

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO,  
APERFEIÇOAMENTO E EXTENSÃO - COGEAE  
PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

**RAFAEL DIAS CARNEIRO**

**A não incidência do ISS sob os serviços de *streaming*: Análise do Projeto de  
Lei Complementar nº366/2013**

São Paulo

Abril

2016

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	<b>5</b>
<b>2 O DIREITO COMO CONJUNTO DE NORMAS JURÍDICAS EXPRESSA EM LINGUAGEM VÁLIDA</b>	<b>7</b>
2.1 O SUBSISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	8
2.2 REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	10
2.3 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	11
<b>3 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA</b>	<b>14</b>
3.1 A RMIT DO ISS	14
3.2 SERVIÇO TRIBUTÁVEL: NATUREZA JURÍDICA DA OBRIGAÇÃO (OBRIGAÇÃO DE DAR X OBRIGAÇÃO DE FAZER)	16
3.3 A LEI COMPLEMENTAR Nº 116/03	19
3.4 OS SERVIÇOS DE <i>STREAMING</i> : NATUREZA JURÍDICA	22
<b>4 O PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 366/2013: A PRETENSÃO DE INSERIR A ATIVIDADE DE <i>STREAMING</i> NA LC 116/03.</b>	<b>25</b>
4.1 A SOLUÇÃO DE CONSULTA SF/DEJUG Nº 65/2013 – VISÃO DO MUNICÍPIO SOBRE OS SERVIÇOS DE <i>STREAMING</i>	28
4.2 A VISÃO DA JURISPRUDÊNCIA: A SÚMULA VINCULANTE Nº 31	33
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	<b>37</b>
<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>39</b>

## RESUMO

O presente trabalho pretende examinar a proposta apresentada pelo Senador Romero Jucá no projeto de Lei Complementar nº 366/2013 em que se pretende ver tributado pelo ISS as empresas que se utilizam da moderna tecnologia do *streaming*. Para investigar se a pretensão se coaduna com as balizas fundamentais, será necessário construir o arquétipo constitucional do ISS de modo a traçar o tipo obrigacional gravado pelo imposto. A partir desta premissa, construiremos o conceito da atividade de *streaming* a partir da análise do “termos de uso” de algumas empresas, onde será possível determinar precisamente o tipo de obrigação desta atividade. Por fim, verificaremos a posição do Município de São Paulo na Solução de Consulta nº65/2013 e a possível visão da jurisprudência em casos envolvendo obrigações de dar.

**Palavras-chave:** ISS; *Streaming*; Projeto de Lei Complementar nº 366/2013; Obrigação de dar; Obrigação de fazer; Atividade-meio;

## **ABSTRACT**

This paper aims to examine the proposal made by Senator Romero Juca on the Project of Complementary Law No. 366/2013 in which intends to tax by the ISS companies that use modern technology of streaming. To investigate whether the claim is consistent with the fundamental goals, we need to build the constitutional archetype of the ISS in order to trace the obligatory type recorded by the tax. From this premise, we will build the concept of streaming activity from the analysis of the "terms of use" of some companies, where you can precisely determine the type of obligation of this activity. Finally, we'll take a look at the position of São Paulo County in the Query Solution # 65/2013, and the possible view of jurisprudence in cases involving obligations to give.

**Key-Words:** ISS; *Streaming*; Complementary Law Project n° 366/2013; Obligation to give; Obligations to do; Activity-tool;

## 1 INTRODUÇÃO

O imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS, previsto na Constituição Federal em seu art. 156, inciso III, , sempre levantou debates na esfera tributária. Seja em razão de sua semelhança com o ICMS ou em razão das polêmicas envolvendo as pretensões fiscais dos Municípios.

Em verdade, o enunciado constitucional supracitado é um dos poucos dispositivos relacionados ao imposto. Isto porque o Diploma Magno outorgou a legislação complementar a função de regulamentar a matéria (art. 146, inciso III, *in fine*), efetivamente cumprida após a edição da Lei Complementar nº 116/03.

Com o advento do diploma complementar, o imposto ganhou ainda mais visibilidade dentro das pautas dos Tribunais e em escritos da doutrina. Muito se deve a sua redação obscura e polêmica em torno de alguns enunciados basilares do texto.

O presente trabalho pretende examinar um tema que tem ganhando os noticiários do país. Trata-se do projeto de lei complementar nº 366/13 em trâmite no Congresso Nacional que, dentre outras coisas, propõe impor as empresas que fazem o uso da tecnologia do *streaming* o recolhimento do ISS.

Em um primeiro momento, cumpre desvendar se a intenção do legislador encontra-se em consonância com as diretrizes basilares do ISS. Neste sentido, será preciso determinar o conceito de “serviço” e posteriormente determinar todos os elementos da sua Regra-Matriz de Incidência para filtrar com precisão as hipóteses passíveis de imposição do tributo.

Depois de fixadas essas premissas, é elementar que se conceitue a natureza jurídica dos “serviços de *streaming*”. Inicialmente buscaremos a definição linguística do termo, para em seguida delinear o tipo obrigacional da relação jurídica. Com a exemplificação de diversas empresas, e análise contratual de suas operações, será possível verificar que o *streaming* não é, em si, o objeto central da atividade, mas apenas uma atividade-meio que permite a execução do negócio. Assim sendo, muito embora ampla entente difundida como “serviço de *streaming*” com serviço tributável não poderá ser confundido.

A partir dessas observações, já estaremos aptos a apreciar a proposta do Senador Romero Jucá do PMDB/PR cotejando a pretensão com os ensinamentos fundamentais do ISS dispostos na Carta Política de 1988 e traçados em tópicos propícios neste estudo.

Ademais, traçaremos um paralelo com a posição do Município de São Paulo na Solução de Consulta nº SF/DEJUG nº 65/2012 situação na qual se deparou com a matéria e determinou que os serviços de *streaming* estariam equiparados ao item 1.05 da lista anexa da Lei Complementar 116/03: “Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de

computação, inclusive distribuição”. Refutaremos estas alegações, de modo a esclarecer que o objeto dos contratos é diverso ao licenciamento ou cessão de softwares.

Por fim, traremos decisões análogas a respeito da tributação do ISS na locação de serviços e em relação a atividades-meio, que ajudarão a ilustrar o caminho que poderá ser seguido pelos Tribunais Superiores (STF e STJ) quando (e se) enfrentarem os casos das atividades de *streaming*.

É importante assentar que o trabalho não pretender dar uma palavra final sobre o assunto, mas demonstrar mediante os conceitos basilares do tributo a impropriedades de uma possível norma jurídica.

## 2 O DIREITO COMO CONJUNTO DE NORMAS JURÍDICAS EXPRESSA EM LINGUAGEM VÁLIDA

Antes de dar início ao tema proposto, é imprescindível fixarmos algumas premissas basilares que auxiliarão a esclarecer o problema deste trabalho. Portanto, primeiramente julgamos necessário definir o que se entende por direito positivo.

É importante assentar que o objetivo desta definição não é dar uma palavra final ao amplo conceito de Direito, mas fazer um recorte metodológico que ajudará no encadeamento do estudo.

Pois bem, interpretamos o direito positivo como conjunto de normas jurídicas (em sentido amplo) válidas de uma determinado país. São linguagens passíveis de aplicação por agentes competentes definidos por um Texto Fundamental. São exemplos: a Constituição Federal, leis ordinárias, decisões proferidas por juízes de direito, ou por agentes administrativos e etc.

O direito posto, em outros dizeres, regula a conduta humana em sociedade visando a harmonia do convívio social. Nesse sentido, ensina Paulo de Barros Carvalho<sup>1</sup>:

O direito positivo está vertido numa linguagem, que é seu modo de expressão. E essa camada de linguagem, como construção do homem, se volta para a disciplina do comportamento humano, no quadro de suas relações de intersubjetividade. As regras do direito existem para organizar a conduta das pessoas, umas com relação às outras. Daí dizer-se que ao Direito não interessas os problemas intersubjetivos, isto é, da pessoa para com ela mesma, a não ser na medida em que esse elemento interior e subjetivo corresponda a uma comportamento exterior e objetivo.

Dentro do ordenamento, existem juristas que costumam confundir este conceito com o de “Ciência do Direito”. Talvez pelo fato das orações conterem um termo em comum, acabam interpretando como um só. Porém, apesar desta coincidência semântica, tratam-se de duas linguagens distintas.

O direito positivo prescreve comandos que ditam as condutas dos seus tutelados, mediante textos que são submetidos a um determinado processo, inseridos por pessoa competente mediante veículo introdutor adequado. Por outro lado, a Ciência do Direito, é composta pelas interpretações técnicas dos textos legislativos, a fim de demonstrar o sentido dos signos do texto. Em outros termos, o cientista, ao se debruçar sobre determinado suporte

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25.ed. São Paulo. Saraiva, 2013, p. 31.

físico (texto de lei) descreve, através de seus conhecimentos sobre o assunto, o alcance dos enunciados postos pelo legislador.<sup>2</sup>

Cumprе salientar que “norma jurídica” é mais um termo utilizado de forma ambígua por muitos intérpretes. Muitas vezes nos deparamos definições com acepções referente ao suporte físico (norma jurídica sentido amplo) e em outros momentos verificamos o termo representado o conteúdo ali disposto (norma jurídica em sentido estrito).

Para nós, norma jurídica é o significado construído na mente do exegeta a partir da leitura dos enunciados prescritivos. Neste sentido, muito embora se possa utilizar a nomenclatura no contexto do direito posto preferimos emprega-la sob a ótica do sentido construído pelo intérprete quando da leitura de um texto.<sup>3</sup>

Em conclusão, tratam-se de áreas diversas, onde o objetivo do direito positivo é regular as relações intersubjetivas de uma sociedade através de seus enunciados, enquanto que a Ciência do Direito tem como objeto de estudo a linguagem do direito positivo.

Nesse sentido, dentro do ordenamento pátrio, os representantes legais do povo são indivíduos com conhecimentos técnicos em diversas searas podendo ou não ser do Direito, o que acaba gerando a inserção de normas conflitantes no Sistema.

É que a ausência do emprego de linguagem técnica por parte destes legisladores, resulta em impropriedades e contradições dos texto, cabendo ao cientista do direito, através de seu conhecimento técnico, dar os contornos necessários para sanar as imprecisões trazidas pelo legislador (que nem sempre é possível).

O presente trabalho buscará examinar uma possível imprecisão do direito positivo. Trate-se da pretensão do Projeto de Lei Complementar n. 366/2013 de tributar os serviços de *streaming* pelo ISS. Na posição de cientistas do Direito, investigaremos este problema considerando todo Sistema Tributário pátrio, cotejando-o com a posição do Município de São Paulo e da jurisprudência do STF, no intuito de determinar se o anseio do legislador se coaduna ao arquétipo constitucional do imposto.

## 2.1 O SUBSISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Verificada as diferentes acepções do Direito, faz-se fixarmos as linhas mestras que darão sustância aos argumentos dos capítulos posteriores. Desta forma, é imperioso

---

<sup>2</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico)*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 102.

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25.ed. São Paulo. Saraiva, 2013, p. 36.

iniciarmos o estudo através da verificação do ordenamento constitucional pátrio com enfoque na esfera fiscal.

A Constituição Federal de 1988, tem como principal peculiaridade - no que diz respeito ao ordenamento tributário - a sua rigidez. É dizer, a Carta Política estabelece de forma exaustiva os enunciados que dão forma ao universo jurídico tributário.

Vislumbra-se esta situação em várias ocasiões, desde os requisitos para a criação de um novo tributo (art. 154, inc. I<sup>4</sup>), até o detalhamento daqueles já pré-existentes, como no caso do ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – que detêm mais de 20 enunciados em sua secção.

O intuito do constituinte foi lapidar o ordenamento tributário de uma vez por todas, sem dar muita liberdade ao legislador infraconstitucional. Com isso, resguarda os direitos fundamentais do contribuinte e evita abusos na criação de enunciados.

Não é demais reforçar que o direito positivo, é composto de comandos reguladores das condutas intersubjetivas de um determinado lugar. Tais mandamentos são compostos de “regras de estrutura” e “regras de comportamento”.

As primeiras são enunciados prescritivos que tratam da forma como as pessoas competentes – ditas pelo próprio Texto Base – devem atuar e o processo a se seguir. Já as “regras de comportamento”, são normas jurídicas inseridas por quem detêm competência, através de um processo legalmente previsto, que são dirigidas a certa pessoa, ou a certo grupo de pessoas, para limitar ou impor condutas.<sup>5</sup>

A partir disso, é forçoso concluir que a Carta Política prescreve, em sua esmagadora maioria, “normas de estrutura”, determinado a função do agente público e as condições para a inserção de novos enunciados dentro do ordenamento. Melhor dizendo, ditam os procedimentos de introdução das normas e acentua ao papel dos órgãos e dos agentes investidos nesta tarefa. Paulo de Barros Carvalho<sup>6</sup>, analisando o Sistema Constitucional Tributário:

A Carta Fundamental traçou o campo e os limites da tributação, erigindo um feixe de princípios constitucionais com o fim de proteger os cidadãos de abusos do Estado na instituição e exigência de tributos. Desse modo, o legislador, ao criar as figuras da exação, deve percorrer o caminho determinado pelo Texto Maior, observando atentamente as diretrizes por ele eleitas.

---

<sup>4</sup> Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25.ed. São Paulo. Saraiva, 2013, p. 150-152.

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 235-236.

As normas minuciosamente elaboradas pela Lei das leis são pautadas em princípios fundamentais explícitos e implícitos. É dizer, o Texto dita a forma como as regras devem ser prescritas pelo legislador infraconstitucional, baseada em valores consagrados pela própria Carta Política.

No que tange ao nosso tema, é importante notar que o ISS – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, assim como qualquer outro tributo inserido na órbita tributária pátria, também está intimamente ligado aos mandamentos da Magna Carta, de modo que toda a lei relacionada a matéria deverá obediência aos enunciados fundamentais (seja relacionado a sua instituição ou a princípios basilares)

Esta é mais uma prova da rigidez característica de nossa Constituição em relação ao legislador. Resta intrínseco no momento da criação dos enunciados, a observância de várias disposições para garantir que a norma jurídica se molde aos dizeres constitucionais, mesmo que Esta não tenha sido exaustiva em relação ao ISS.

## 2.2 REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Após a visão geral do Sistema Constitucional Tributário, é vital que se verifique os poderes firmados pelo ordenamento tributário as pessoas políticas. Sendo assim, faz-se mister verificarmos as competências tributárias delineadas pela Texto Fundamental.

A competência tributária trata-se de aptidão dada pela Magna Carta as pessoas políticas de direito interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para legislar sobre determinados tributos, sendo indelegável, intransferível e irrenunciável. Nos limitaremos a analisar a competência que interessa para o presente estudo: a dos Municípios.

Pois bem, a Constituição Federal, em seu art. 156, outorgou competência para o Município instituir o IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano (inciso I), o ITBI – Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis (inciso II) e o ISS – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (inciso III).

Os dois primeiros não trazem dificuldades para o intérprete e aplicador das normas jurídicas, isto porque tratam-se de tributos de fácil apuração, muito em função de seus fatos imponíveis estarem dispostos em um único lugar, onde se reconhece claramente o fato imponível, e os sujeitos da relação jurídica (Sujeito Ativo: Município e Sujeito Passivo: proprietário ou alienante). No entanto, no último imposto se apresenta os maiores desafios para o estudioso.

É que a Lei Maior, a despeito de sua exaustividade no trato de vários tributos (como IPI, ICMS dentre outros), foi econômica em relação ao ISS, pois apenas se limitou a estabelecer que os Municípios teriam a competência para instituir os impostos sobre serviços que não estivesse no campo de incidência do ICMS, sem esmiuçar os seus demais contornos.

A Carta Magna reserva a Lei Complementar o objetivo de moldar este imposto (art. 156, inciso III, *in fine* e § 3º)<sup>7</sup>. Tal imposição pode levar o leitor apressado a concluir que, em verdade, é o legislador infraconstitucional que terá a liberdade de esclarecer o desenho deste tributo. Contudo, como já fora dito, a Constituição é o mais alto escalão do universo jurídico e todas as leis devem curvar-se as suas determinações.

Paulo de Barros Carvalho<sup>8</sup>, ao se debruçar sobre a relação entre a competência tributária e a lei complementar, dispõe:

[...] Não podemos esquecer que a lei complementar configura mecanismo de ajuste que assegura o funcionamento do sistema, prevenindo conflitos de competência. Logo, ao dispor sobre quaisquer dos assuntos a que se refere o art. 146 da Constituição, e, mais especificamente, o art. 156, III, desse Diploma normativo, o legislador infraconstitucional deve ater-se à tarefa de elucidar e reforçar os comandos veiculados pelo constituinte. É-lhe terminantemente vedado extrapolar tal função, inovando e prescrevendo condutas diversas daquelas referidas pelo Texto Magno.

Os limites da legislação complementar voltarão a ser pauta do trabalho. Neste primeiro momento trouxemos uma visão genérica para podermos nos situar na construção dos conceitos gerais e fundamentais que darão norte ao estudo. Posteriormente, em secção propícia, retomaremos a estes raciocínios dentro do estudo específico do ISS.

### 2.3 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Para a sequência do estudo, faremos uma breve análise da Regra-Matriz de Incidência Tributária – RMIT, método idealizado por Paulo de Barros Carvalho em vista a auxiliar o intérprete a enxergar as relações jurídica de maneira mais simples.

<sup>7</sup> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar; § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar: I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior; III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 771-772.

Sua importância para o estudo do Direito Tributário, é transmitir ao exegeta a visão geral da hipótese de incidência dos enunciados do direito positivo, e, através do seu manejo, é possível perceber se determinada norma encontra-se em consonância com o Sistema.

Sua construção se dá pela subsunção do fato à norma, onde o exegeta verifica que um evento ocorrido no mundo fenomênico comporta perfeita identidade a um enunciado pelo direito posto (Hipótese/Suposto). Com a aplicação da norma instaura-se o vínculo obrigacional entre dois ou mais sujeitos da relação jurídica (consequente) e o fato – antes visto como mero evento – passa a ser jurídico. Na lição de Paulo de Barros Carvalho:<sup>9</sup>

A construção da regra-matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado. Sua hipótese prevê fato de conteúdo econômico, enquanto o consequente estatui vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida o sujeito passivo será cometido do dever jurídico de prestar aquele objeto.

Pois bem, a RMIT se apresenta ao estudiosos mediante a verificação de cinco elementos: (i) critério material; (ii) critério espacial; (iii) critério temporal; (iv) critério pessoal; (v) critério quantitativo. A sua identificação esclarece a relação jurídica tributária oriunda da subsunção do fato à norma. De maneira ilustrativa, poderíamos construir a RMIT da seguinte forma:

Hipótese/Descritor

(i) critério material: é a conduta estipulada pelo legislador como passível de sofrer a incidência de um tributo. Podemos identificar esse aspecto pela presença de um verbo junto um complemento. Ex: prestar (verbo) serviços de qualquer natureza (complemento); (ii) critério espacial: é o local de ocorrência prevista pela norma; (iii) critério temporal: dispõe sobre o momento da ocorrência do enunciado;

Consequente/Prescritor

(iv) critério pessoal: identifica os pólos da relação jurídica; (v) critério quantitativo: determina o montante a se pagar a partir da combinação da base de cálculo e da alíquota. A primeira quando relacionada com o aspecto material, ajuda a identificar com precisão o tributo;

Conjugando todos os critérios, poderíamos elaborar de maneira simplificada a norma jurídica:

$$H[Cm.Ce.Ct] \rightarrow Cqt[Cp.Cq]^{10}$$

<sup>9</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 612.

<sup>10</sup> De forma mais completa, Paulo de Barros Carvalho, prevê que a estrutura da regra matriz de incidência se dá da seguinte forma: “D{[Cm(v.c).Ce.Ct] → [Cp(Sa.Sp).Cq(bc.al)]}”. In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 613.

Em síntese, a RMIT é uma importante ferramenta no controle da legalidade das normas do direito positivo. O cientista, no estudo do ordenamento, poderá se valer da Regra Matriz de Incidência Tributária para visualizar a estrutura da norma jurídica, e consequentemente a sua compatibilidade com os demais comandos do direito posto.

### 3 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

Fixadas as diretrizes básicas, cumpre adentrar no estudo do tributo do ISS. Neste primeiro momento, será necessário observá-lo pela ótica constitucional, extraindo seus conceitos e os limites traçados para sua instituição.

Pois bem, conforme já esclarecido, o ISS teve sua competência outorgada aos Municípios junto com outros dois impostos: o IPTU e o ITBI. Estes dois últimos são de simples percepção e não geram maiores dificuldades para o exegeta. Por outro lado, o primeiro encontra poucos contornos dentro da Magna Carta, incumbindo ao cientista do direito, a missão de clarear o seu desenho esculpido no Diploma.

Destarte, para o ISS, o pesquisador deve não apenas centrar a investigação nos art. 156, inciso III e § 3º da CF/88 mas em toda sistemática relacionada a este imposto, seja através da análise de princípios ou até mesmo fazendo o cotejamento de seu arquétipo com outros tributos do ordenamento pátrio.

Ventilando o que dispõe o artigo 156, inciso III, da CF/88, surge alguns desafios para o investigador: construir a RMIT baseando nos poucos dispositivos que tratam a matéria, bem como interpretar a expressão “serviços de qualquer natureza”, de modo a entender quais os tipos de serviço embutidos nessa conceito.

#### 3.1 A RMIT DO ISS

Traçar a RMIT do imposto é o primeiro passo para o intérprete compreender o ISS. Em busca disso, é necessário revisitar o art. 156, inciso III da Lei Maior. Transcrevendo o citado artigo temos:

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

É evidente a carência de esclarecimentos do constituinte quando o assunto é ISS. O que podemos afirmar com clareza do exame deste dispositivo é que: (i) o Município é o Sujeito Ativo do imposto e (ii) Não poderão ser oneradas as hipóteses de competência dos Estados-membros.

A partir desta última afirmação, cumpre ao cientista - lembrando os ensinamento de Paulo de Barros Carvalho<sup>11</sup> - buscar em outros enunciados o sentido completo da norma jurídica. Assim sendo, vejamos o que determina o art. 155, inciso II do Texto Magno:

---

<sup>11</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo. Saraiva, 2013, p. 115-135;

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Apesar do artigo referir-se ao ICMS, é possível reconhecer os termos ausentes no dispositivo reservado ao ISS, qual seja: “prestações (verbo) de serviços(complemento)”. Assim, ao combinar o verbo “prestar” com o complemento “serviços de qualquer natureza” (excetuados os de competência estadual) tem-se o encaixe perfeito de sua materialidade.

Como sabido, a estrutura da RMIT é composta de uma hipótese e uma consequência. Na primeira é apontada a atividade tributável conjugada no espaço e no tempo, enquanto que na última tem-se a construção da relação jurídica tributária com os pólos da obrigação e o montante a ser pago.

Neste diapasão, tendo em vista que o aspecto material do imposto é o ato de *prestar serviço*, e, considerando o que dispõe o princípio da capacidade contributiva<sup>12</sup>, podemos concluir que o responsável imediato pelo recolhimento do imposto é o prestador de serviço, pois é ele quem percebe riqueza com a atividade contrata.

Partindo do mesmo raciocínio hermenêutico, sabendo que o critério material do ISS é a *prestação de serviço*, logo o momento de seu recolhimento não deve ser outro, a não ser no ato da prestação e no local em que foi realizado, e a base de cálculo do imposto será o valor atribuído a atividade.

Nunca é demais reiterar que a Constituição é rígida, e sendo assim, sempre traçará os pilares essenciais dos tributos que prevê. E, os rastros deixados em outros enunciados –art. 155, inciso II e art.145, § 1º– dão forma ao arquétipo constitucional do ISS. Doravante, poderá analisar os outros enunciados da Lei Complementar nº 116/03 para construir de maneira completa a norma matriz do imposto.

Com tais diretrizes, o legislador infraconstitucional torna-se apto para criar – dentro das balizares limitadoras – as hipóteses que pretende ver onerada pelo ISS. Assim, podemos construir a RMIT do ISS da seguinte forma:

---

<sup>12</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitadas os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

**Hipótese/Descritor: Critério Material:** Prestar serviços de qualquer natureza, excetos os previstos na competência dos Estados; **Critério Temporal:** Momento da prestação do serviço; **Critério Espacial:** território municipal;

**Consequente/Prescritor: Critério Pessoal:** Sujeito Ativo – Município do local da prestação do serviço/ Sujeito Passivo - Prestador do Serviço;

**Critério Quantitativo:** Base de Cálculo – valor do serviço/ Alíquota: a depender de cada município.

Elucidado os contornos fundamentais ao imposto, é essencial verificar a natureza jurídica do termo “serviço”, para saber que tipo de obrigação tem a aptidão para figurar como hipótese de incidência do ISS.

### 3.2 SERVIÇO TRIBUTÁVEL: NATUREZA JURÍDICA DA OBRIGAÇÃO (OBRIGAÇÃO DE DAR X OBRIGAÇÃO DE FAZER)

Já demonstramos que a Lei Máxima não define expressamente “serviço de qualquer natureza”, conferindo ao cientista compreender as diretrizes do enunciado a partir de outros enunciados dentro do próprio Texto Magno.

Neste sentido, ao observamos o princípio da capacidade contributiva, foi possível afirmar que os alvos do dispositivo constitucional são aqueles serviços geradores de riqueza.<sup>13</sup> Sendo assim, é seguro dizer que o imposto não incidirá sobre todo e qualquer atividade, mas apenas aquelas que sejam possíveis mensurar economicamente.

Destarte, para o presente estudo, estão excluídos da conceito de “serviço tributável”:

(i) os Serviços Públicos, por não visarem o enriquecimento próprio, e sim o interesse social de seus tutelados; (ii) os serviços já delimitados como de competência de outro Ente, como é o caso do ICMS (serviços de comunicação, de transporte intermunicipal e interestadual); (iii) Os serviços prestados em benefício próprio, em que o agente prestador do serviço se confunde com o beneficiário da atividade, (iv) os serviços de carácter afetivo, onde não há cobrança de contraprestação pelo serviço e os (v) serviços com vínculo empregatício, que são abarcados pelos sistemática do direito do trabalho.<sup>14</sup>

Porém, quais tipos de serviços que geram riquezas estariam passíveis a imposição do ISS? O leitor apressado, ao se debruçar sobre o art. 156, inciso III, da CF/88, poderia chegar a conclusão de que todos os serviços estão abarcados na definição do dispositivo constitucional. Contudo, é preciso ter cautela ao apontar as hipóteses que se alinham a intenção do

<sup>13</sup> BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. 3ª. ed. São Paulo: Editora Dialética, 2009, p.37.

<sup>14</sup> *Idem, ibidem*, p 36-37.

constituente. Para reconhecê-los com precisão é necessário investigarmos a natureza jurídica da obrigação.

O prestar serviços deve estar relacionado a um terceiro com o fito de auferir lucro. Neste contexto, todas as hipóteses listadas ao norte estariam excluídas das pretensões dos Municípios, seja pela ausência do aspecto econômico (percepção de riqueza), ou por se tratarem de matéria reservada a outra área do direito (administrativo e do trabalho).

A partir dessas premissas, conclui-se que o serviço deve se tratar uma atividade advinda do direito privado, em benefício de um terceiro com a intenção de auferir ganho econômico, em caráter autônomo, que não esteja disposta como competência de outra pessoa política.

Em linhas mais precisas, Aires Barreto<sup>15</sup> define serviço como:

Num primeiro momento, pode-se conceituar serviço como todo esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa (em favor de outrem). Assim, o gênero trabalho é esforço humano (em seu próprio favor ou no de terceiros) e a espécie serviço é apenas o esforço humano desenvolvido em benefício de terceiros.

O serviço deve estar ligada a um fazer, a um esforço humano de algo inexistente até o momento da contratação. Assim, os negócios jurídicos advindos de contratos de prestação de serviços serão obrigações de fazer, tendo em vista que o contratante, no momento em que busca o ofício do prestador, deseja algo específico que só o prestador é capaz de realizar.

Um contribuinte quando pretende resolver questões tributárias, buscará um especialista em Direito Tributário para elaborar parecer jurídico. Da mesma forma, quando uma pessoa decide mudar o estilo de seu apartamento, busca o toque preciso de um arquiteto.

O que queremos demonstrar é que a pessoa interessada em um serviço está atrás de algo único que apenas a execução por um profissional capacitado, poderá realizar o seu anseio. Aires Barreto<sup>16</sup>, nesse sentido, dispõe:

[...] o resultado ou objeto da atividade é útil, e, por isso, desejável, querido pelo destinatário. O comportamento do prestador tende a suprir ou preencher uma carência, deficiência, lacuna ou falta sentida pelo destinatário. O comportamento vem produzir a utilidade carente. Tal utilidade pode ser material ou não. A circunstância do resultado do comportamento ser material ou imaterial é irrelevante. O que importa é ter sido obtido como fruto do esforço humano de alguém.

Se a materialidade da hipótese de incidência do imposto é a *prestação de serviços* e, sendo está voltada a dar utilidade para um terceiro, parece lógico que não poderá englobar

---

<sup>15</sup> *Idem, ibidem*, p 29.

<sup>16</sup> *Idem, ibidem*, p 36.

relações jurídicas com natureza obrigacional de dar. Isto porque, nesses casos, o objeto já se encontrar pronto e acabado, sem a necessidade de ação humana que demande um aperfeiçoamento da coisa.

Uma pessoa ao buscar um apartamento para alugar, não deseja esperar que o imóvel se apronte como um todo. Seu interesse é de ter um local pronto e acabado para que possa efetivar a mudança. De forma análoga, aquele que se dirige a uma locadora de filmes para se entreter, não está exigindo que títulos de seu interesse sejam incluídos no catálogo da loja, mas terá acesso ao acervo que o estabelecimento disponibilizar. Aires Barreto<sup>17</sup> diferencia de forma simples estas duas obrigações:

A distinção entre dar e fazer como objeto de direito é matéria das mais simples. Basta – aos fins a que nos propusemos – salientar que a primeira (obrigação de dar) consiste em vínculo jurídico que impõe ao devedor a entrega de alguma coisa já existente; por outro lado, as obrigações de fazer impõem a execução, a elaboração, o fazimento de algo até então inexistente. Consistem, estas últimas, num serviço a ser prestado pelo devedor (produção, mediante esforço humano, de uma atividade material ou imaterial).

A diferença é vital para separar as hipóteses de incidência do ICMS e do ISS. No primeiro, o interessado está atrás de um produto já concluído, sendo a contratação apenas uma obrigação de dar, onde o contratado apenas transfere a titularidade de um objeto ao cliente. Já nas obrigações de fazer, o objeto passará por uma confecção específica, ou seja, terá atuação humana antes de ser entregue aquele quem contratou.

Independentemente da data em que foi contratado, de algum valor pago adiantado, ou até mesmo da não utilização do objeto, o imposto incide sobre a prestação do serviço, e, assim, só poderá ser exigido quando o ato se aperfeiçoar, através da ação humana.

O aspecto material do ISS descrito na Constituição é claro: o que se busca é onerar a prestação, e não o usufruto, o gozo pela pessoa quem contratou. Se assim fosse, o critério seria “usufruir de serviços/gozar da prestação de serviços”, inclusive o pólo passivo da obrigação estaria propenso a se ajustar a nova materialidade.

Em síntese, o legislador só poderá eleger eventos relacionadas a *facere* humano em benefício de terceiros. Se optar por outro critério, ligado a entrega de coisa já acabada – sem esforço humano – estará selecionando outra materialidade, incompatível com aquela traçada pelo constituinte.

---

<sup>17</sup> *Idem, ibidem*, p 43.

Destarte, faz-se mister analisar os serviços descritos na Lei Complementar nº116/03 (que regulamenta o ISS) para identificar a sua conformidade com as diretrizes constitucionais. Para isso, será preciso investigar os mandamentos constitucionais relacionados a legislação complementar.

### 3.3 A LEI COMPLEMENTAR Nº 116/03

É imperioso que iniciemos a investigação, analisando os limites impostos pela Carta Magna a Lei Complementar. No que tange ao ISS, já verificarmos que a parte final do art. 156, inciso III, estatuí que assuntos em torno do imposto deveriam ser “*definidos em lei complementar*”.

Destarte, o cientista se vê na obrigação de examinar o dispositivo instituidor da legislação complementar, disposto no art. 146, da CF/88. Vejamos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Dentro deste enunciado observamos a atribuição de três funções distintas ao diploma complementar, qual sejam: (i) dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre todos os entes federativos; (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; (iii) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária [...]; Contudo, é necessário cautela para se interpretar as atribuições da Lei Complementar.

A nosso ver, a lei complementar deverá apenas tratar sobre conflitos de competência e hipóteses de isenções dentro das diretrizes gerais já previamente dispostas pela Constituição. É que, se fosse possível o legislador tracejar as normas gerais tributárias de um imposto, toda

a rigidez e a sistemática de nosso Texto Máximo ruiria, em vista dos interesses arrecadatórios da pessoa política ou do legislador.<sup>18</sup>

Em outros termos, entender o inciso III como uma concessão de liberdade para o legislador delinear a sistemática de um tributo, é relativizar a rigidez característica do Carta Fundamental. Para nós o inciso III lei complementar quer dizer que a Lei Complementar terá liberdade para dispor sobre normas gerais de direito tributário, dentro dos limites já impostos pela Constituição, sem inovação ou discricionariedade. Aires Barreto<sup>19</sup>, ao analisar a função da lei complementar, dispõe:

A lei complementar cabe para estabelecer normas gerais, nas hipóteses de conflitos de competência ou para regular limitações que estão postas na própria Constituição. A lei complementar, a pretexto de estabelecer normas gerais, não pode inovar, ampliar ou restringir o que está posto na Constituição, porque os limites, os lindes das respectivas competências estão nitidamente traçados na própria Constituição.

Supor diversamente, equivale a admitir que a Constituição não é rígida.

No que tange o ISS, o objetivo da Lei Complementar não poderá ser outro. O legislador só poderia elaborar enunciados em consonância com as balizas constitucionais, ou seja, levando em conta os critérios da RMIT identificados e o conceito de serviço delimitado em tópico anterior.

Contudo, com a promulgação da Lei Complementar nº 116/03, observamos diversas impropriedades na eleição dos fatos tributáveis pelo ISS. Dentre Do rol disposto na lista anexa, analisaremos aquelas que interessam para este estudo. Vejamos então alguns itens ditos como “serviço” pela LC 116/03:

- 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação;
- 3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres;
- 3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda;
- 3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza;
- 3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário;<sup>20</sup>

<sup>18</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 398-399.

<sup>19</sup> BARRETO, Aires Fernandino, *op.cit.*, p. 108.

<sup>20</sup> BRASIL. *Lei Complementar nº 116/03*. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em 20 de Dezembro de 2015

Em todas essas hipóteses, estamos diante de natureza obrigacional diversa daquela do ISS. É que tanto o instituto da “cessão”, quanto o da “locação”, possuem natureza obrigacional de dar, e não de fazer, e por esse motivo jamais poderiam estar dispostas como fatos jurídicos do imposto.

Vamos buscar no Direito Civil o conceito de cada um desses institutos. Vejamos o que Maria Helena Diniz aduz sobre a cessão<sup>21</sup>:

A cessão é a transferência negocial, a título gratuito ou oneroso, de um direito, de um dever, de uma ação ou de um complexo de direitos, deveres e bens, com conteúdo predominantemente obrigatório, de modo que o adquirente (cessionário) exerça posição jurídica idêntica à do antecessor (cedente).

Agora vejamos o que diz sobre a locação<sup>22</sup>:

A locação de coisas, conforme dispõe o Código Civil, art. 565, é o contrato pelo qual uma das partes (locador) se obriga a ceder à outra (locatário), por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa infungível, mediante certa retribuição.

Ora, sabendo que estes institutos são importados do Direito Civil, é imprescindível que se destaque que o Código Tributário Nacional, recepcionado com “status” de Lei Complementar pela Carta Política de 1988, já previa em seu art. 110<sup>23</sup> a impossibilidade do legislador alargar os institutos, conceitos e formas do direito privado de forma a lapidar os fatos “jurídicos”.

Sendo assim, a LC 116/03 ao prever estas hipóteses como “serviços”, extrapolou os contornos constitucionais do ISS, invadiu a competência residual a União para criar tributos com materialidades diversas das já existentes, e desafiou a rigidez do Texto Magno. Neste sentido, é a lição de Aires Barreto<sup>24</sup>:

A expressão *definidos em lei complementar* não autoriza conceituar como serviço o que não é. Admitir que o possa equivale a supor que, a qualquer momento a lei complementar possa dizer que é serviço a operação mercantil, a industrialização, a operação financeira, a venda civil, a cessão de direitos. Em outras palavras, que a lei complementar possa, a seu talante, modificar a CF; que a limitação posta pela CF à competência municipal para só tributar atividades

<sup>21</sup> DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro: 2. Teoria Geral das Obrigações*. 22. ed. São Paulo. Editora Saraiva. 2007, p.431-432.

<sup>22</sup> DINIZ, Maria Helena, *op.cit.*, p.256.

<sup>23</sup> Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias

<sup>24</sup> BARRETO, Aires Fernandino, *op.cit.*, p. 110-111.

configuradas de serviço, não tem a menor relevância; que pode ser desobedecida pela lei complementar.

Assim, a Lei Complementar só poderá ter a liberdade de criar nos limites impostos pela Constituição Federal. Ou seja, o art. 146, inciso III, não deve ser interpretado dispositivo autorizador da discricionariedade das pessoas políticas, mas como uma elucidação das fronteiras que o legislador poderá perquirir.

### 3.4 OS SERVIÇOS DE *STREAMING*: NATUREZA JURÍDICA

É cediço que o ser humano está sempre procurando maneiras de melhorar a sua qualidade de vida. Com o avanço da tecnologia, a qualidade de vida humana foi revolucionada, e, atualmente diversos aparelhos tecnológicos são parte do cotidiano social.

Os avanços da tecnologia nos últimos 20 anos transformou a maneira da sociedade se relacionar. Instrumentos como computadores, smartphones, tablets, laptops, são uma realidade no âmbito profissional e pessoal dos cidadãos. Estas ferramentas inseriam um novo conceito no mercado: a busca pela maior facilidade e comodidade dos usuários.

É certo que o Direito não consegue alcançar este nível acelerado de inovações no âmbito digital e por isso, cada novidade posta no mercado, torna-se um desafio para os legisladores e cientistas do direito na conceituação do negócio jurídico. Uma dessas novidades tecnológicas são as atividades que se utilizam do software *streaming*.

*Streaming* é flexão do substantivo/verbo oriundo do inglês “*stream*”. Este vocábulo apresenta múltiplas significações, podendo se referir a (i) um pequeno rio estreito; (ii) a um fluxo contínuo de líquido ou gás; ou até mesmo a um fluxo de pessoas ou veículos (iii);<sup>25</sup> Em outros termos, *stream* quer simbolizar um evento que possui uma sucessão de acontecimentos em determinado momento, similar ao que ocorre nos movimentos dos pequenos rios.

Com a introdução da atividade *streaming* no mercado, o vocábulo ganhou mais um sentido. Vejamos o que diz o dicionário<sup>26</sup> a respeito do termo: “**stream.ing** \ ´strë-min\ *adj* : relating to or being the transfer of data (as music) in a continuous stream esp. for immediate processing or playback.”

*Streaming* é um fluxo de dados instantâneo de um acervo posto à disposição do usuário (de forma gratuita ou oneroso). O conteúdo é transmitido mediante um pacote de dados, por uma conexão via *web* entre dois aparelhos - podendo ser entre computadores,

<sup>25</sup> OXFORD ADVANCED LEARNER’S DICTIONARY. 6.ed. 11 reimp. Nova York: Oxford University Press, 2003, p. 1284.

<sup>26</sup> THE MERRIAM-WEBSTER DICTIONARY. International Edition. 18. printing quad graphics. Martinsburg: Merriam-Webster, Incorporated, 2015, p. 707.

tablets, smartphones, etc – que proporciona a execução instantânea de uma mídia. A tecnologia permite assistir filmes, seriados de TV, escutar músicas, e etc, sem precisar transferir o arquivo para o seu acervo pessoal.

O *streaming* inovou o conceito de lazer e comodidade das pessoas. Com esta tecnologia, agora não é mais preciso sair do conforto de sua casa para ter acesso a obras cinematográfica ou a um álbum de seu artista predileto. Todo este conteúdo pode ser encontrado através desta ferramenta digital, poupando o tempo e o espaço daqueles que se utilizam.

A tecnologia do *streaming* pode ser encontrada na internet de forma gratuita ou onerosa. Um exemplo de empresa que oferece gratuitamente a utilização desta ferramenta para acesso a vídeos é o Youtube<sup>27</sup>. O sítio digital contém uma infinidade de vídeos gratuitos, acessível a qualquer pessoa que possui internet.

Por outro lado, existem empresas que cobram para acessar o seu catálogo via *streaming*. É o caso da Netflix<sup>28</sup>, companhia que viabiliza aos seus clientes a visualização de obras cinematográficas dos mais variados estilos. Os títulos são executados através da tecnologia do *streaming* e podem ser assistidos em diferentes plataformas.

É oportuno assinalarmos alguns trechos dos termos de uso<sup>29</sup> encontradas no *site* da empresa, que ajudam a ilustrar a sua funcionalidade. Vejamos:

[...] A Netflix é um serviço de assinatura online que oferece para nossos assinantes acesso a filmes, TV e outros produtos de entretenimento visual (‘filmes e séries de TV’), transmitidos pela Internet para televisores, computadores e outros aparelhos conectados à Internet (‘aparelhos compatíveis com a Netflix’)

No item 6, denominado “Serviço Netflix”, encontramos detalhes da execução da atividade. Vejamos o item “g”:

O software de transmissão online (streaming) da Netflix foi desenvolvido pela ou para a Netflix e foi projetado para permitir a transmissão online de conteúdo da Netflix para aparelhos compatíveis com a Netflix. Esse software poderá variar conforme o aparelho e mídia. A funcionalidade também poderá variar segundo o aparelho utilizado [...]

É importante assentar que em ambos os casos, o conteúdo não é transferido para o acervo pessoal do usuário ou cliente. Em verdade, ocorre apenas a conexão instantânea da mídia via internet mas sem a transferência do conteúdo. Tanto é assim que os próprios sites

<sup>27</sup> YOUTUBE. Disponível em <<https://www.youtube.com/>>. Acesso em 04 de janeiro de 2016;

<sup>28</sup> NETFLIX. Disponível em <<https://www.netflix.com/br/>>. Acesso em 04 de janeiro de 2016;

<sup>29</sup> NETFLIX. Disponível em <<https://help.netflix.com/legal/termsfuse>>. Acesso em 04 de janeiro de 2016;

estabelecem dentro dos seus termos de uso a proibição de gravação ou transferência dos vídeos de entretenimento assistidos em suas páginas<sup>30</sup>.

Ou seja, o serviço fornecido pelas empresas se limita a disponibilização de um catálogo digital que pode ser acessado através do software *streaming* desenvolvido pela companhia. O conteúdo é transmitido mediante conexão de internet, mas não é transferido de forma definitiva para o dispositivo do usuário.

Pois bem, claro está que a tecnologia do *streaming* é apenas uma etapa (atividade-meio) para que se alcance o conteúdo desejado pelos clientes, e, muito embora seja comum denominar-se este tipo de atividade como “serviço de *streaming*”, com serviço não pode ser confundido.

Ao contrário do serviços tributados pelo ISS, o *streaming* não possui um fazer específico para seus clientes. O acervo disponibilizado é selecionado pela própria empresa e as mídias alugadas em suas páginas são apenas transmitidas através de uma conexão de internet. O *streaming* é apenas uma ferramenta da própria companhia (e não encomendada pelo cliente) que possibilita a reprodução da mídia instantaneamente.

Contudo, como veremos no tópico seguinte, tanto o legislador, quanto o Município, são de posicionamento diverso, qual seja, pela inclusão desta atividade no conceito constitucional de “serviço”. Assim, faz-se mister analisarmos se está pretensão encontra respaldado nas diretrizes da Lei Maior para ser onerada pelo ISS.

---

<sup>30</sup> Nos termos de uso do Netflix, item 6.E: “Você concorda em usar o serviço Netflix, incluindo todos os recursos e funcionalidades do mesmo, segundo todas as leis, regulamentos e códigos aplicáveis, assim como outras restrições de uso do serviço ou conteúdo previstas nas mesmas. Você concorda em não arquivar, baixar (exceto o cache necessário para o uso pessoal), reproduzir, distribuir, modificar, exibir, publicar, licenciar ou criar trabalhos derivados, colocar à venda ou utilizar (exceto das formas expressamente autorizadas por esses Termos de uso) o conteúdo e as informações contidas ou obtidas do ou por intermédio do serviço Netflix sem a autorização expressa e por escrito da Netflix e dos licenciadores. Você também concorda em não: evadir, remover, alterar, desativar, degradar ou adulterar quaisquer das proteções de conteúdo do serviço Netflix, usar qualquer robô, spider, scraper ou outras formas automatizadas para acessar o serviço Netflix, descompilar, executar engenharia reversa ou desmembrar qualquer software ou outros produtos ou processos acessíveis pelo serviço Netflix, inserir qualquer código ou produto, manipular o conteúdo do serviço Netflix de qualquer forma ou usar métodos de data mining, coleta de dados ou extração de dados. Além disso, você concorda em não fazer upload, publicar, enviar por email, comunicar ou transmitir de qualquer forma qualquer material designado para interromper, destruir ou limitar a funcionalidade de qualquer software, hardware ou equipamento de telecomunicações associado ao serviço Netflix, incluindo vírus de software, código, arquivos ou programas.”. Disponível em <<https://help.netflix.com/legal/termsfuse>>. Acesso em 04 de Janeiro de 2016;

Nos termos de uso do Youtube, item 5.B: “O Conteúdo é oferecido a Você NO ESTADO EM QUE SE ENCONTRA. Você pode acessar o Conteúdo para sua informação e uso pessoal exclusivamente dentro da funcionalidade fornecida pelo Serviço e, conforme permitido nestes Termos de Serviço. Você não poderá baixar qualquer conteúdo, a menos que você veja um "download" ou por um link similar exibido pelo YouTube no Serviço para esse Conteúdo. Você não poderá copiar, reproduzir, distribuir, transmitir, exibir, vender, licenciar ou explorar qualquer Conteúdo para quaisquer outros fins sem o prévio consentimento escrito do YouTube ou os licenciadores do respectivo Conteúdo. O YouTube e os seus licenciadores reservam todos os direitos que não estejam expressamente cedidos no e para o Serviço e para o Conteúdo.” Disponível em <<https://www.youtube.com/t/terms>>. Acesso em 04 de Janeiro de 2016;

#### 4 O PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 366/2013: A PRETENSÃO DE INSERIR A ATIVIDADE DE *STREAMING* NA LC 116/03.

Já assentamos que o Direito nem sempre consegue acompanhar o avanço da Ciência e da Tecnologia. A cada dia vemos novidades que revolucionam a convivência social, cabendo ao Direito interpretar estas operações.

Contudo, conforme já verificamos nas primeiras linhas deste trabalho, o legislador, quando traduz em linguagem os eventos do mundo fenomênico, nem sempre se utiliza de conhecimentos científicos, e, em muitos casos, é possível visualizar enunciados que vão de encontro aos interesses da Constituição Federal.

No presente estudo, iremos analisar uma possível impropriedade do legislador. Dizemos “possível” por se tratar de um projeto de Lei Complementar, ou seja, existe uma pretensão do legislador em inserir enunciados no Sistema. Contudo, tendo em vista o projeto já ter sido aprovado na Câmara dos Deputados no dia 16/09/2015<sup>31</sup>, a probabilidade da norma adentrar o universo jurídico tributário é real.

Estamos nos referindo ao projeto de Lei Complementar nº 366/2013, de autoria do Senador Romero Jucá do PMDB/PR, que pretende, dentre outras coisas, alterar o texto da Lei Complementar nº 116/03 de modo a inserir na lista anexa os “serviços de *streaming*”. Vamos ao trecho do projeto<sup>32</sup>focando da mencionada pretensão:

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”. O Congresso Nacional decreta: Art. 1º A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações:

[...]

Art. 3º A lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações:

1.09 – Disponibilização de aplicativos em página eletrônica.

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

<sup>31</sup>Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/plenario/chamadaExterna.html?link=http://www.camara.gov.br/internet/votacao/mostraVotacao.asp?ideVotacao=6582&tipo=partido>>. Acesso em 10 de janeiro de 2016;

<sup>32</sup>BRASIL. *Projeto de Lei Complementar nº. 366/2013*. Disponível em <[http://www2.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1207621&filename=PLP+366/2013](http://www2.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1207621&filename=PLP+366/2013)>. Acesso em 10 de janeiro de 2016;

Ao passar pela Câmara dos Deputados, em votação plenária presidida pelo Deputado Federal Walter Ihoshi (PSD-SP), ficou definida uma nova redação para os tópicos.<sup>33</sup> Vejamos:

REDAÇÃO FINAL DO SUBSTITUTIVO DA CÂMARA DOS DEPUTADOS AO PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 366-C DE 2013 DO SENADO FEDERAL (PLS nº 386/2012 na Casa de origem)

Dê-se ao projeto a seguinte redação: 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

Art. 3º A lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar com as alterações constantes do Anexo desta Lei.

[...]

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

Porém cumpre-nos questionar se a referida pretensão fiscal encontra fundamento no conceito de Serviço do ISS extraído dos dizeres da Constituição Federal?

Como vimos, a Regra-Matriz de Incidência Tributária do ISS traçada segundo as coordenadas da Carta Magna, onera a prestação do serviço - caracterizada por uma obrigação de fazer - no momento de sua execução e no local onde foi prestado, incumbido ao prestador o recolhimento do tributo calculado a partir do preço do serviço.

Quando cotejamos os enunciados dos Projeto de LC nº 366/13, com o âmago do ISS, já percebemos uma flagrante contradição. A atividade descrita se caracteriza como uma obrigação de dar e não de fazer.

A empresa, ao permitir acessos a títulos digitais em suas páginas eletrônicas, muito embora receba uma remuneração por parte de quem contrata o seus serviços, não possui os moldes de prestação de serviço que justifique a incidência do ISS.

O catálogo colocado em sua plataforma digital é selecionado pela própria empresa de acordo com a concessão das indústrias cinematográficas ou das gravadoras que detém os direitos sobre o conteúdo das obras. Os títulos são colocados à disposição do contratante, mas este não possui influência na seleção da empresa.

<sup>33</sup>BRASIL. *Projeto de Lei nº. 366/2013*. Disponível em <[http://www2.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1207621&filename=PLP+366/2013](http://www2.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1207621&filename=PLP+366/2013)>. Acesso em 10 de janeiro de 2016;

Em outros termos, não há possibilidade do cliente encomendar determinada obra, apenas pode desfrutar de um catálogo previamente selecionado pela empresa contratada. Desta forma, a atividade das empresas que utilizam da tecnologia do *streaming*, se aproxima muito do objeto contratual de uma locadora, onde há a disponibilização de uma coisa móvel por tempo determinado.

Ora, a “Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet” descrita no item 1.09, nada mais é que um aluguel de títulos eletrônicos, uma atualização de uma locadora de filmes (e agora música), transformada pelo uso de tecnologias como o *streaming*. É importante assentar a lição de Aires Barreto<sup>34</sup> sobre a locação:

Locar - ou alugar – uma coisa é ceder, mediante remuneração, o direito de uso dessa coisa. É, portanto, cessão de direito, onerosa e temporária. É fato subsumível, claramente, à competência residual da União. Por outro lado, não configura prestação de serviço, seja qual for o ângulo por que se contemple.

O conceito de locação encontra-se em perfeita identidade com a hipótese descrita no projeto de Lei Complementar nº 366/2013. Não há a utilização de esforço humano para uma terceiro, e, sim a cessão temporária de títulos eletrônicos já acabados.

Ademais, já salientamos que é estritamente vedado a legislação tributária ampliar os conceitos do direito privado, segundo o art. 110 do CTN. Desta forma, sendo o “serviço de *streaming*” uma atividade que constitui uma obrigação de dar, não pode estar englobada no rol de serviços da Lei Complementar nº 116/03.

Não é demais lembrar que o legislador infraconstitucional não é livre para dispor sobre o ISS. A Carta Magna já prevê as linhas gerais dos tributos em seu Texto, cabendo ao legislador a necessária observação para que não incorra em equívocos no momento da eleição dos eventos sociais do mundo fenomênico. Nesses termos, é importante o ensinamento de Paulo de Barros Carvalho<sup>35</sup>:

[...] Não podemos esquecer que a lei complementar configura mecanismo de ajustes que assegura o funcionamento do sistema, prevenindo conflitos de competência. Logo, ao dispor sobre quaisquer dos assuntos a que se refere o art. 146 da Constituição, e, mais especificamente, o art. 156, inciso III, desse Diploma normativo, o legislador infraconstitucional deve ater-se a tarefa de elucidar os comandos veiculados pelo constituinte. É-lhe terminantemente vedado extrapolar tal função, inovando e prescrevendo condutas diversas daquelas referidas pelo Texto Magno.

<sup>34</sup> BARRETO, Aires Fernandino, *op.cit.*, p. 161.

<sup>35</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 771-772.

Parece inequívoco que a pretensão do legislador extrapola os limites da Lei Complementar. A Constituição Federal apenas autoriza a incidência do ISS sobre prestação de serviços, caracterizado como um *facere* (obrigação de fazer), o que não ocorrer nos caso dos “serviços de *streaming*”, onde há a concessão temporária de um conteúdo, sem a possibilidade de requisições ou imposições por parte do cliente.

Ora, eleger esse tipo de atividade como fato jurídico do ISS é alargar o conceito de “serviço” para contemplar os institutos da “cessão” e da “locação”, que não foram contemplados ao imposto e aos Municípios. Neste diapasão, Aires Barreto<sup>36</sup> afirma:

Se cessão de direitos como a locação (arrendamento) dá origem a uma obrigação de dar e se a prestação de serviços configura obrigação de fazer – sendo as duas espécies inconfundíveis – já se vê que não é possível pretender confundi-las. E, o que é decisivo: torna-se inconstitucional ampliar o conceito de serviço (obrigação de fazer) de modo a atingir a locação (obrigação de dar), uma vez que a Constituição só consentiu ao Município de modo explícito e inalargável, tributar serviços; as demais competências, não discriminadas, entregou-se à União (art. 154, I), única entidade competente para tributar, com base na competência residual, cessão de direito, em que a locação se consubstancia.

Desta feita, resta claro que o “serviços *streaming*” não podem ser alvo da tributação via ISS. Pensar de forma diversa, além de violar o arquétipo constitucional do imposto, seria ignorar a rigidez da Carta Fundamental, seus mandamentos quanto aos objetivos da legislação complementar e a delimitação de competência tributária.

Posto isso, resta agora investigarmos a opinião do Município de São Paulo sobre a atividade de *streaming*, para saber se o seu posicionamento se coaduna as diretrizes Magnas do ISS.

#### 4.1 A SOLUÇÃO DE CONSULTA SF/DEJUG Nº 65/2013 – VISÃO DO MUNICÍPIO SOBRE OS SERVIÇOS DE *STREAMING*

Verificada a flagrante imprecisão em tributar as atividades de streaming pelo ISS no Projeto de Lei Complementar nº 366/2013, cumpre voltarmos nossa atenções a visão do Município de São Paulo sobre a matéria.

Em 2013, uma das empresas que citadas neste trabalho (Netflix), consultou o Município de São Paulo para saber se suas atividades estariam sujeitas a incidência do ISS.

---

<sup>36</sup> BARRETO, Aires Fernandino, *op.cit.*, p. 160-161.

Na consulta, a companhia descreve de forma clara a suas operações, demonstrando que suas atividades seriam uma espécie de locadora de filmes acessível por meio do *streaming*.

Contudo, o Município de São Paulo, ao se debruçar sobre o objeto social da empresa, entendeu que suas atividades não seriam equiparados a uma locadora, mas sim ao item 1.05 da lista anexa à Lei nº 13.701 (com a mesma redação da Lei Complementar nº 116/03), qual seja: “Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”.

Vejamos a solução de consulta nº 65/2012 publicada pelo Município de São Paulo no diário oficial da cidade de São Paulo no dia 9 de janeiro de 2013<sup>37</sup>:

**“DEPARTAMENTO DE TRIBUTAÇÃO E JULGAMENTO – DEJUG**

PROCESSO Nº – INTERESSADO – CCM Nº – ASSUNTO – DESPACHO

2011-0.274.841-9 – NETFLIX ENTRETENIMENTO BRASIL LTDA. – 4.426.049-0

SOLUÇÃO DE CONSULTA SF/DEJUG nº 65, de 6 de dezembro de 2012

EMENTA:

ISS – Subitem 1.05 da Lista de Serviços da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003. Código de serviço 02798. Licenciamento de software.

O DIRETOR DO DEPARTAMENTO DE TRIBUTAÇÃO E JULGAMENTO, no uso de suas atribuições legais, em especial à vista dos artigos 73 a 78 da Lei 14.107, de 12 de dezembro de 2005 e em conformidade com o que consta nos autos do processo administrativo nº 2011-0.274.841-9;

ESCLARECE:

1. A consulente, regularmente inscrita no Cadastro de Contribuintes Mobiliários – CCM sob os códigos de serviço 02917 e 03085, tem por objeto social a prestação de serviços de acesso, via internet, a filmes, televisão e outros tipos de conteúdo de entretenimento 2. Alega a consulente que disponibiliza acesso, através de um mecanismo denominado streaming (tecnologia que permite o envio de informação multimídia através de pacotes, utilizando redes de computadores, sobretudo a internet), para que os clientes brasileiros possam locar e assistir a filmes e séries cujo acervo pertence à consulente. 3. Esclarece que seus clientes fazem uma assinatura no site da consulente e, por uma tarifa mensal, tais assinantes podem assistir de forma imediata e ilimitada, a filmes e séries elencados em seu site eletrônico. 4. Entende a consulente que sua atividade se assemelha a uma locadora de filmes e, portanto, não há a incidência do ISS sobre a atividade desenvolvida por ela. 5. À vista de todo o exposto, a consulente indaga se está correto o seu entendimento quanto: 5.1. ao fato de que a locação de filmes e séries através da internet não se caracteriza como prestação de serviços para fins de incidência de ISS,

<sup>37</sup> DIÁRIO OFICIAL DA CIDADE DE SÃO PAULO. Solução de consulta nº 65/2012. Disponível em <<http://www.docidadesp.imprensaoficial.com.br/NavegaEdicao.aspx?ClipID=084V9R8FO40JSe71VC1N09VJNVC&PalavraChave=ISS>>. Acesso em 10 de janeiro de 2016;

considerando a lista de serviços vigente; 5.2. à desobrigatoriedade de emissão de Nota Fiscal de Serviços Eletrônica, considerando que a locação de bens móveis encontra-se fora da incidência do ISS. 6. A consulente foi notificada a complementar a instrução deste Processo Administrativo com cópias de contratos de prestação de serviço objeto da consulta formulada, sendo que a notificação foi atendida. 6.1. A consulente apresentou o documento intitulado “Termos de Uso”, que regulamenta a atividade desenvolvida por ela, e contém a “Política de Privacidade” da sociedade empresária, bem como o “Contrato de Licença de Usuário Final”. 6.1.1. De acordo com o disposto nos “Termos de Uso”, a Netflix é um serviço de transmissão online que oferece para seus assinantes acesso a filmes, TV e outros produtos de entretenimento audiovisual, transmitidos pela internet para televisores, computadores e outros aparelhos conectados à internet. 6.1.2. Ainda de acordo com os “Termos de Uso”, o software de transmissão na Netflix é desenvolvido pela ou para a Netflix e é projetado para habilitar a transmissão online de conteúdo da Netflix através de aparelhos compatíveis. 6.1.3. De acordo com o “Contrato de Licença de Usuário Final”, o software contém materiais protegidos por direitos autorais e outras leis de propriedade intelectual aplicáveis nos EUA e em outros territórios e por disposições de tratados internacionais. O software não é vendido nem dado ao usuário, mas licenciado pela Netflix para ser utilizado sob os termos do Contrato de licença. 6.1.4. Referido contrato prevê a concessão de uma licença não exclusiva, limitada, pessoal e intransferível, sujeita ao cumprimento das restrições estabelecidas neste contrato de licença, para a instalação e utilização do software, somente em código objeto, fornecido pela ou em nome da Netflix com relação ao uso do serviço Netflix. 6.2. A consulente esclareceu ainda, mediante notificação, que o contrato apresentado é feito entre o usuário e a Netflix brasileira. **7. À vista de todo o exposto, constata-se que o cliente, ao pagar a tarifa mensal, passa a ter direito a usar o software da Netflix, que lhe permitirá assistir aos vídeos constantes do acervo da consulente. 8. Desta forma, no caso em questão não se verifica locação de bens móveis. O serviço descrito pela consulente, objeto do contrato apresentado, enquadra-se no item 1.05 da lista de serviços constante do art. 1º da Lei 13.701, de 24 de dezembro de 2003, relativo ao código de serviço 02798 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, inclusive distribuição – da Instrução Normativa SF/SUREM nº 8, de 18 de julho de 2011. 8.1. Neste caso, há a incidência do ISS, calculado pela aplicação da alíquota de 2%, consoante art. 16, I, “a”, da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, com a redação da Lei nº 15.406, de 8 de julho de 2011. [...]** (grifos nossos).

O Município entende que a empresa, por disponibilizar um software em sua página que permite o acesso aos títulos digitais ali alocados, esta ferramenta seria um licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador. Ou seja, a autoridade fazendária

conclui que a empresa, através do *streaming*, estaria cedendo esta tecnologia para o seu cliente desfrutar de seu acervo.

Contudo, não compartilhamos deste posicionamento por dois motivos: (i) o objeto do contrato não pode ser equiparado ao item 1.05 da lista anexa, e, (ii) mesmo que fosse, não poderia em nenhuma hipótese ser tributado via ISS. Vamos explicar.

O *streaming*, conforme demonstramos em tópico anterior, é apenas atividade-meio para que os usuários gozem do acervo de vídeos postos em sua página. É dizer, o que se busca não é a tecnologia do *streaming* e sim as obras cinematográficas do catálogo da empresa (verdadeiro objeto do contrato). Em outros termos, o *streaming* é apenas um instrumento que possibilita a atividade, mas com esta não pode ser confundido.

Ora, o contratante ao sinalizar o interesse em contratar o atividade, não está em busca da tecnologia, mas do acervo que está por detrás desta ferramenta. O objeto contratual é outro, qual seja: a cessão temporária de mídias visuais ou auditivas (atividade-fim), e não a utilização de um software do *streaming* (atividade-meio que permite o acesso).

Sobre a impossibilidade de tributação das atividades-meio, Aires Barreto<sup>38</sup> dispõe:

Ressaltamos, páginas atrás, que não se confundem a execução de meras atividades-meio com a pretensão do serviço considerado. É preciso distinguir 1) a consistência de esforço humano prestado a outrem, sob regime de direito privado, com conteúdo econômico – essa a noção apontada pelo conceito de prestação de serviços –; 2) das ações intermediárias, que tornam possível esse “fazer para terceiros”. Dissemos anteriormente que, em toda e qualquer atividade há “ações-meio” (pseudo-serviços) cujo custo é direta ou indiretamente agregado ao preço dos serviços. Mas isto não autoriza possam ser elas tomadas isoladamente, como se cada uma fosse uma atividade autônoma, independente, dissociada daquela que constitui a atividade-fim

[...]

a impossibilidade de tomarem-se atividades-meio como atividades-fim dá-se ainda quando estas últimas sejam constitutivas de serviços tributáveis pelo ISS. Ou seja, nem mesmo quando a atividade-meio é uma etapa da prestação de um serviço tributável (este sendo a atividade-fim) é possível separá-la, para tratá-la como atividade independente e autônoma.

Resta evidente que a atividade executada mediante a tecnologia de transmissão/conexão instantânea via internet constitui apenas uma etapa do objeto contratual que é a cessão temporária das mídias (no caso da Netflix, mídias audiovisuais).

Julgamos oportuno, apenas por amor ao debate, demonstrar que ainda que fosse possível equiparar a atividade da empresa a um “licenciamento ou cessão de direito de uso de um programa de computador”, não poderia ser hipótese de incidência do ISS.

<sup>38</sup> BARRETO, Aires Fernandino, *op.cit.*, p. 343-344.

É que tanto o licenciamento, ou cessão, como visto em tópico anterior, constitui obrigação de dar determinada coisa, ou o direito de gozo sobre aquela coisa a um terceiro. Sendo assim, não haveria atuação humana, ou melhor, um esforço humano na confecção do objeto. Este já encontra-se pronto e acabado, sendo apenas cedido para que outrem possa desfrutar temporariamente.

Em outras palavras, nos casos dos contratos de “Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação” descrito no item 1.05 da Lista Anexa a LC 116/03, inexistente o verbo “fazer” necessário para que se configure a incidência do ISS. O contratante apenas adquire por tempo determinado a permissão para se valer de determinado software pré-produzido, sem atuação humana.

De maneira diversa, se o contratante encomenda-se a elaboração um software específico, com várias recomendações de interface, usabilidade, desempenho, funcionamento e etc., poderíamos argumentar a existência de um fazer específico posto a utilidade de outrem. Contudo, a hipótese prevista no 1.05, não se assemelha a esta situação. Sua natureza jurídica constitui em dar algo a outrem de forma pronta e imediata, sem necessidade de execução de um esforço humano.

Sendo assim, o item 1.05 da Lista Anexa a LC 116/03 não poderia ser qualificado como fato jurídico do ISS, haja vista a ausência de um fazer específico para um terceiro (obrigação de fazer). Neste sentido, Aires Barreto<sup>39</sup> afirma:

Dentre as cessões de direito, incluem-se a licença de uso de *software*. Na relação jurídica de uso de *software* o licenciador ou sublicenciador cede ao licenciado o direito de que é titular de usar a referida propriedade intelectual, mediante remuneração ou não. Há, rigorosamente, a cessão do direito de uso de um bem, que, em virtude de sua natureza incorpórea, é um bem imaterial. Nessa operação, o titular dos direitos autorais do *software* (licenciador) entrega o bem ao interessado, para que possa usá-lo exclusivamente ou não, a título oneroso ou gratuito. Não há, pois, na espécie, esforço físico ou intelectual do cedente que possa caracterizar uma prestação de serviço, mas verdadeira cessão de direito, da espécie licença de uso, cuja natureza é típica de uma obrigação de dar.

Destarte, ainda que os “serviços *streaming*” pudessem ser comparados ao licenciamento ou cessão de direitos de software do item 1.05 não poderiam ser alvo do ISS, em razão de sua natureza obrigacional de dar. Assim, este item é mais um descuido do legislador complementar.

---

<sup>39</sup> BARRETO, Aires Fernandino. , *op.cit.*, p.138-139.

## 4.2 A VISÃO DA JURISPRUDÊNCIA: A SÚMULA VINCULANTE Nº 31

É importante assentarmos desde já, que a matéria que tratamos até aqui, por ainda estar em debate nas casas legislativas, não se encontra em pauta nos Tribunais, razão pela qual iremos nos valer de decisões análogos que poderão ser projetadas futuramente para o caso em estudo.

Pois bem, tendo em vista que os “serviços de *streaming*” são contratos de cessão/locação de mídias para entretenimento pessoal, como visto no “Termos de Uso” de algumas empresas em tópico anterior, essa atividade se configura como uma obrigação de dar, não podendo ser onerado pelo ISS.

Cumprе mencionar que o Supremo Tribunal Federal aconselhou o Presidente da República, a época da publicação da Lei Complementar 116/03, o veto ao item 3.01 referente a hipótese de “locação de bens móveis”. A sugestão foi acatada pelo então Presidente Luiz Inácio Lula da Silva que vetou a pretensão do legislador. Vejamos as razões do veto presidencial<sup>40</sup>:

### 3.01 – Locação de bens móveis.

Verifica-se que alguns itens da relação de serviços sujeitos à incidência do imposto merecem reparo, tendo em vista decisões recentes do Supremo Tribunal Federal. São eles:

O STF concluiu julgamento de recurso extraordinário interposto por empresa de locação de guindastes, em que se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, decidindo que a expressão “locação de bens móveis” constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, é inconstitucional (noticiado no Informativo do STF nº 207). O Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a “terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável.” Em assim sendo, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis.

<sup>40</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/Mensagem\\_Veto/2003/Mv362-03.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/Mensagem_Veto/2003/Mv362-03.htm)>. Acesso em 10 de janeiro de 2016;

Desde então, o STF sedimentou o entendimento de que casos envolvendo locação de bens móveis não estão englobados no arquétipo constitucional do ISS. Vejamos:

Tributário. Imposto Sobre Serviços (ISS). Não incidência sobre locação de bens móveis. Filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para video games e assemelhados. Súmula Vinculante n. 31. Art. 156, inciso III, da Constituição Federal. (RE 626706, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 08/09/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-179 DIVULG 23-09-2010 PUBLIC 24-09-2010 EMENT VOL-02416-07 PP-01547 RTJ VOL-00223-01 PP-00650);

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. PRETENSA NECESSIDADE DE NOVA INTERPRETAÇÃO APÓS O ADVENTO DA LC Nº 116/2003. ENTENDIMENTO QUE INDEPENDE DO DIPLOMA DE REGÊNCIA POR ESTAR AMPARADO NO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇO. 1. A não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis decorre da impossibilidade do poder de tributar vir a modificar o conceito constitucional de serviço que provém do direito privado. Tal conclusão afasta a competência do sujeito ativo com relação a qualquer dos diplomas que tenham disciplinado as normas gerais sobre o imposto. Não é por outro motivo que o item da atual lista de serviços que previa a possibilidade de fazer o tributo incidir sobre a atividade em questão foi objeto de veto presidencial. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 602295 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 07/04/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-075 DIVULG 22-04-2015 PUBLIC 23-04-2015);

As reiteradas decisões levaram a promulgação da Súmula Vinculante nº 31, aprovada em sessão plenária em 01/02/2010 e publicada no DJE nº 28 de 17/10/2010, com o seguinte teor:

Súmula Vinculante nº 31: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.

O leitor apressado, ao se deparar com esta orientação, pode raciocinar que os serviços de *streaming* não são bens móveis e, por essa razão, não poderiam estar abarcados neste entendimento pacificado. Porém, é importante deixar claro que, muito embora, as mídias alocadas nas páginas das empresas não estejam materializados, ainda assim são bens em formato digital.

Se não fosse assim, não haveria possibilidade de se tributar a elaboração de software por encomenda. O programa (software), muito embora esteja gravado em mídias palpáveis (CD's) não se resumem a este instrumento (suporte físico). Em outros dizeres, o esforço intelectual é incorporado no CD, mas não é o CD.

Ademais, com o avanço da tecnologia, hoje os programas podem ser elaborados e postos à disposição em páginas na internet para *download*, sem necessidade de serem gravados em mídias corpóreas. Neste caso, o software não possui corpo, mas ainda assim, é gravado pelo ISS, porque ocorre a prestação de serviço de elaboração de um programa.

Deste modo, as mídias de filme ou de áudio acessada via *streaming* também são bens móveis eletrônicos, e, neste diapasão, tais atividades estariam abarcados na hipótese da Súmula Vinculante nº 31.

Cumpra salientar também que o STJ, já possui posicionamento consolidado acerca da ilegalidade de se tributar via ISS as atividades-meio que permite a execução de determinado operação – como é o caso das empresas que se utilizam do *streaming*. Vejamos:

TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. ATIVIDADE-MEIO. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ.

1. O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que, independente da cobrança pela prestação de serviço, "não incide ISS sobre serviços prestados que caracterizam atividade-meio para atingir atividades-fim, no caso a exploração de telecomunicações" (REsp 883254/MG, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, julgado em 18.12.2007, DJ 28.2.2008 p. 74). Precedentes. Incidência da Súmula 83/STJ.

2. É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o teor da Súmula 83/STJ aplica-se, também, aos recursos especiais interpostos com fundamento na alínea "a" do permissivo constitucional.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no AREsp 445.726/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/02/2014, DJe 24/02/2014)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - CPC, ART. 535 - AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO - SERVIÇO DE "RADIOCHAMADA" (PAGERS) - LOCAÇÃO DE APARELHO - ATIVIDADE DE SECRETARIA - ICMS E ISS - ÁREA DE INCIDÊNCIA.

1. Não ocorre violação ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem aprecia expressamente a questão suscitada nos embargos de declaração.

2. A jurisprudência do STJ encontra-se pacificada no sentido de que o disposto no art. 2º, III, da LC 87/96, só contempla o ICMS sobre os serviços de comunicação stricto sensu, não sendo possível, pela tipicidade fechada do direito tributário, estender-se aos serviços meramente acessórios ou preparatórios. Precedentes.

3. De igual maneira, é firme a orientação de que não incide o ISS sobre a atividade-meio utilizada na prestação do serviço, como é o caso da atividade de secretaria (anotação de recados e digitação de mensagens) envolvida na prestação de serviços de "radiochamada" por intermédio de pagers.

4. Impossibilidade de modificação do acórdão recorrido, dada a ausência de recurso especial do contribuinte e em razão do princípio da non reformatio in pejus.

5. Recursos especiais não providos.

(REsp 848.490/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/09/2008, DJe 21/10/2008)

Neste sentido, é possível dizer que a matéria relacionada a incidência do ISS sobre serviços de *streaming* deverá seguir o mesmo raciocínio, tendo em vista se tratar de uma atividade-meio que permite a realização do objeto contratual (a execução de midas digitais).

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todo o exposto, é possível afirmar que os “serviços de *streaming*” não podem ser gravados pelo ISS como deseja o legislador do projeto de lei complementar nº 366/13.

Os contornos fundamentais do ISS desenhados pela Carta Fundamental são claros em dispor que as hipóteses de incidência deverão estar adstritas a prestação de serviço – entendido como esforço humano voltado a terceiros com fito de obter remuneração.

Nas atividades de *streaming*, ocorre a mera disponibilização de mídias digitais acessíveis através de uma tecnologia de transmissão instantânea de dados conectada via *web*. O consumidor busca os conteúdos ali alocados (filmes, músicas e etc.) e não a utilização do *streaming*.

Não se trata de um “fazer”, mas de uma cessão (ou aluguel) temporária de mídias digitais, e por isso, não poderia ser associado a hipótese do item 1.05 da LC 116/03 - “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, inclusive distribuição” - como dispôs o Município de São Paulo na Solução de Consulta nº SF/DEJUG nº 65/2012.

Na visão do Ente Municipal o fato dos clientes se valerem da ferramenta tecnológica para explorar os conteúdos, é suficiente para determinar que o objeto contratual é a utilização da ferramenta. Contudo, o argumento não tem como prosperar, tendo em vista que quando verificarmos mais profundamente do objeto central do contrato, percebe-se que o *streaming* é apenas uma etapa (atividade-meio) para que se alcance as obras cinematográficas e musicais da plataforma digital (objeto central).

Por fim, o histórico de decisões das Cortes Superiores confirmam e resguardam a vontade da Magna Carta. Tanto o STF, quanto o STJ possuem posicionamentos consolidados em favor do afastamento da imposição fiscal via ISS nos casos de locação/cessão (obrigação de dar).

As lições postas pela Lei Maior, doutrina e jurisprudência convergem para uma conclusão comum: o ISS só incide em hipóteses de prestação de serviço, onde se verifique claramente um esforço humano em favor de outrem. Sendo assim, tanto o dispositivo do Projeto de Lei Complementar 366/13, quanto o posicionamento do Município de São Paulo estão em desacordo com o arquétipo constitucional do ISS.

Destarte, o serviço de *streaming*, por ser tratar de mero instrumento que possibilita a execução de uma atividade, não pode ser enquadrado no rol de atividades do ISS, em virtude

da ausência do elemento essencial do critério material da hipótese de incidência do imposto, qual seja: o fazer humano, natureza obrigacional de fazer.

## REFERÊNCIAS

BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. 3. ed. São Paulo. Editora Dialética, 2009.

BRASIL. *Constituição Federal*. Brasília. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em janeiro 2016.

BRASIL. *Lei Complementar nº 116/03*. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em dezembro de 2015.

BRASIL. Razões do veto presidencial na Lei Complementar nº 116/03. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/Mensagem\\_Veto/2003/Mv362-03.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/Mensagem_Veto/2003/Mv362-03.htm)>. Acesso em janeiro de 2016.

BRASIL. *Projeto de Lei nº. 366/2013*. Disponível em <[http://www2.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1207621&filena me=PLP+366/2013](http://www2.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1207621&filena me=PLP+366/2013)>. Acesso em janeiro de 2016.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico)*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25.ed. São Paulo. Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário, linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

DIÁRIO OFICIAL DA CIDADE DE SÃO PAULO. Solução de consulta nº 65/2012. Disponível em <<http://www.docidadesp.imprensaoficial.com.br/NavegaEdicao.aspx?ClipID=084V9R8FO40JSe71VC1N09VJNVC&PalavraChave=ISS>>. Acesso em janeiro de 2016.

NETFLIX. Disponível em <<https://www.netflix.com/br/>>. Acesso em janeiro de 2016.

\_\_\_\_\_. Disponível em <<https://help.netflix.com/legal/termsfuse>>. Acesso em janeiro de 2016

OXFORD ADVANCED LEARNER'S DICTIONARY. 6.ed. 11 reimp. Nova York: The Oxford University Press, 2003.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AgRg no AREsp 445.726/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/02/2014, DJe 24/02/2014.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REsp 848.490/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/09/2008, DJe 21/10/2008.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Processo Eletrônico Dje-075. Divulgado em 22-04-2015, Publicado em 23-04-2015. RE 602295 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 07/04/2015. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8273399>>. Acesso em janeiro de 2016;

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula Vinculante nº 31, aprovada em sessão plenária em 01/02/2010 e publicada no DJE nº 28 de 17/10/2010. Disponível em <[http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV\\_31\\_\\_PSV\\_35.pdf](http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_31__PSV_35.pdf)>. Acesso em janeiro de 2016;

THE MERRIAM-WEBSTER DICTIONARY. International Edition. 18. printing quad graphics. Martinsburg: The Merriam-Webster Incorporated. 2015, p. 707.

YOUTUBE. Disponível em <<https://www.youtube.com/>>. Acesso em janeiro de 2016.