁶ Nesse sentido, importante ressaltar que o ICMS-mercadorias, a nosso ver, apenas pode incidir quando há circulação jurídica de mercadorias, assim entendida como a transferência de titularidade de bens móveis tangíveis (corpóreos) destinados ao comércio. Nesse sentido veja-se,

mas apenas a concessão de seu uso temporário (caracterizando uma locação, como mencionado acima), afastando, portanto, também a incidência de ICMS-mercadorias.

De todo modo, como mencionado acima, embora este exercício seja útil para demonstrar que, mesmo à luz da jurisprudência atual, a cessão de direitos na atividade de *streaming* não deve representar serviço e nem venda de mercadorias, é importante ter em mente que cada tipo de atividade deve ser analisada de acordo com suas peculiaridades, não se podendo equiparar em tudo a cessão de direitos autorais sobre obras audiovisuais ou musicais aos programas de computador, que possuem inclusive disciplina legislativa própria, não se tratando, portanto, de situações equivalentes a receber um mesmo tratamento jurídico.

Não podemos fugir da conclusão, portanto, de que o PL n. 386/2012 e os subsequentes Projetos de Lei pretendem incluir no rol da lista de serviços da Lei Complementar n. 116/2003, em verdade, uma atividade que não representa um serviço em si, por não envolver uma obrigação de fazer em favor de outrem, mas sim uma cessão de direitos mais próxima do conceito de obrigação de dar, porém sem envolver transferência de titularidade, encontrando-se na mesma área de intributabilidade que a locação de bens móveis e a ela se assemelhando ou equiparando.

V. Conclusões

Verificamos nos tópicos aqui desenvolvidos, embora sem pretensão de esgotamento do tema, mas na busca por contribuir com o debate doutrinário, que a Constituição Federal estabeleceu rigorosamente as materialidades que podem ser alcançadas pela tributação.

Ela estabeleceu, assim, um conceito de serviços tributáveis pelos Municípios, como sendo a atividade de prestação onerosa de um fazer em favor de outrem, sob regime de direito privado e sem relação trabalhista, bem como delimitou tal competência para aqueles serviços definidos em Lei Complementar, conformando o Princípio Federativo.

Também em razão de tal conceituação constitucional, verificamos que, embora deva a Lei Complementar listar os serviços tributáveis pelos Municípios, ela não pode, de forma alguma, alterar a essência do que se entende por serviço.

Igualmente também se verificou que a competência dos Estados para tributar pelo ICMS-comunicação está adstrita às prestações onerosas de serviço de comunicação, que não se confunde com o ato de se comunicar em si.

Para que haja incidência deste imposto, é preciso que haja a exploração econômica dos meios necessários para que uma mensagem seja voluntariamente enviada por uma pessoa e voluntariamente recebida e interpretada, ainda que parcialmente, por outra, consubstanciando uma obrigação também de fazer.

O transmissor da mensagem (remetente) pode ou não se confundir com o prestador do serviço de comunicação, mas o critério relevante para que haja inci-

dência do ICMS-comunicação é a efetiva exploração econômica dos meios que possibilitem que a comunicação ocorra e um fazer em favor de um terceiro.

Tendo tais premissas em mente, analisamos a pretensão legislativa do Projeto de Lei Complementar n. 386/2012, hoje denominado de substitutivo da Câmara dos Deputados ao Projeto de Lei do Senado n. 15, de 2015, em sua nova tramitação pelo Senado, e também já denominado como Projeto de Lei Complementar n. 366/2013, quando tramitando pela Câmara dos Deputados.

Verificamos, nesse contexto, que a pretensão de inserir a atividade de “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet” não se mostra juridicamente legítima, mas apenas motivada pela pretensão de aumento de capacidade arrecadatória.

Com efeito, verificamos que tal atividade não envolve prestação onerosa de serviços de comunicação, visto que as páginas virtuais que detêm a licença de distribuição de tal conteúdo não possuem os meios físicos para possibilitar a ocorrência da comunicação e, a rigor, elas não se obrigam a fazer algo em favor do usuário, senão a dar-lhe algo (acesso e direito de uso).

Tais meios são explorados economicamente pelos provedores de acesso à internet e pelas empresas concessionárias de telecomunicação, estas sim, contribuintes do ICMS-comunicação.

As empresas que realizam atividade de *streaming*, assim, são emissores de mensagens, e realizam ato comunicacional, mas não prestam serviço de comunicação tributável pelo ICMS.

Por fim, e mais importante, verificamos que tal atividade também não representa uma obrigação de fazer por parte da página virtual em favor do usuário, mas sim uma obrigação de dar ou disponibilizar um determinado conteúdo.

Mais especificamente, exploram tais empresas direitos autorais sobre as obras musicais, audiovisuais etc., distribuindo tal conteúdo por meio de licença de uso temporário ou limitado.

Tal concessão de licença de uso equipara-se, a nosso ver, à locação de bens móveis, atividade que está fora do campo de incidência do ISS, conforme Súmula Vinculante STF n. 31, ou, quando menos, representa uma cessão de direitos sem uma obrigação de fazer subjacente, o que igualmente afasta a pretensão de incidência do ISS.

Desta forma, entendemos que, acaso aprovado este ou qualquer outro Projeto de Lei no mesmo sentido de pretender tributar pelo ICMS-comunicação ou ISS as atividades de disponibilização de sons e imagens pela internet, estará extrapolando a competência constitucional tributária atribuída aos Estados e Municípios, mostrando-se, assim, inconstitucional.

VI. Bibliografia

- ANGEIROS, Luciana. “Tributação dos provedores de acesso à internet”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Internet: o direito na era virtual*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968.
- . *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 2001.

- ;e BARRETO, Aires Fernandino. “ISS – locação e ‘leasing’”. *Revista de Direito Tributário* n. 51. São Paulo: RT, 1990.
- ÁVILA, Humberto. “Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. Exportação de serviços. Lei Complementar nº 116/2003. Isenção: requisitos e alcances. Conceitos de ‘desenvolvimento’ de serviço e ‘verificação’ de seu resultado”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 134. São Paulo: Dialética, 2006.
- . *Teoria dos princípios, da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 15ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2014.
- BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2012.
- . “ISS – intrIBUTABILIDADE das atividades-meio: imperativo constitucional”. In: BARRETO, Aires Fernandino (coord.). *Direito tributário contemporâneo, estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- . *ISS na Constituição e na lei*. São Paulo: Dialética, 2009.
- BARRETO, Paulo Ayres. “Ampliação das hipóteses de retenção do ISS na fonte. Limites normativos”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, 16º volume. São Paulo: Dialética, 2012.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; e ANDRADE, Alberto Guimarães. “Provedor de internet e o ICMS”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 112. São Paulo: Dialética, 2005.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2007.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 16ª edição, revista e ampliada, até a EC 67/2011, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2012.
- . “20 anos da tributação dos serviços de comunicação pelos Estados, o incompreendido perfil constitucional do ICMS-comunicação – questões conexas” In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário – homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- . *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2010.
- . *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*, Livro II. São Paulo: Noeses, 2013.
- . *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2011.
- . *Curso de direito tributário*, 21ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CASSONE, Vittorio. *Interpretação no direito tributário, teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2004.
- CEZAROTI, Guilherme. “Breves considerações a respeito da incidência do ICMS nas operações realizadas via internet”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Internet: o direito na era virtual*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- CHIESA, Clélio; e OLIVEIRA, Marcos Hailton Gomes de. “Não-incidência do ISSQN sobre contratos de cessão de direitos de uso de fonogramas publicitários”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 143. São Paulo: Dialética, 2007.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. São Paulo: Dialética, 2003.
- . “Tributação na internet”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Pesquisas tributárias – nova série* n. 7. São Paulo: RT, 2001, p. 114.

- COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*, 4ª edição, atualizada, revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2012.
- GIARDINO, Cleber. “ISS – competência municipal”. *Revista de Direito Tributário* n. 32. São Paulo: RT, 1985.
- GRECO, Marco Aurélio. *Internet e direito*. São Paulo: Dialética, 2000.
- JARDIM NETO, José Gomes. “Os produtos digitais vendidos na internet e o ICMS”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Internet: o direito na era virtual*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *O imposto sobre serviços da Constituição*. São Paulo: RT, 1985.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Pesquisas tributárias – nova série* n. 7. *Tributação na internet*. São Paulo: RT, 2001.
- MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – aspectos teóricos e práticos (atualizada com a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003)*, 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2003.
- . *ICMS – teoria e prática*, 11ª edição. São Paulo: Dialética, 2009.
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. “Classificação dos tributos – uma visão analítica”. *IV Congresso Nacional de Estudos Tributários – tributação e processo*. São Paulo: Noeses, 2007.
- OLIVEIRA, Celso Marcelo de. *Manual avançado do imposto sobre serviços, teoria geral do imposto sobre serviços*. São Paulo: Lex, 2006.
- OLIVEIRA, Júlio Maria de. *Internet e competência tributária*. São Paulo: Dialética, 2001.
- TIPKE, Klaus; e LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*, volume I. Tradução da 18ª edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.
- TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: RT, 2011.
- . *Direito tributário das telecomunicações e satélites*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- <http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv93373.pdf>, acesso em 21 de novembro de 2015.
- http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=ABD1DA062CC08D405F923F5183C4448B.proposicoesWeb2?-codteor=1388445&filename=Tramitacao-PLP+366/2013, acesso em 21 de novembro de 2015.
- <http://legis.senado.leg.br/mateweb/arquivos/mate-pdf/179306.pdf>, acesso em 21 de novembro de 2015.
- <http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=116056&tp=1>, acesso em 24 de novembro de 2015.
- http://www2.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1386244&filename=Avulso+-PLP+366/2013, acesso em 24 de novembro de 2015.
- <https://www.netflix.com/termsfuse>, acesso em 30 de novembro de 2015.
- <https://www.spotify.com/br/legal/>, acesso em 8 de dezembro de 2015.