

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC –SP

Taisa Castro Feitosa

**IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E A
DISPONIBILIZAÇÃO DE CONTEÚDO POR *STREAMING*
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

SÃO PAULO

2018

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC –SP

Taisa Castro Feitosa

**IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E A
DISPONIBILIZAÇÃO DE CONTEÚDO POR *STREAMING***

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em Direito Tributário, sob a orientação da Profa., Dra. Iris Vania Santos Rosa.

SÃO PAULO

2018

Banca Examinadora

A Deus, por ser essencial em minha vida, meu guia e socorro presente na hora de angústia.

Aos meus pais, Vasti e Wison, que com muito carinho, amor e apoio não mediram esforços para que eu chegasse até aqui.

AGRADECIMENTOS

Agradeço minha família, por sua capacidade de acreditar e investir em mim. Pai e mãe, seu cuidado e dedicação me deram fé para concluir essa jornada e sua presença significou segurança e certeza de que não estou sozinha nessa caminhada. Ao meu primo, Wesley, que com sua criatividade me incentivou a seguir no tema.

Aos amigos pelas palavras de incentivo e porque me inspiram através de gestos e exemplos a superar todas as dificuldades e por entenderem minha ausência nos últimos tempos. Em especial a Renata, que demonstrou grande apreço por este trabalho.

Agradeço a minha orientadora, Iris Vania, por quem já nutria muita admiração, pela atenção, confiança e liberdade na realização desse trabalho.

A todos que direta ou indiretamente fizeram parte dessa trajetória, o meu muito obrigada.

RESUMO

FEITOSA, Taisa Castro. Imposto sobre serviços de qualquer natureza e a disponibilização de conteúdo por streaming.

O presente trabalho propõe-se a analisar a constitucionalidade da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN sobre a disponibilização de conteúdo digital através da tecnologia *streaming* que o item 1.09 da Lei Complementar 157/2016 pretende tributar. Empregou-se o método de pesquisa exploratório e a abordagem de pesquisa indireta, com consulta bibliográfica, documental e jurisprudencial. Inicialmente, examina-se a regra matriz de incidência tributária do imposto sobre serviços, analisando seus aspectos fundamentais e limites constitucionais, principalmente acerca da acepção do vocábulo “serviço” e seu alcance. Posteriormente, examina-se os aspectos técnicos da tecnologia *streaming*, dando ênfase à espécie *on-demand streaming*, a fim de compreender seu funcionamento. Ao final, confronta-se o item 1.09 da Lei Complementar 157/2016 com os institutos de Direito Privado e o posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre a temática para concluir-se pela inconstitucionalidade da cobrança do imposto sobre serviços sobre a atividade de disponibilização de conteúdo através da tecnologia *streaming*.

Palavras-chave: ISS. *Streaming*. Inconstitucionalidade.

ABSTRACT

FEITOSA, Taisa Castro. Tax Over Services of Any Nature and the availability of digital content through streaming.

The present work propose to analyze the constitutionality of the incidence of the Tax Over Services of Any Nature – ISSQN over the availability of digital content through streaming technology that item 1.09 of the Complementary Law 157/2016 intend to tax. It was used the exploratory method of research and the approach of indirect research, with bibliographic, documental and jurisprudence consultation. Initially, the matrix rule of tributary incidence of the tax over services is examined, analyzing its fundamental aspects and constitutional limits, primarily about the meaning of the word “service” and its reach. After, the technical aspects of the streaming technology are examined, emphasizing the on demand streaming kind, in order to comprehend its operation. By the end, the item 1.09 of the Complementary Law 157/2016 is confronted with the institutes of Private Law and the positioning of the Federal Supreme Court about the theme to conclude the unconstitutionality of the tax over services charge on the activity of availability of content through streaming technology.

Keywords: ISS. Streaming. Unconstitutionality.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1. A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA.....	10
1.1. Critério Material	11
1.1.1. Apontamentos sobre o conceito de serviço para fins de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza	13
1.2. Critério temporal	16
1.3. Critério espacial.....	17
1.4. Critério pessoal: sujeitos ativo e passivo.....	19
1.5. Critério quantitativo: base de cálculo e alíquota	20
2. ASPECTOS RELEVANTES SOBRE O <i>STREAMING</i>	22
2.1. Aspectos técnicos da tecnologia <i>streaming</i>	23
2.2. Maiores empresas do ramo de transmissão de mídia de áudio e vídeo via <i>on-demand streaming</i>	25
2.2.1. <i>Youtube</i>	25
2.2.2. <i>Netflix</i>	26
2.2.3. <i>Spotify</i>	28
3. A INCONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO DO <i>STREAMING</i> NO BRASIL..	30
3.1. Alcance do vocábulo “serviço” e a obrigação de fazer	31
3.2. Súmula Vinculante nº 31 e a locação de bens móveis: aplicabilidade no <i>on-demand streaming</i>	35
3.2.1. Fungibilidade na locação de bens móveis	36
3.2.2. Pessoalidade na obrigação de fazer	38
CONCLUSÃO.....	40
REFERÊNCIAS	42

INTRODUÇÃO

O avanço tecnológico experimentado nas últimas décadas trouxe diversas inovações na forma como o ser humano se relaciona e comunica, além de democratizar o acesso ao conhecimento, dando ensejo a ideia de uma sociedade da informação. A rede mundial de computadores facilita sobremaneira a troca de informações e o compartilhamento de dados, ocasionando o surgimento de inúmeros desafios à sociedade nos seus diversos níveis de interação, tais como o econômico, o cultural e, no que interessa a este trabalho, na área do Direito.

Nesse contexto, o setor econômico também sofreu grande revolução, principalmente no que concerne ao ramo do entretenimento, com a popularização da tecnologia *streaming*. A ascensão de inúmeras empresas desse setor trouxe à baila a discussão a respeito da possibilidade de incidência tributária. Diante disso foi publicada no ordenamento nacional a Lei Complementar nº 157/2016 que promoveu diversas alterações na Lei Complementar nº 116/2003, a qual trata do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Uma das alterações consistiu em incluir no rol de serviços tributados a atividade de disponibilizar, sem cessão definitiva, conteúdo audiovisual através da internet.

Ante esse cenário, o presente trabalho busca problematizar a (in) constitucionalidade da referida exação tributária com o intuito de verificar se as atividades desenvolvidas pelas plataformas de *streaming* caracterizam serviço para fins de incidência tributária do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Seguindo uma linha lógica e para que possamos adentrar com mais propriedade na discussão da (in) constitucionalidade da tributação do *streaming* pelo ISSQN, inicialmente desenharemos a regra matriz de incidência tributária do imposto citado. O objetivo deste capítulo será estabelecer um conceito de serviço que determine o critério material do antecedente do imposto, bem como seus aspectos temporal, espacial e no seu consequente os aspectos pessoal e quantitativo.

Delineado o ISSQN, bem como o conceito de serviço, que tanto nos importa, convém então adentrarmos na conceituação da tecnologia *streaming*. Aqui faz-se necessário traçar as principais características do *streaming* para que se averigüe tratar-se, ou não, de prestação de serviço.

Por último, analisaremos a (in) constitucionalidade do subitem 1.09 da Lei Complementar nº 157/2016 com o escopo de examinar se o ISSQN se presta a tributar essa nova tecnologia denominada *streaming*. Vale mencionar que o presente trabalho não tem a pretensão de esgotar toda a matéria, uma vez que reconhece a complexidade do tema. Ademais, o trabalho utilizou-se de metodologia de pesquisa exploratória através de revisão bibliográfica e análise documental.

1. A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

O direito positivo é formado por normas dispostas em uma estrutura hierarquizada. A norma, ao seu turno, é a significação que o intérprete colhe da leitura dos textos positivados – suporte físico – e é formada por um antecedente (que descreve um comportamento) e um consequente (que fixa uma relação jurídica), ligados por um dever-ser. No ramo do Direito Tributário, a norma jurídica tributária *stricto sensu* é definida como a regra que institui o tributo. Tal regra possui características comuns a todos os tributos, o que possibilita, através de abstração, a reunião de fatores compartilhados por todos os tributos, chegando-se a uma fórmula, uma forma precisa que exprime uma regra geral. O ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho chamou esta fórmula de “Regra Matriz de Incidência Tributária”.

A regra matriz de incidência tributária facilita sobremaneira o árduo trabalho do hermeneuta jurídico, na medida em que simplifica as dificuldades apresentadas nos enunciados das normas tributárias. Nesse sentido é o que o nos ensina Paulo de Barros Carvalho:

A esquematização formal da regra-matriz de incidência tem-se mostrado um utilíssimo instrumento científico, de extraordinária fertilidade e riqueza para a identificação e conhecimento aprofundado da unidade irreduzível que define a fenomenologia básica da imposição tributária. Seu emprego, sobre ser fácil, é extremamente operativo e prático, permitindo, quase que de forma imediata, penetrarmos na secreta intimidade da essência normativa, devassando-a e analisando-a de maneira minuciosa.¹

Nos importa ainda aclarar que o antecedente tributário descreverá um comportamento, uma situação objetiva real escolhida pelo legislador para fazer nascer uma relação jurídica. Essa previsão fática contém três critérios que a identificam: critério material, critério espacial e critério temporal. O consequente tributário prescreve uma relação jurídica, fazendo nascer direitos subjetivos e deveres jurídicos correlatos. São critérios identificadores do consequente tributário o critério pessoal e o quantitativo.

Feitas essas considerações iniciais, passemos agora a destrinchar a regra matriz de incidência tributária do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 335.

1.1. Critério Material

O critério material é o enunciado, o núcleo da hipótese que descreve o comportamento de uma pessoa (dar, não dar, fazer, não fazer, ser, não ser) e é linguisticamente representado por um verbo e seu complemento.

Quanto ao critério material do Imposto sobre Serviços (ISS), a Constituição Federal de 1988, ao delegar competência tributária aos Municípios, dispõe em seu art. 156, inciso III que compete àquele ente instituir impostos sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”. A Lei Complementar que veio regulamentar o ISS é a nº 116/2003, a qual determina em seu artigo primeiro o seguinte:

Art. 1º. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.²

Portanto, temos que o critério material do ISS é composto do verbo “prestar” e de seu complemento “serviços de qualquer natureza, exceto os serviços compreendidos na competência dos Estados membros e aqueles não previstos na lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003).

Vale notar que o legislador constitucional delegou ao legislador complementar a função de regulamentar pormenorizadamente a matéria, devendo este se ater aos contornos mínimos do conceito previamente estabelecido na Carta Magna de 1988. Conforme bem aponta o ilustre tributarista Geraldo Ataliba “A circunstância de outorgar a Constituição à lei complementar a tarefa de definir os serviços não quer significar, absolutamente, que a Constituição tenha dado ao legislador complementar a liberdade de ampliar o conceito de serviço pressuposto constitucionalmente”.³

² Art. 1º da Lei Complementar nº 116/2003.

³ ATALIBA, Geraldo. Imposto municipal sobre serviços - diversões públicas. A ausência de base impossível exclui a incidência do imposto. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, v. 66, p. 298, jan. 1971. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66630>>. Acesso em: 07 jun. 2018.

Do estabelecido nos dispositivos da Constituição Federal de 1988 e da Lei Complementar nº 116/2003 extraímos que alguns tipos de serviço não se sujeitam a incidência do ISS. São eles:

A. Os serviços abarcados no âmbito dos Estados, em conformidade com o art. 155, II da CF. Os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação serão tributados pelo ICMS.

B. Os serviços imunes, nos termos do art. 150, inciso VI da CF/88. Assim, o Município não poderá instituir ISS sobre serviços da União, Estados e Municípios, dos templos de qualquer culto, dos partidos políticos inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei, livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão e fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

C. Os serviços com vínculos empregatício, conforme comando do art. 7º da CF/88 e art. 2º, II da Lei Complementar 116/2003, o qual determina que:

Art. 2º. O imposto não incide sobre: II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;⁴

D. Os serviços sem conteúdo econômico, consoante o art. 145, parágrafo primeiro da CF/88. Trata-se do Princípio da Capacidade Contributiva e manifesta-se na disponibilidade econômica do indivíduo de suportar o ônus do tributo. Outrossim, se o serviço é prestado de maneira não onerosa não haverá base de cálculo para construir a regra matriz do ISS. São exemplos de serviço sem conteúdo econômico os prestados para o âmbito familiar, os altruísticos e os filantrópicos.

⁴ Art. 2º, II da Lei Complementar nº 116/2003.

Determinadas as espécies de serviços não englobas pelo ISS, nos ateremos com atenção à definição do conceito de “prestar serviço” para fins de incidência do referido imposto, pois vital à reflexão central deste trabalho.

1.1.1. Apontamentos sobre o conceito de serviço para fins de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

Destacamos acima que, em outras palavras, a materialidade do ISS é verificada através da análise do núcleo do seu critério material “prestar serviço”. Averiguaremos o conceito de “prestar serviço” inserido em um contexto, que neste trabalho é o do direito positivo. Em razão disso a compreensão de serviço, para fins tributários, deve ser buscada por intermédio de interpretação sistemática do ordenamento.

No que diz respeito à interpretação sistemática, esta é tida como o método por excelência, pois pressupõe o emprego dos demais métodos interpretativos. O método sistemático propõe um diálogo entre os vários textos do ordenamento como forma de ofertar uma interpretação legítima. Como bem coloca o ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho “todos os métodos interpretativos são válidos, desde que seus resultados coincidam com aquelas colhidos na interpretação sistemática.”⁵

Depreende-se da leitura do art. 110 do Código Tributário Nacional que a lei tributária não poderá alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições do Estado, ou pelas leis orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, para definir ou limitar competência tributária. Assim, há de se considerar a aceção de serviço no âmbito do Direito Privado.

O Código Civil expressamente determina em seu art. 594 que “Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.” Na importante lição de Natália de Nardi Dácomo: “Embora o código civil regule algumas formas de relação de prestação de serviços, não estabelece o significado (conteúdo semântico) da expressão ‘prestação de serviços’”.⁶ Como se pode notar, a lei civil não elucida o conceito de serviço.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 244.

⁶ DÁCOMO, Natália de Nardi. Hipótese de incidência do ISS. São Paulo: Noeses, 2007, p. 46.

O conceito de serviço revelado pelo dicionário é “1. Ato ou efeito de servir; 2. Estado, emprego ou ocupação de quem é criado ou doméstico; 3. Execução de trabalho ou desempenho de função ordenados ou pagos por outrem.”⁷. Porém este conceito denotativo também não elucida o conceito de serviço que procuramos esclarecer.

A doutrina divide-se em dois posicionamentos quanto a matéria, uma parte defende o conceito jurídico de serviço e a outra o conceito econômico de serviço. Encabeçando a parcela que defende o conceito jurídico trazemos a visão de Aires Ferdinando Barreto, que prega que prestar serviço: “... é a conduta humana (prestação de serviço) consistente em desenvolver um esforço visando a adimplir uma obrigação de fazer”⁸

Ainda nesta mesma linha de raciocínio o Professor José Eduardo Soares de Melo define que:

O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a ‘serviço’, mas a uma ‘prestação de serviço’, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de ‘fazer’, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado.⁹

Dessarte, para essa parte da doutrina, “prestar serviço” é a atividade realizada com natureza de obrigação de fazer, ou seja, só será possível perfazer-se o critério material do ISS se houver negócio jurídico mediante o qual uma das partes se obriga a praticar certa atividade, mediante remuneração.

Em que pese parte minoritária da doutrina defender o conceito econômico de serviço, tal qual o mestre Bernardo Ribeiro de Moraes, destacamos que este (o conceito) deve ser aquele extraído do direito posto, sendo inverossímil que o Direito Tributário utilize conceitos exclusivamente contábeis ou econômicos para explicar o vocábulo “serviço” tributável. Nesse particular Paulo de Barros Carvalho leciona que “o direito não pede emprestado conceitos de fatos para outras disciplinas. Ele mesmo constrói sua realidade, seu objeto, duas categorias e unidades de significação”.¹⁰

⁷MICHAELIS. Dicionário de português online. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/servi%C3%A7o/>>. Acesso em: 13 jun. 2018.

⁸ BARRETO, Aires F. Iss na constituição e na lei. São Paulo: Dialética, 2003, p.243.

⁹ MELO, José Eduardo Soares de. ISS – aspectos teóricos e práticos. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 33.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p.251.

A jurisprudência, ao seu turno, adotava o conceito econômico de serviço até a decisão do STF no RE 116.121/SP em 11/10/2000, a partir desse julgamento serviço passou a ser compreendido como obrigação de fazer, ou seja, a Corte Suprema passou a adotar o conceito jurídico de serviço. Vejamos a ementa do julgado:

TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.¹¹

Segue um trecho do voto do Ministro Marco Aurélio, que sustentou o conceito jurídico de serviço “Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento.” (p. 4 do Voto do Min. Marco Aurélio). Assim também o fez o Min. Celso de Mello, quando nos aclarou “que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer” (p. 3 do Voto do Min. Celso de Mello).

O Superior Tribunal de Justiça sedimentou o entendimento do Supremo Tribunal Federal, vejamos a título de exemplo a ementa do REsp 878.509/MT julgado pela Corte Superior em 03/12/2009:

TRIBUTÁRIO - CONSTITUCIONAL - ISS - LOCAÇÃO DE POSTES E TORRES PARA TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA - RE 116.121/SP - NÃO-INCIDÊNCIA - ART. 110 DO CTN - COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA - MATÉRIA CONSTITUCIONAL - ART. 565 DO CC - AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO - SUMULA 282/STF.

1. É inadmissível o recurso especial quanto a questão não decidida pelo Tribunal de origem, por falta de prequestionamento.
2. Discussão em torno do art. 110 do CTN, que cuida de norma de competência tributária endereçada aos legisladores dos entes federativos, têm natureza constitucional, atraindo a incompetência do Superior Tribunal de Justiça. Precedentes.

¹¹ STF. RE 116121/SP – SÃO PAULO. Recurso Extraordinário – Relator: Min. Octavio Gallotti - Rel. Acórdão – Min. Marco Aurélio – Julgamento: 11/10/2000 – Órgão Julgador: Tribunal Pleno – Publicação: DJ Data 25/05/2001.

3. Segundo a jurisprudência da Suprema Corte (RE 116.121/SP) não incide ISS sobre a locação de bens por consistirem em obrigação de dar e não em obrigação de fazer.
4. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, provido.¹²

Disso, podemos concluir que a hipótese material da regra matriz de incidência tributária do ISS consubstancia-se na conduta humana apta a adimplir uma obrigação de fazer.

1.2. Critério temporal

O critério temporal, componente da hipótese da regra matriz de incidência tributária, nos permite identificar o momento da ocorrência do evento que será vertido em fato jurídico. Em se tratando do critério temporal do ISS, sua análise nos permitirá identificar em que momento ocorreu a prestação do serviço.

Para Paulo de Barros Carvalho, o critério temporal compreende “o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária”¹³

A Lei Complementar nº 116/2003 não se ocupou com o critério temporal do ISS, tampouco o fez o Decreto-Lei nº 406/1968 (legislação do ISS revogada pela LC116/2003). Socorremo-nos então da lei geral, o Código Tributário Nacional, o qual em seu art. 116, inciso I prescreve que em situações de fato, considera-se ocorrido o fato gerador “desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;”

Com efeito, o ISS classifica-se como imposto “entre os exigíveis em virtude de uma situação de fato”¹⁴, pois incide exclusivamente sobre a prestação do serviço e não sobre a relação jurídica em si. Nesse sentido, não incidiria o ISS sobre o contrato de serviço por si só, mas apenas ante e efetiva prestação do serviço.

¹² STJ. REsp 878.509/MT, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/12/2009, DJe 14/12/2009

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 268.

¹⁴ BARRETO, Aires F. Iss na constituição e na lei. São Paulo: Dialética, 2003, p.307.

Portanto, através da exegese do CTN, prescreve-se que ocorrerá fato imponible do ISS quando da efetiva prestação do serviço, sendo irrelevante o momento da contratação do serviço ou de outros aspectos mercantis.

1.3. Critério espacial

Por critério espacial entendemos o enunciado da hipótese que delimita o local em que o fato jurídico deve ocorrer. Através do critério espacial do ISS buscamos identificar o local em que incidirá a exação, ou melhor dizendo, a que município o imposto deverá ser pago, já que por definição constitucional, cuida o ISS de imposto de competência municipal (art. 156, III da CF).

Face ao grande número de municípios brasileiros – cerca de 5.570 segundo dados do IBGE de 2017 – a questão poderá suscitar grandes embates acerca do município competente para cobrar o imposto, gerando as chamadas “guerras fiscais”.¹⁵ Daí decorre a importância do assunto.

A Constituição Federal dispõe em seu art. 146, I que ficará a cargo de lei complementar dispor sobre conflitos de competência de matéria tributária que envolva a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. A Lei Complementar nº 116/2003, ao seu turno, apresenta a regra geral de competência do ISS em seu art. 3º, determinando que “O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador (...)”. Portanto, via de regra, a legislação pressupõe que o serviço é prestado no local do estabelecimento prestador, onde o imposto será devido.

Historicamente o tema traz grandes embates. O Decreto-Lei nº 406/1968 também definia em seu art. 12, “a” o local do estabelecimento prestador como o competente para o recolhimento do imposto (regra geral). O Tribunal Superior de Justiça, por sua vez, entendeu por diversas vezes o inverso do estabelecido no citado Decreto-Lei, ou seja, que o local da incidência do ISS deveria ser o município onde fosse efetivamente prestado o serviço, em

¹⁵ Agência de notícias do IBGE. IBGE divulga as estimativas populacionais dos municípios para 2017. Disponível em: < <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/2013-agencia-de-noticias/releases/16131-ibge-divulga-as-estimativas-populacionais-dos-municipios-para-2017.html>>. Acesso em: 21 jun. 2018.

respeito ao princípio da territorialidade. Seguindo essa linha de raciocínio o EREsp 130.792/CE:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ISS. COMPETÊNCIA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. PRECEDENTES. I - Para fins de incidência do ISS - Imposto Sobre Serviços -, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do art. 12, alínea 'a' do Decreto-Lei n.º 406/68. II - Embargos rejeitados.¹⁶

O posicionamento do STJ visava reduzir a guerra fiscal entre os Municípios, todavia trazia enorme insegurança pois diretamente oposto ao legalmente expresso. Para tentar sanar o problema veio a LC 116/2003, a qual ratificou a regra geral do Decreto-Lei 406/68, em que pese a gama de exceções que veiculou. Assim, fora ampliar o rol de serviços que excepcionalmente seriam tributados na localidade em que prestados, a LC 116/2003 aferrou-se à ideia de que para o restante dos casos fosse observado o conceito de estabelecimento prestador.

A matéria segue controversa no STJ, sendo que a Primeira Seção da Corte decidiu o Recurso Especial nº 1.117.121-SP, sob o rito dos Recursos Repetitivos, no sentido de que, com a edição da LC 116/2003, o Tribunal passaria a entender que incide o imposto no local da sede do prestador do serviço. Todavia, a mesma Primeira Seção do STJ, ao julgar o Recurso Especial nº 1.060.210-SC, também sob o rito dos Recursos Repetitivos, consolidou orientação oposta. Diante disso, apesar do advento da LC 116/2003, a guerra fiscal entre os municípios não foi solucionada.

Insta salientar que por estabelecimento prestador o legislador refere-se ao local onde o contribuinte realiza a prestação do serviço, de modo temporário ou permanente, e que configure unidade econômica ou profissional, independentemente de sua denominação (art. 4º da LC 116/2003).

Nesse sentido Aires Barreto afirma que:

“(…) configura estabelecimento prestador o lugar no qual, de modo concreto, se exercitem as funções de prestar serviços, independentemente do seu tamanho, do seu grau de autonomia, ou qualificação específica (não importa se se trata de matriz, ou

¹⁶ STJ. EREsp 130.792/CE, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, Rel. p/ Acórdão Ministra NANCY ANDRIGHI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 07.04.2000, DJ 12.06.2000

sede, filial, sucursal, agência, loja, escritório ou qualquer outra denominação da espécie)".¹⁷

Outrossim, é cediço que o delineamento do aspecto espacial do ISS há de enfrentar cada vez mais obstáculos frente ao advento da globalização e o fim das fronteiras. Em suma, a popularização da internet e a prestação de serviço por meio desta trará desafios ao legislador e ao jurista que, inobstante a legislação ultrapassada, terá que enfrentar as complexidades trazidas pela era da informação.

1.4. Critério pessoal: sujeitos ativo e passivo

O critério pessoal compõe o consequente da regra matriz de incidência tributária. O consequente se propõe a identificar na norma os elementos que comporão as relações intersubjetivas decorrentes da ocorrência do fato jurídico. Em outras palavras, o consequente “como prescriptor, nos dá, também, critérios para a identificação do vínculo jurídico que nasce, facultando-nos saber quem é o sujeito portador do direito subjetivo; a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir certa prestação; e seu objeto (...)”¹⁸

Nos valeremos do critério pessoal para apurar os sujeitos da relação jurídica tributária – de um lado o sujeito ativo, credor ou pretensor e, de outra parte, o sujeito passivo ou devedor.

Em relação ISS, o sujeito ativo da relação jurídica é o Município (art. 156, III da CF) e o Distrito Federal (art. 147 da CF). Assim, serão estes entes que poderão exigir do sujeito passivo a prestação pecuniária.

Sobre o sujeito passivo do ISS, a LC 116/2003 deixa hialino em seu art. 5º que “Contribuinte é o prestador do serviço”. Assim, será sujeito passivo do ISS aquele que guarda relação direta com o fato jurídico que é alvo da tributação – o prestador do serviço.

Cabe salientar que a LC 116/2003, em seu art. 6º, deixa ressalvada a possibilidade de, mediante lei, atribuir-se a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação,

¹⁷ BARRETO, Aires F. *Iss na constituição e na lei*. São Paulo: Dialética, 2003, p.316.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 284.

inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais. Trata-se de hipótese de sujeição passiva indireta.

1.5. Critério quantitativo: base de cálculo e alíquota

O critério quantitativo, também componente do consequente da norma, é o conjunto de informações que nos permite identificar o objeto da relação jurídica a ser estabelecida quando da ocorrência do fato jurígeno. Em se tratando de obrigação tributária o objeto será um valor patrimonial, expresso em pecúnia. Em outras palavras “O grupo de notícias informativas que o intérprete obtém da leitura atenta dos textos legais, e que lhe faz possível precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo, é aquilo que chamamos de critério quantitativo do consequente das normas tributárias.”¹⁹

Portanto, o critério quantitativo é de suma importância pois é através dele que se determina o valor que o sujeito ativo pode exigir, bem como o valor que o sujeito passivo deve pagar. Ademais, o critério quantitativo é composto de duas entidades: a base de cálculo e a alíquota.

A base de cálculo é a grandeza estabelecida no consequente da regra matriz de incidência tributária que se destina a dimensionar a materialidade do fato imponible. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho nos mostra que a base de cálculo possui três funções:

“(…) a) função mensuradora, pois mede as proporções reais de fato; b) função objetiva, pois compõe a específica determinação da dívida; c) função comparativa, porquanto, posta em comparação com o critério material da hipótese, é capaz de confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar aquilo que consta no texto da lei, de modo obscuro”

Em relação ao ISS, sua base de cálculo é expressa pelo valor monetário cobrado pelo serviço, conforme podemos observar no art. 7º da LC 116/2003, segundo o qual “A base de cálculo do imposto é o preço do serviço”. Por “preço do serviço” entende-se a receita bruta auferida em função da prestação do serviço, ou seja, meros ingressos não constituem receita e portanto não compõem a base de cálculo do imposto.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 316.

Um outro aspecto a ser levado em conta é a cumulatividade do ISS. A Constituição Federal é silente em relação a isso, diferentemente do que fez com o IPI²⁰ e o ICMS²¹ quando expressamente a vedou em relação a esses impostos. Todavia, em função disso, a cumulatividade do ISS não deve ser presumida, conforme entendimento de Ayres Ferdinando Barreto²².

No que tange à alíquota, podemos identificá-la como componente aritmético que, congregado à base de cálculo, determina a quantia que será objeto da exação tributária. A alíquota do ISS é expressa em fração e caberá à lei complementar fixar seus limites máximos e mínimos²³. A LC 116/2003, em seu art. 8º, II, estabeleceu a alíquota máxima em 5% (cinco por cento). No que tange à alíquota mínima, a LC 116/2003 ficou-se, a princípio, silente. A Emenda Constitucional nº 37/2002 provisoriamente estabeleceu a alíquota mínima de 2% (dois por cento) para o ISS, enquanto não houvesse previsão em lei complementar.²⁴

Com a edição da LC nº 157/2016 ficou determinando que a alíquota mínima fosse fixada em 2% (dois por cento).²⁵

²⁰ CF/88, art. 153, §3º. O imposto previsto no inciso IV: II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

²¹ CF/88, art. 155, § 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

²² BARRETO, Aires F. *Iss na constituição e na lei*. São Paulo: Dialética, 2003, p.328.

²³ CF, art. 156, §3º, I.

²⁴ A EC nº 37/2002 acrescentou o art. 88 ao Ato das Disposições Transitórias – ACDT. Art. 88 do ADCT: Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo: I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968.

²⁵ Art. 8º-A, da LC 116/2003: A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

2. ASPECTOS RELEVANTES SOBRE O *STREAMING*

A Internet surgiu no final da década de 60, durante a Guerra Fria. Criada nos Estados Unidos da América foi chamada de Arpanet e sua função era a de interligar laboratórios de pesquisa, com o intuito de garantir a comunicação entre cientistas e militares em caso de bombardeio. Na época a rede pertencia ao Departamento de Defesa Norte Americano.

Dos anos 60 para os dias atuais a Internet evoluiu e produziu uma revolução no modo como as pessoas se relacionam, trazendo consigo uma gama de possibilidades e uma nova era das mídias. Imagine o cenário: há não muito tempo atrás, cerca de 10 anos, para assistir um filme em casa seria necessário deslocar-se até uma videolocadora, no estilo *Blockbuster*, e locar vídeos nos formatos VHS, DVD ou *Blu-ray*. As *Blockbuster* cederam espaço ao *download*, cuja proposta é baixar o arquivo de mídia em definitivo, porém uma transferência desse tipo demanda tempo. Hoje, com o surgimento da tecnologia *streaming*, o acesso aos filmes é instantâneo e está apenas a um clique de distância.

Por *streaming* entende-se a transmissão de conteúdo como um fluxo de dados (na sua maioria áudio e vídeo) de um servidor para um computador, ou outro aparelho compatível como por exemplo o *smartphones*, *tablets* e *smart TVs*. O arquivo ficará temporariamente armazenado no aparelho do consumidor, seja como cópia temporária no disco rígido (memória cache) ou na RAM (*buffer*).

Um dos aspectos que diferencia o *streaming* do *download* é justamente sua principal característica acima apontada, melhor explicando, no *download* há a transferência permanente do arquivo baixado, enquanto que no *streaming* a transferência do arquivo digital é temporária.

O STJ posicionou-se sobre conceito de *streaming* no REsp1.559.264-RJ, de relatoria do Min. Ricardo Villas Bôas Cueva, julgado em 08/02/2017, quando decidiu acerca da possibilidade de cobrança de direitos autorais na transmissão de obras musicais através desta tecnologia, vejamos:

RECURSO ESPECIAL. DIREITO AUTORAL. INTERNET. DISPONIBILIZAÇÃO DE OBRAS MUSICAIS. TECNOLOGIA STREAMING. SIMULCASTING E WEBCASTING. EXECUÇÃO PÚBLICA. CONFIGURAÇÃO. COBRANÇA DE DIREITOS AUTORAIS. ECAD. POSSIBILIDADE. SIMULCASTING. MEIO AUTÔNOMO DE UTILIZAÇÃO DE OBRAS INTELECTUAIS. COBRANÇA DE DIREITOS AUTORAIS. NOVO FATO GERADOR. TABELA DE PREÇOS. FIXAÇÃO PELO ECAD. VALIDADE.

(...) 2. Streaming é a tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo. Esse mecanismo é caracterizado pelo envio de dados por meio de pacotes, sem a necessidade de que o usuário realize download dos arquivos a serem executados. (...) ²⁶

Portanto, em que pese o conceito de streaming ainda não estar regulamentado no ordenamento jurídico pátrio, o conceito consolidado pela jurisprudência é compatível com o que será explorado nesse trabalho.

2.1. Aspectos técnicos da tecnologia *streaming*

Para que possamos desenvolver um melhor exame das questões tributárias sobre a cobrança de ISS no *streaming* faz-se necessário compreender os aspectos técnicos desta tecnologia. Portanto, vamos nos ater em apresentar as principais características do streaming e contrapô-lo ao *download*.

O *streaming* consiste em uma tecnologia de transmissão de dados e para tanto emprega uma técnica chamada *Content Delivery Network* – CDN, a qual utiliza um grupo de servidores (*cluster*) que agilizam a distribuição dos arquivos digitais aos usuários finais²⁷. As empresas fornecedoras da tecnologia *streaming* possuem redes CDN em grande escala, potencializando a agilidade na transmissão da mídia.

Existem duas formas como a CDN pode ser arquitetada, a primeira e mais tradicional é o modelo cliente-servidor, no qual há um servidor central que recebe e responde as requisições dos usuários. A outra forma de estruturação é a chamada *peer-to-peer* (P2P) ou ponto-a-ponto. Este último consiste em usar os usuários como servidores, ou seja, cada um dos pontos da rede funciona tanto como cliente quanto como servidor, possibilitando compartilhamentos de dados digitais sem a necessidade de um servidor central.²⁸

No que diz respeito ao armazenamento dos dados digitais, conforme já mencionamos, o *streaming* diferencia-se do *download* pois neste os dados ficam armazenados de forma

²⁶ STJ. REsp 1559264/RJ, Rel. Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, segunda seção, julgado em 08/02/2017, DJe 15/02/2017

²⁷ LIU, Yong et al. A Survey on Peer-to-Peer Video Streaming Systems. Disponível em <<http://eeweb.poly.edu/faculty/yongliu/docs/p2pvs.pdf>>. Acesso em 19 jul. 2018.

²⁸ LIU, Yong et al. A Survey on Peer-to-Peer Video Streaming Systems. Disponível em <<http://eeweb.poly.edu/faculty/yongliu/docs/p2pvs.pdf>>. Acesso em 19 jul. 2018.

permanente no risco rígido do aparelho, enquanto que naquele a cópia gerada é armazenada temporariamente.

Ademais, o armazenamento temporário da cópia no streaming pode se dar em *cache* ou *buffer*. O *cache* consiste em um bloco de memória para o armazenamento temporário de dados no disco rígido do aparelho (memória física). Diferencia-se do *buffer* na medida em que neste os dados são temporariamente armazenados na memória RAM (Random Access Memory), a qual, apesar de também ser uma região da memória física do aparelho, destina-se a armazenar temporariamente os dados enquanto eles estão sendo movidos de um lugar para outro. Esta última técnica dificulta a tentativa de fazer uma cópia definitiva do conteúdo transferido, protegendo-o do usuário mal intencionado.²⁹

Vale a pena mencionar que o streaming é gênero, do qual são espécies o *on-demand streaming* (ou *streaming* interativo) e o *live streaming* (*streaming* não-interativo)³⁰. O *live streaming* é a transmissão de dados ao vivo, ou seja, a transmissão simultânea do conteúdo digital; nesta modalidade o usuário não tem as opções de controlar a mídia, como por exemplo pausar, adiantar ou retroceder a transmissão. Ainda, o *live streaming* é muito utilizado na cobertura de eventos esportivos e noticiários transmitidos via internet e também pode ser observado nas opções “ao vivo” das mídias sociais *Facebook* e *Instagram*. Outrossim, o *on-demand streaming*, ao seu turno, tem como atributo a disponibilização do conteúdo sob a demanda do usuário, isto é, a mídia pode ser consumida pelo usuário quando este assim o desejar, porque o conteúdo está previamente armazenado em um servidor (seja central ou não) e somente transmitirá a mídia quando solicitado pelo usuário. Além de que, este possui alto nível de interação com a mídia, podendo pausá-la ou retrocede-la, por exemplo. É o caso dos serviços de transmissão oferecidos pelo *Youtube*, *Netflix*, *Spotify*, *Apple Music*, *Amazon Instant Video*, *Rdio*, entre muitos outros.

O advento da tecnologia *streaming* proporcionou uma mudança nos hábitos de consumo de entretenimento das pessoas e uma explosão de crescimento das empresas ligadas à área. Para ilustrar esta afirmação, no primeiro semestre de 2018 a Federação Internacional da Indústria Fonográfica (IFPI, na sigla em inglês) publicou um relatório apontando que pela primeira vez

²⁹ MORAES, Thiago Guimarães. Streaming e dos direitos autorais: aspectos tecnológicos, econômicos e regulatórios. V encontro internacional do CONPEDI. 2016: Montevideu - URU. p.187.

³⁰ FRANCISCO, Pedro Augusto P e VALENTE, Mariana Giorgetti. Da rádio ao streaming: ECAD, direito autoral e música no Brasil. Rio de Janeiro: Beco do Azogue, 2016. p. 268.

as mídias de música transmitidas por *streaming* tornaram-se a maior fonte de renda da indústria musical, superando as vendas físicas e os *downloads* digitais.³¹

Ademais, para os propósitos deste trabalho, daremos enfoque ao *on-demand streaming*, pois se trata da forma mais largamente utilizada pelas empresas que oferecem transmissão de mídia através da tecnologia streaming de forma onerosa.

2.2. Maiores empresas do ramo de transmissão de mídia de áudio e vídeo via *on-demand streaming*

Em seguida nos ateremos em sucintamente descrever o histórico e as operações realizadas pelas maiores empresas do ramo do *streaming* para visualizarmos com maior clareza, ao final do trabalho, a possibilidade de incidência do ISS sobre tais operações.

2.2.1. Youtube

Hoje considerado a maior plataforma de vídeos e o responsável por popularizar o *streaming* no mundo, o *Youtube* foi criado há apenas 13 anos, no ano de 2005, por Chad Hurley, Steve Chen e Jawed Karim, em San Francisco, no Estado da Califórnia nos Estados Unidos.³²

A ideia nasceu da dificuldade dos amigos em assistir vídeos na internet e a solução encontrada por eles foi a criação *Youtube*, o qual oferecia a possibilidade de o usuário hospedar e divulgar suas próprias gravações. Em pouco tempo a empresa tornou-se hegemônica no ramo de transmissão *online* de vídeos e em menos de 22 meses de funcionamento, em 2006, foi comprada pela Google pelo valor anunciado de 1.65 bilhões de dólares.³³

³¹ FORBES BRASIL. Receita com streaming de música supere vendas físicas. Disponível em: <<https://forbes.uol.com.br/last/2018/04/receita-com-streaming-de-musica-supera-vendas-fisicas/>>. Acesso em: 24 jul. 2018.

³² KLEINA, Nilton. A história do YouTube, a maior plataforma de vídeos do mundo. Disponível em: <<https://www.tecmundo.com.br/youtube/118500-historia-youtube-maior-plataforma-videos-do-mundo-video.htm>>. Acesso em: 25 jul. 2018.

³³ FOLHA DE SÃO PAULO. Google compra site de vídeo YouTube por US\$ 1,65 bi. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi1010200602.htm>>. Acesso em: 26 jul. 2018.

O negócio cresceu e consolidou-se de maneira tão sólida na sociedade que alterou a forma como as pessoas enxergam e interagem com o mundo ao seu redor, principalmente porque promove a diversidade na medida em que democratiza o acesso à plataforma. Qualquer pessoa com algo a dizer pode criar seu conteúdo e distribuí-lo. Utilizando-se dessa plataforma, manifestantes puderam expor seus protestos durante a Primavera Árabe, em 2011, período no qual a população sofria forte censura por parte de seus governos ditatoriais, por exemplo.

Ademais, em relação a operação da empresa, esta consiste no upload e transmissão via *streaming* de vídeos feitos pelos usuários e ocorre da seguinte forma: o conteúdo produzido pelo usuário é enviado aos servidores da empresa e processado para viabilizar a reprodução do mesmo. Após, quando solicitada a visualização do conteúdo pelo expectador, a tecnologia *streaming* é utilizada para transmitir instantaneamente o conteúdo solicitado.³⁴

Vale a pena mencionar que a operação acima descrita é a principal, mas não a única realizada pela empresa. Como o *streaming* é o foco deste trabalho, iremos nos ater apenas a ele.

2.2.2. Netflix

A *Netflix* foi criada em 1997 nos Estados Unidos da América e iniciou suas operações como uma empresa de venda e aluguel de DVDs pela internet. Seus fundadores foram Reed Hastings e Marc Randolph. Em 1999 a empresa inovou ao lançar o serviço por assinatura, oferecendo a locação ilimitada de DVDs por um preço mensal e sem cobrança de multas por eventuais atrasos na devolução.³⁵

Lenta e gradualmente a empresa aperfeiçoou seus serviços. Com os avanços expressivos da cibernética, a inclusão da internet nos lares, o surgimento da banda larga e consequente aumento na velocidade da conexão e, principalmente, a popularização do consumo de material *online*, que difundiu-se com o *download*, a empresa enxergou uma oportunidade de novamente inovar no cenário do entretenimento e em 2007 passou a disponibilizar conteúdo *online*, através

³⁴ HAMANN, Renan. Como funciona o YouTube? Disponível em: <<https://www.tecmundo.com.br/youtube/48298-como-funciona-o-youtube-ilustracao-.htm>>. Acesso em: 26 jul. 2018.

³⁵ NETFLIX MEDIA CENTER. História da Netflix. Disponível em: <https://media.netflix.com/pt_br/about-netflix>. Acesso em: 24 jul. 2018.

da tecnologia *streaming*.³⁶ Esta, além de fornecer acesso rápido e prático ao usuário, o livrava de problemas como vírus cibernéticos e pirataria.

É inegável que a *Netflix* revolucionou, por definitivo, a maneira como os usuários consomem conteúdo *online*, agora instantaneamente e poupando-os de cerca de 150 horas de comerciais por ano, segundo um estudo feito pela Nielsen e publicado pela LA Times.³⁷ Tudo isso fez com que a empresa se expandisse ainda mais.

De 2007 até hoje a *Netflix* firmou contrato com vários estúdios de cinema e também estabeleceu-se como criadora de conteúdo, produzindo filmes, seriados e documentários de maneira independente. O crescimento é tão expressivo que a empresa passou, em 2016, a operar em mais de 190 países.³⁸

No que diz respeito às suas operações, os Termos de uso da empresa descrevem que esta oferece “serviço personalizado de assinatura que permite aos nossos assinantes acessar filmes e séries (“conteúdo da Netflix”) transmitidos pela Internet para determinados televisores, computadores e outros aparelhos conectados à Internet (...)”. Além disso, ainda em seus Termos de uso a empresa delimita a abrangência das expressões “serviço Netflix”, “nosso serviço” e “o serviço” utilizadas no documento em “busca e visualização do conteúdo da Netflix, incluindo todos os recursos e funcionalidades, recomendações e avaliações, o site e as interfaces do usuário, assim como todo o conteúdo e software associados ao serviço”.³⁹ Portanto, quando refere-se a serviço engloba-se uma série de atividades, inclusive a de acesso o conteúdo.

Além disso, quando descreve o serviço contratado pelo assinante a *Netflix* expressamente determina que se trata de concessão de um direito limitado, não exclusivo e intransferível de acessar o conteúdo disponibilizado, vejamos:

O serviço Netflix e todo o conteúdo visualizado por intermédio do serviço Netflix destinam-se exclusivamente para uso pessoal e não comercial, não podendo ser compartilhados com pessoas de fora da sua família. Durante sua assinatura Netflix, a Netflix concede a você um direito limitado, não exclusivo e intransferível para acessar o serviço Netflix e assistir ao conteúdo da Netflix. Exceto pelo descrito acima,

³⁶ *Idem*.

³⁷ LA TIMES. TV networks load up on commercials. Disponível em: <<http://www.latimes.com/entertainment/envelope/cotown/la-et-ct-nielsen-advertising-study-20140510-story.html>>. Acesso em 24 jul. 2018.

³⁸ NETFLIX MEDIA CENTER. A Netflix está agora disponível no mundo todo. Disponível em: <https://media.netflix.com/pt_br/press-releases/netflix-is-now-available-around-the-world>. Acesso em: 24 jul. 2018.

³⁹ NETFLIX. Termos de uso da Netflix. Disponível em: <<https://help.netflix.com/legal/termsfuse?locale=pt&docType=termsfuse>>. Acesso em: 24 jul. 2018.

nenhum outro direito, titularidade ou participação lhe é concedido. Você concorda em não utilizar o serviço em exibições públicas.⁴⁰

Melhor explicando, a *Netflix* disponibiliza através da internet conteúdo audiovisual, o qual, assim que solicitado pelo consumidor, é transferido temporariamente ao seu aparelho (através da tecnologia *streaming*). O catálogo de conteúdo fica disponível ao consumidor apenas enquanto durarem os contratos da *Netflix* com as produtoras, o que só demonstra o caráter de limitação do direito concedido, bem como sua não exclusividade e intransferibilidade.

2.2.3. *Spotify*

O *Spotify* foi criado pelos empresários suecos Daniel Ek e Martin Lorentzon no ano de 2006, na capital sueca Estocolmo. Foi lançado dois anos mais tarde, em 2008. O modelo de negócio consiste no *streaming* de música, no qual o usuário tem à sua disposição uma enorme biblioteca de música e os artistas são remunerados de acordo com a quantidade de reproduções das músicas.⁴¹

O sucesso da empresa aconteceu, principalmente, porque seus criados perceberam a necessidade dos consumidores de música ao redor do mundo. Assim, criaram um aplicativo com uma enorme variedade e quantidade de músicas, de simples funcionalidade e baixo custo. Antes do *Spotify* os consumidores estavam rendidos ao *download* de músicas em plataformas muito caras ou baixando as músicas de forma ilegal. Interessante notar que após 2 (dois) anos de funcionamento no seu país de origem, houve uma redução de 30% (trinta por cento) nos níveis de pirataria.⁴²

Em relação a operação da empresa podemos encontrar em seus Termos de uso, no item 3, subitem 3.1 que a que empresa fornece serviços de streaming de música, vejamos:

⁴⁰ Idem.

⁴¹ GAZETA DO POVO. Líder mundial em streaming de música, Spotify é lançado oficialmente no Brasil. Disponível em: <<https://www.gazetadopovo.com.br/tecnologia/lider-mundial-em-streaming-de-musica-spotify-e-lancado-oficialmente-no-brasil-8qqr8rutp3bylo0ikrhf988r2>>. Acesso em: 30 jul. 2018.

⁴² FOLHA DE SÃO PAULO. Pirataria no Brasil deve cair com o crescimento do Spotify, diz a empresa. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/tec/2014/07/1488339-pirataria-no-brasil-deve-cair-com-o-crescimento-do-spotify-diz-empresa.shtml>>. Acesso em: 30 jul. 2018.

3 Curtindo o Spotify

3.1 Nossos serviços e assinaturas pagas

O Spotify fornece serviços de streaming que oferecem uma seleção de músicas e outros conteúdos. Determinados serviços do Spotify são fornecidos a você gratuitamente. Outros serviços do Spotify exigem pagamento antes que você possa acessá-los. Os serviços do Spotify que poderão ser acessados depois do pagamento, atualmente são chamados de "Serviço Premium" e "Serviço Ilimitado" (juntos, as "Assinaturas Pagas"). O serviço do Spotify que não exige pagamento, atualmente se chama "Serviço Gratuito". (...) ⁴³ – destacamos.

Ademais, nos Termos de uso podemos perceber no item 4, intitulado “Direitos que concedemos a vocês” as características principais do *streaming*, na medida em que a empresa fornece apenas licença limitada, não exclusiva e revogável do conteúdo disponibilizado, ressaltando o caráter de transferência temporária. Além disso, o *Spotify* determina que o conteúdo é apenas disponibilizado ao usuário “e não vendido”, observemos:

4 Direitos que concedemos a você

O Serviço Spotify e o Conteúdo são propriedade do Spotify ou dos licenciadores do Spotify. Concedemos a você 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 (a "Licença"). (...) **Os aplicativos de software e o Conteúdo do Spotify são licenciados, e não vendidos, para você**, e o Spotify e seus licenciadores detêm a propriedade de todas as cópias dos aplicativos de software e do Conteúdo do Spotify, mesmo após a instalação em seus computadores pessoais, celulares, tablets e/ou outros dispositivos relevantes ("Dispositivos") ⁴⁴. – destacamos.

Outrossim, para ressaltar a natureza de transmissão temporária, ou seja, de que o usuário não tem a posse do conteúdo disponibilizado, a empresa ainda determina em seus Termos de uso, Item 8 ⁴⁵ a proibição de cópia e transferência de seu conteúdo para terceiros, por exemplo.

⁴³ SPOTIFY. Termo de Uso. Disponível em: <<https://www.spotify.com/br/legal/end-user-agreement/>>. Acesso em: 30 jul. 2018.

⁴⁴ Idem.

⁴⁵ Idem.

3. A INCONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO DO *STREAMING* NO BRASIL

A Era Digital proporcionou uma revolução na forma como os negócios são realizados, uma vez que ignora as barreiras geográficas. Os conceitos tributários, ao seu turno, foram na sua maioria concebidos para operações de circulação de bens tangíveis entre estabelecimentos físicos. Essa não é mais a realidade. Haja vista o enorme crescimento do setor ligado à transmissão de vídeo e áudio *on-demand streaming*, bem como a sua relevância econômica, surgiu a necessidade e o interesse por parte das autoridades competentes de tributá-lo.

Nesse contexto foi editada a Lei Complementar nº 157 de 29 de dezembro de 2016, a qual fez diversas alteração na Lei Complementar nº 116/2003, dentre elas e o que interessa a esse trabalho, a inserção do subitem 1.09 ao rol de serviços da lista anexa à LC 116/2003. Vejamos a redação do citado subitem:

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).⁴⁶

Pretende o legislador com essa inovação que o ISS incida nas operações de disponibilização de conteúdo através do streaming (“Disponibilização, sem cessão definitiva...”). Em que pese a atualização do rol de serviços da lista anexa à LC 116/2003 ser necessária para adaptar-se à nova realidade econômica cibernética, esta deve ser feita respeitando os parâmetros de tributação estabelecidos na Constituição Federal.

Rememorando o que expusemos nos capítulos anteriores, o estudo até aqui realizado aponta que a tributação da operação de disponibilização de conteúdo midiático através da tecnologia *streaming* que o subitem 1.09 pretende alcançar não obedece os ditames constitucionais.

A seguir elucidaremos os fatores que motivam este entendimento.

⁴⁶ BRASIL. Lei Complementar nº 157 de 29 de dezembro de 2016.

3.1. Alcance do vocábulo “serviço” e a obrigação de fazer

Recapitulando o que explanamos no primeiro capítulo deste trabalho, estabelecemos na oportunidade que o ISS deve obediência aos seguintes pressupostos constitucionais: a) recair sobre a prestação de serviço; b) o serviço prestado não deve ser aqueles abarcados no âmbito dos Estados, em conformidade com o art. 155, II da CF (serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação serão tributados pelo ICMS); c) o serviço a ser tributado precisa constar na lista anexa à LC 116/2003.

Observemos que os tópicos acima elencados giram em torno de “serviço” e é esse o ponto central que nos leva a concluir pela não constitucionalidade da exação. De maneira objetiva, a operação de disponibilização de conteúdo através da tecnologia *streaming* não constitui serviço em sentido jurídico.

Tivemos a oportunidade de tratar de forma exaustiva nos capítulos anteriores que a definição jurídica do vocábulo “serviço”, em síntese, consiste em obrigação de fazer, que se traduz em um esforço humano a favor de terceiro, de forma onerosa. Constatamos na mesma ocasião que além da acepção jurídica, há também a econômica de serviço, muito mais abrangente e que não pode ser considerada para fins de incidência tributária.

Não obstante as próprias empresas do ramo, em seus Termos de Uso, definirem a natureza do negócio como “serviço de *streaming*”, conforme notamos ao apresentar no Capítulo 2 a síntese da operação de algumas dessas empresas, devemos ponderar que empregam o vocábulo “serviço” em sua acepção econômica. Vale mencionar que essas empresas são estrangeiras e que, por exemplo, o imposto corresponde ao ISS na União Europeia, o IVA (Imposto sobre Valor Agregado europeu), considera prestação de serviço de forma mais abrangente que o ordenamento pátrio, já que segundo o art. 6º da Segunda Directiva do Conselho IVA da União Europeia de 1967 trata-se de “qualquer operação que não constitua entrega de um bem (...)”⁴⁷.

Isto posto, a definição jurídica de serviço no ordenamento pátrio é mais limitada e, embora haja operações que se insiram no alcance econômico do vocábulo, não irão subsumir-

⁴⁷ JORNAL OFICIAL DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. Segunda Directiva do Conselho de 11 de abril de 1967. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31967L0228&qid=1464637707421&from=EN>>. Acesso em: 08 ago. 2018.

se ao conceito jurídico. Via de consequência, as operações que não puderem se enquadrar na concepção jurídica de serviço estão fora do âmbito de incidência do ISS.

Ademais, a própria legislação do ISS determina que é irrelevante a denominação dada ao serviço para caracterização da sua incidência⁴⁸. Tal assertiva pode ser interpretada em sentido contrário, pois se para a incidência do imposto pouco importa a denominação dada ao serviço, caso a operação seja denominada “serviço de streaming” porém não constitua serviço em sua acepção jurídica, não deve ser hipótese de incidência do ISS.

Além disso, vale mencionar que não cabe à legislação tributária, segundo o que podemos extrair da inteligência dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, desvirtuar os institutos de direito privado, ou seja, os institutos e conceitos do direito privado não podem ser modificados ou terem seus conceitos alargados para fins de interpretação da legislação tributária.

Nesta toada, recorreremos ao Direito Civil para apurar com precisão o conteúdo das obrigações de fazer e de dar com o propósito de balizar o campo de incidência do ISS. Os arts. 233 e seguinte do Código Civil tratam do tema e deles podemos extrair que a obrigação de dar (*obligationes dandi*) compreende a entrega ou restituição de determinada coisa, que podem ser resumidos em uma única palavra: tradição. Nesta modalidade de obrigação pode-se transferir a propriedade ou qualquer outro direito real, como a posse. Por outro lado, a obrigação de fazer (*obligatio faciendi*) abrange o serviço humano em geral, a realização de uma atividade a ser executada pelo devedor.

O substrato de diferenciação das obrigações de dar e de fazer é que naquela o interesse de credor concentra-se no objeto da prestação, enquanto que na obrigação de fazer, ao contrário, as características pessoais ou qualidades do devedor são determinantes. Na obrigação de fazer o serviço é mensurado pelo tempo, qualidade ou gênero.⁴⁹

Em decorrência dessa diferenciação foi que o Supremo Tribunal Federal consolidou que para a caracterização do imposto sobre serviços imprescindível que haja obrigação de fazer, isto é, a exação está vinculada à prestação, por parte do devedor (prestador do serviço), de uma atividade que consolide a execução ou confecção de algo. O entendimento nasceu no

⁴⁸ Art. 1º, §4º da Lei Complementar nº 116/2003.

⁴⁹ GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito civil brasileiro, volume 2: teoria geral das obrigações. 8ªed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 85.

emblemático julgamento do RE 116.121/SP, mencionado o primeiro capítulo deste trabalho e que convém explorar com maior cuidado no momento.

Destarte, no RE 116.121/SP discutiu-se a incidência do ISS na locação de guindastes. A recorrente, Ideal Transportes e Guindastes Ltda., alegava a inconstitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, face a negativa de vigência aos arts. 24, I e II da CF e ao art. 110 do CTN. Ademais, argumentava que a locação de guindastes constituía obrigação de dar e inexistia atividade pessoal do locador que pudesse juridicamente caracterizar prestação de serviço. Por outro lado, o recorrido Município de Santos-SP, sustentava que caberia ISS sobre a locação de coisa móvel porque constituía venda de bem imaterial em favor de terceiro, mediante remuneração, caracterizando serviço.

Ademais, a Procuradoria Geral da República juntou aos autos parecer posicionando-se favoravelmente a incidência da exação pois a locação de guindastes configuraria prestação de serviço na medida em que prevalece a realidade econômica intrínseca à atividade. Ou seja, o caráter econômico da utilização da locação bastaria para caracterizar obrigação de fazer.

Dada a complexidade e relevância do tema, bem como a intrincada divergência de posicionamentos, o feito foi remetido ao Plenário do STF para julgamento. O Relator Min. Octávio Gallotti posicionou-se pela manutenção da cobrança, asseverando que a expressão “de qualquer natureza” conectada ao termo “serviço” no Decreto-Lei nº 406/1968 demonstra que o legislador tinha a intenção de abranger prestação de serviço sob seu aspecto econômico, não o limitando às atividades que consistiam em um fazer humano. Acompanhou a decisão do relator o Ministro Carlos Velloso, enfatizando o caráter econômico do serviço e para tanto colacionando diversos julgados nesse sentido, desses interessante o seguinte trecho em que é traçado um paralelo entre o Imposto Sobre Valor Agregado europeu e o seu correspondente brasileiro ISS:

Para efeitos de incidência do imposto sobre o valor acrescido, o conceito de "serviço" foi sempre definido por exclusão ao de "transferência de bens". A segunda diretriz do Conselho da CEE, de 11 de abril de 1967, considera "transferência de um bem" toda transferência do poder de dispor de um bem material como proprietário (art. 5º), sendo "prestação de serviços" toda operação que não constitua transferência de um bem" (art. 6º). O mesmo se diga da legislação de Luxemburgo, da Holanda, da Suécia, da Alemanha Federal, da Itália, etc.

(...)

Esse conceito econômico de prestação de serviços é o que foi adotado pelo texto constitucional, à luz do direito comparado e dos objetivos do novo imposto que veio a substituir o antigo imposto de indústrias e profissões que incidia sobre atividades

semelhantes. Tanto é assim que o imposto recai, não sobre a prestação de serviços, mas sobre "serviços de qualquer natureza". O uso dessa expressão deixa claro que a intenção da Carta Magna não é socorrer-se de definição do direito civil, mas utilizar-se do conceito econômico de serviço. E dentro desse conceito está compreendida a locação de móveis.⁵⁰

Contudo, o Ministro Marco Aurélio divergiu do voto do relator, apontando ser indispensável a correta definição de cada instituto apresentado: prestação de serviço x contrato de locação. Para ele a simples locação de guindaste não pressupõe a realização de um esforço humano, haja vista que o proprietário do guindaste apenas coloca o aparato material à disposição de quem o loca, logo não constitui serviço e conseqüentemente incabível a incidência de ISS. Fundamentou sua decisão no art. 110 do CTN e nos conceitos civis de contrato de locação de bens e de serviço elencados nos arts. 1.188⁵¹ e 1.219⁵² do Código Civil de 1916, vigente à época (atualmente seus correspondentes são os arts. 565 e 594 do Código Civil vigente na atualidade e foi mantida a mesma redação dos dispositivos).

Ademais, trouxe à baila ser irrelevante o exame do aspecto econômico inerente à atividade, sob pena de contrariar o modelo constitucional do tributo, valendo-se dos ensinamentos de Ulhôa Canto (citado por Gabriel Lacerda Troianelli), vejamos:

Entre nós, a interpretação econômica não tem sido acolhida, nem pelos autores nem pela jurisprudência. A própria Coordenação do Sistema de Tributação chegou até a afirmar a sua inaceitabilidade, no Parecer Normativo CST n° 563, de 18.08.1971 (...). Entretanto, é comum ler-se em atos ou decisões da Administração ou de tribunais administrativos que ao direito tributário interessam precipuamente os aspectos econômicos (o que é certo), e, por isso, os dispositivos legais, como os atos e fatos, devem ser interpretados com prevalência do respectivo conteúdo econômico, relegada a sua forma jurídica a plano secundário (ilação errada). Na verdade, trata-se de uma simples tentativa de usurpação de poderes que são apenas do legislador; sob o pretexto de interpretar a lei, o que se está tentando é aplicar a sua norma a atos e fatos que ela não contempla. (Caderno de Pesquisas Tributárias n° 13. São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 493).⁵³

⁵⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERALE. RE 116.121/SP – SÃO PAULO. Recurso Extraordinário – Relator: Min. Octavio Gallotti - Rel. Acórdão – Min. Marco Aurélio – Julgamento: 11/10/2000 – Órgão Julgador: Tribunal Pleno – Publicação: DJ Data 25/05/2000.

⁵¹ Art. 1.188 do CC de 1916: “Na locação de coisas, um das partes se obriga a ceder á outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.”

⁵² Art. 1.216 do CC de 1916: “Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.”

⁵³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERALE. RE 116.121/SP – SÃO PAULO. Recurso Extraordinário – Relator: Min. Octavio Gallotti - Rel. Acórdão – Min. Marco Aurélio – Julgamento: 11/10/2000 – Órgão Julgador: Tribunal Pleno – Publicação: DJ Data 25/05/2000.

Além disso, o Min. Celso de Mello seguiu o voto do Min. Marco Aurélio e assentou que locação de bens móveis caracteriza obrigação de dar e citando a doutrina de Aires Ferdinando Barreto concluiu que classificar locação de bens móveis como serviço para efeitos de incidência do ISS representaria manipulação da repartição constitucional das competências impositivas, “eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigação de fazer”⁵⁴.

Finalmente, o plenário de STF reconheceu inconstitucional, por 6 (seis) votos a 5 (cinco), a expressão “locação de bens móveis” constante no item 79 da lista de serviço do Decreto-Lei nº 406/1968, a qual regulamentava o ISS na época, invertendo a tradicional jurisprudência da suprema corte.

3.2. Súmula Vinculante nº 31 e a locação de bens móveis: aplicabilidade no *on-demand streaming*

O emblemático julgamento do RE 116.121/SP tornou-se precedente para a edição da Súmula Vinculante nº 31, de 2010, a qual dispõe que “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.” Após a edição da súmula houve inúmeros processos interpostos pelos contribuintes perante o judiciário para o reconhecimento de que alguns serviços passíveis de incidência do ISS em verdade tratavam-se de obrigação de dar.

Entre esses, importante mencionar o RE nº 626.706/SP, de relatoria no Min. Gilmar Mendes e julgado pelo plenário do STF, com publicação em 24 de setembro de 2010 e no qual houve a aplicação da Súmula Vinculante nº 31 para afastar a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis consistentes em filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para vídeo game e assemelhados⁵⁵. Nota-se a semelhança entre a atividade exercida pelas empresas de locação de filmes cinematográficos e a operação exercida pela *Netflix*, diferenciando-se uma da outra apenas na tecnologia empregada pra a disponibilização do conteúdo.

Vale a pena mencionar que a *Netflix*, conforme pudemos observar no capítulo destinado ao seu breve histórico, iniciou suas atividades como uma empresa de locação de filmes. Com a

⁵⁴ Idem

⁵⁵ STF. RE 626.706/SP, 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

evolução da tecnologia e o melhoramento da internet banda larga, a empresa passou a utilizar o meio eletrônico para disponibilizar o conteúdo ofertado. Ademais, quando o usuário acessa o *website* ou aplicativo da *Netflix* depara-se com uma espécie de estante virtual expondo os títulos ofertados pela empresa à semelhança de uma locadora de filmes tradicional.

Logo, a essência do negócio operado por uma locadora tradicional de filmes e uma que usa o *streaming* para a disponibilização do conteúdo locado não muda, haja vista que em ambas o objetivo é ofertar ao cliente/usuário o acesso a uma gama de conteúdos midiáticos, mediante contraprestação monetária.

Portanto, podemos concluir que a disponibilização de obras audiovisuais via *streaming* assemelha-se a locação de bem móvel. Quando menos podemos afirmar que as plataformas que disponibilizam conteúdo através do *streaming* não se obrigam a um fazer em favor do usuário, mas apenas colocam as mídias à sua disposição.

3.2.1. Fungibilidade na locação de bens móveis

A fim de aproximar a atividade realizada pelas videolocadoras tradicionais com a realizada pelas plataformas de transmissão de conteúdo audiovisual por *streaming* recorreremos ao que a legislação civil dispõe sobre locação: “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.”⁵⁶ Em relação ao objeto locado constituir em “coisa não fungível”, observemos o disposto no art. 85 do mesmo diploma civil para elucidar sua definição: “Art. 85. São fungíveis os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade.”⁵⁷ Quanto aos bens infungíveis, o código civil não traz definição, mas não restam dúvidas que se trate de conceito oposto, assim, são infungíveis os bem que não podem ser substituídos por outros da mesma espécie, quantidade e qualidade.

Analisando a letra do Código Civil, a professora Maria Helena Diniz, citando Clóvis Beviláqua, bem definiu o conceito:

⁵⁶ CÓDIGO CIVIL. Art. 565.

⁵⁷ CÓDIGO CIVIL. Art. 85

A locação é o contrato pelo qual uma das partes, mediante remuneração paga pela outra, se compromete a fornecer-lhe, durante certo lapso de tempo, o uso e gozo de uma coisa infungível, a prestação de um serviço apreciável economicamente ou a execução de alguma obra determinada⁵⁸.

Pois bem, em um primeiro momento parece que o conteúdo audiovisual que as empresas disponibilizam via *streaming* consiste em bem fungível, vez que o conteúdo disponibilizado poderia ser copiado e enviado para vários usuários ao mesmo tempo. Logo, não restaria configurada a locação.

Entretanto, algumas proposições precisam ser analisadas antes de concluir-se pela caracterização da locação ou não.

A princípio, o produto objeto da locação em locadoras tradicionais de vídeos cinematográficos ou assemelhados trata-se de bem incorpóreo e que também pode ser copiado. Quando o consumidor aluga um filme não está alugando o aparato no qual aquele filme foi armazenado (o DVD ou o *Blu-ray*), mas sim a mídia audiovisual gravada no aparato. Logo, se ao tentar visualizar o conteúdo o consumidor constatar que não há nenhuma mídia gravada não estaria configurada a locação do filme, pois o objetivo do locatário é o consumo do conteúdo audiovisual e não do aparato.

Ademais, considerando que o objeto da locação é o conteúdo em si, pouco importa o aparato em que o conteúdo é disponibilizado, seja ele físico, tais como os DVD's e *Blu-ray's* ou virtual. É desimportante para a caracterização da locação o meio em que se disponibiliza a mídia.

Deveras, o argumento que afirma que o bem pode ser replicado e por isso incabível a locação não merece prosperar, haja vistas não ter o condão de afastar sua infungibilidade. Mesmo que o filme ou áudio seja locado em aparatos físicos é possível replicá-lo diversas vezes, mesmo que a prática constitua crime contra o direito autoral.

Corroborando o explanado, tivemos a oportunidade de ver dentro deste capítulo que o STF, no julgamento do RE nº 626.706/SP, afastou a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis consistentes em filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para vídeo game e

⁵⁸ DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro. Teoria das obrigações contratuais e extracontratuais. Saraiva: São Paulo, 2011.

assemelhados. De mais a mais, outro não poderia ser o juízo no caso dos conteúdos transmitidos via *streaming* senão considera-lo também locação de bem móvel.

3.2.2. Pessoalidade na obrigação de fazer

Valemo-nos do tema da tributação de *softwares* para um pequeno exercício de reflexão: atualmente a Receita Federal do Brasil, legitimada pela jurisprudência pátria, por meio da Solução de Consulta COSIT nº 123 de 28 de maio de 2014, posicionou-se da seguinte forma sobre a incidência do ICMS ou do ISS na venda de *softwares*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ
 EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE SOFTWARE. PERCENTUAL APLICÁVEL. A venda (desenvolvimento e edição) de softwares prontos para o uso (standard ou de prateleira) classifica-se como venda de mercadoria e o percentual para a determinação da base de cálculo do imposto é de 8% sobre a receita bruta. A venda (desenvolvimento) de softwares por encomenda classifica-se como prestação de serviço e o percentual para determinação da base de cálculo do imposto é de 32% sobre a receita bruta. Caso a consultante desempenhe concomitantemente mais de uma atividade, o percentual de presunção correspondente deve ser aplicado sobre o valor da receita bruta auferida em cada atividade. DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto n.º 3.000, de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda, artigos 518 e 519. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE SOFTWARE. PERCENTUAL APLICÁVEL. **A venda (desenvolvimento e edição) de softwares prontos para o uso (standard ou de prateleira) classifica-se como venda de mercadoria e o percentual para a determinação da base de cálculo da contribuição é de 12% sobre a receita bruta. A venda (desenvolvimento) de softwares por encomenda classifica-se como prestação de serviço e o percentual para determinação da base de cálculo da contribuição é de 32% sobre a receita bruta.** Caso a consultante desempenhe concomitantemente mais de uma atividade, o percentual de presunção correspondente deve ser aplicado sobre o valor da receita bruta auferida em cada atividade. DISPOSITIVOS LEGAIS Lei n.º 9.249, de 1995, artigo 20 c/c artigo 15, § 1.º; artigo 15, § 2.º.⁵⁹ – destaquei.

Desse modo, podemos lobrigar que incidirá um imposto ou outro a depender da classificação dada ao *software*, melhor explicando, em se tratando de *softwares* de prateleira (prontos para o uso) incidirá o imposto sobre a circulação de mercadorias – ICMS; caso seja *software* por encomenda, personalizado para determinado usuário, incidirá o imposto sobre

⁵⁹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta COSIT nº 123/2014. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=53204>>. Acesso em: 15 ago. 2018.

serviços – ISS. Este último tipo de *software* é considerado então obrigação de fazer pois há um esforço humano envolvido para a feitura de um produto exclusivo que atenda às necessidades pessoais do comprador.

Com isso em mente, podemos usar o mesmo raciocínio para concluir que a atividade desenvolvida pelas plataformas de disponibilização de conteúdo via *streaming* não comporta um fazer, na medida em que não revela um serviço personalizado ao usuário, mas sim uma atuação generalizada identificada na disponibilização do conteúdo audiovisual oferecido aos usuários.

Por tudo que foi explanado, é incontestável que a atividade de disponibilizar conteúdo audiovisual através da tecnologia *streaming* configure obrigação de dar, por isso conclui-se pelo afastamento da incidência do ISS sobre tais operações e pela inconstitucionalidade do subitem 1.09 da Lei Complementar nº 157/2016.

CONCLUSÃO

A revolução da Era Digital por certo oportunizou o surgimento da Era da Informação e a popularização do acesso ao conhecimento, possibilitando ao homem um salto tecnológico como jamais visto. A tecnologia surge com o escopo de transformar a realidade vigente e atualmente pode-se dizer que sustenta e consolida os pilares do atual sistema econômico. Nesse contexto, surgem os desafios aos juristas de todas as alçadas, em especial aos que lidam com Direito Tributário vez que a criação/aplicação das normas tributárias deve permear harmonicamente com o reconhecimento das novas realidades e a segurança jurídica.

O presente trabalho buscou investigar a constitucionalidade do subitem 1.09 da Lei Complementar nº 157/2016, o qual dispõe sobre a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza na disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo audiovisual através do *streaming*. Ademais, o trabalho concentrou-se em analisar a atividade do *on-demand streaming*, espécie do gênero *streaming*, para fins de especificidade e por tratar-se da espécie mais difundida e com maior expressão econômica.

No primeiro capítulo verificou-se a regra matriz de incidência do ISS com todos os critérios do antecedente e do consequente tributário, dando especial ênfase ao critério material da exação e ao conceito do vocábulo “serviço”. Constatou-se na oportunidade que a definição jurídica atualmente conferida ao vocábulo e aceita nos tribunais pátrios é a de que “serviço” corresponde a uma obrigação de fazer consubstanciada no esforço humano, mediante remuneração.

O segundo capítulo dedicou-se ao entendimento dos aspectos técnicos da tecnologia *streaming* e seu funcionamento. Observamos que o *streaming* traduz-se em meio de transmissão de dados virtuais (consistentes em mídias audiovisuais ou textuais) de um servidor que armazena esses dados a outros aparelhos compatíveis com a tecnologia. Ademais, verificamos que os dados são transmitidos temporariamente ao aparelho do usuário, principal diferença entre o *streaming* e o *download*. Além disso, fizemos um breve histórico das principais empresas que, no cenário atual, dominam o ramo, explicando resumidamente como se dão suas operações.

No último capítulo verificaram-se as teses que levaram o Supremo Tribunal Federal afastar a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis no emblemático RE 116.121/SP e a posterior edição da Súmula Vinculante nº 31.

Defendeu-se, nesse ponto, que a disponibilização de conteúdo audiovisual via *streaming* assemelha-se a atividade das locadoras tradicionais de vídeos cinematográficos e assemelhados, haja vista possuírem como escopo oferecer o conteúdo midiático. Portanto, o emprego da tecnologia *streaming* como meio de disponibilizar o conteúdo, isoladamente, não descaracteriza a semelhança da atividade dessas plataformas com a locação de bens móveis; por essa razão infere-se a inconstitucionalidade da incidência do ISS.

Ademais, não se defende no presente trabalho a total ausência de incidência tributária sobre a atividade de disponibilizar conteúdo audiovisual via *on-demand streaming*, vez que havendo capacidade contributiva natural que se busque a tributação, porém a simples utilização de um meio digital não deve ensejar a caracterização de uma tributação diferente daquela verificada quando da ocorrência do fato imponible na sua forma tradicional. O que se deve perseguir é a igualdade de tratamento entre os contribuintes que possuem a mesma atividade. Portanto, se é inconstitucional a cobrança de ISS na locação de bens móveis, assim o que é para todos os contribuintes que exercem tal atividade.

Desse modo, a legislação deve subsumir-se às situações envolvendo novas tecnologias apenas quando for satisfeito todos os critérios da regra matriz de incidência tributária. Todavia, inadmissível a distorção dos institutos para o alargamento da hipótese de incidência do tributo em razão da necessidade de que sobre determinada nova atividade recaia a exação.

Nesse contexto, hialino que a tributação da atividade de disponibilização de conteúdo por *streaming*, através do ISS, não guarda observância com os pressupostos constitucionais, uma vez que tal atividade não se insere na acepção de serviço porque não caracteriza obrigação de fazer, o que torna o item 1.09 da Lei Complementar nº 157/2016 inconstitucional.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA DE NOTÍCIAS DO IBGE. **IBGE divulga as estimativas populacionais dos municípios para 2017.** Disponível em: < <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/2013-agencia-de-noticias/releases/16131-ibge-divulga-as-estimativas-populacionais-dos-municipios-para-2017.html>>. Acesso em: 21 jun. 2018.

ANCINE. Instrução Normativa nº 104, de 10 de julho de 2012. Disponível em: <<https://www.ancine.gov.br/pt-br/legislacao/instrucoes-normativas-consolidadas/instru-o-normativa-n-104-de-10-de-julho-de-2012>>. Acesso em: 23 de jul. 2018.

ATALIBA, Geraldo. **Impôsto municipal sôbre serviços - diversões públicas. A ausência de base impossível exclui a incidência do imposto.** Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, v. 66, p. 295-336, jan. 1971. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66630>>. Acesso em 07 jun. 2018.

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

BRASIL. **Constituição Federal de 1988.** Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 07 jun. 2018.

BRASIL. **Código Civil.** Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1.916. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L3071.htm>. Acesso em 13 ago. 2018.

BRASIL. **Código Civil.** Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/110406.htm>. Acesso em 11 jun. 2018.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116/2003, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em 07 jun. 2018.

BRASIL. **Lei Complementar nº 157/2016, de 29 de dezembro de 2016, que altera a LC nº 116/2003 entre outras.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp157.htm> Acesso em: 25 jun. 2018.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em 11 jun. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 878.509/MT. Relatora: Ministra Eliana Calmon, segunda turma, julgado em 03/12/2009, DJe 14/12/2009. **Pesquisa de Jurisprudência**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=878509&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 20 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 116.121/SP. Relator: Min. Octavio Gallotti. Julgamento: 11/10/2000. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ 25/05/2000. **Pesquisa de Jurisprudência**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139&pgI=1&pgF=100000>>. Acesso em: 18 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 626.706/SP, Relator(a): Min. Gilmar Mendes. Tribunal Pleno, julgado em 08/09/2010. Repercussão geral – mérito. DJe-179 24/09/2010. **Pesquisa de Jurisprudência**. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3914692>>. Acesso em: 20 ago. 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

DÁCOMO, Natália de Nardi. **Hipótese de incidência do ISS**. São Paulo: Noeses, 2007.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro. Teoria das obrigações contratuais e extracontratuais**. Saraiva: São Paulo, 2011.

FOLHA DE SÃO PAULO. **Google compra site de vídeo YouTube por US\$ 1,65 bi**. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi1010200602.htm>>. Acesso em: 26 jul. 2018.

FOLHA DE SÃO PAULO. **Pirataria no Brasil deve cair com o crescimento do Spotify, diz a empresa**. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/tec/2014/07/1488339-pirataria-no-brasil-deve-cair-com-o-crescimento-do-spotify-diz-empresa.shtml>>. Acesso em: 30 jul. 2018.

FORBES BRASIL. **Receita com streaming de música supere vendas físicas.** Disponível em: <<https://forbes.uol.com.br/last/2018/04/receita-com-streaming-de-musica-supera-vendas-fisicas/>>. Acesso em: 24 jul. 2018.

FRANCISCO, Pedro Augusto P e VALENTE, Mariana Giorgetti. **Da rádio ao streaming: ECAD, direito autoral e música no Brasil.** Rio de Janeiro: Beco do Azougue, 2016.

GAZETA DO POVO. **Líder mundial em streaming de música, Spotify é lançado oficialmente no Brasil.** Disponível em: <<https://www.gazetadopovo.com.br/tecnologia/lider-mundial-em-streaming-de-musica-spotify-e-lancado-oficialmente-no-brasil-8qqr8rntp3bylo0ikrhf988r2>>. Acesso em: 30 jul. 2018.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro, volume 2: teoria geral das obrigações.** 8ªed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 85.

HAMANN, Renan. **Como funciona o YouTube?** Disponível em: <<https://www.tecmundo.com.br/youtube/48298-como-funciona-o-youtube-ilustracao-.htm>>. Acesso em: 26 jul. 2018.

JORNAL OFICIAL DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. **Segunda Directiva do Conselho de 11 de abril de 1967.** Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31967L0228&qid=1464637707421&from=EN>>. Acesso em: 08 ago. 2018.

KLEINA, Nilton. **A história do YouTube, a maior plataforma de vídeos do mundo.** Disponível em: <<https://www.tecmundo.com.br/youtube/118500-historia-youtube-maior-plataforma-videos-do-mundo-video.htm>>. Acesso em: 25 jul. 2018.

LA TIMES. **TV networks load up on commercials.** Disponível em: <<http://www.latimes.com/entertainment/envelope/cotown/la-et-ct-nielsen-advertising-study-20140510-story.html>>. Acesso em 24 jul. 2018.

LIU, Yong et al. **A Survey on Peer-to-Peer Video Streaming Systems.** Disponível em <<http://eeweb.poly.edu/faculty/yongliu/docs/p2pvs.pdf>>. Acesso em 19 jul. 2018.

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

MICHAELIS. **Dicionário de português online.** Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/servi%C3%A7o/>>. Acesso em: 13 jun. 2018.

MORAES, Thiago Guimarães. **Streaming e dos direitos autorais: aspectos tecnológicos, econômicos e regulatórios.** V encontro internacional do CONPEDI. 2016: Montevideu - URU.

NETFLIX. **Termos de uso da Netflix.** Disponível em: <<https://help.netflix.com/legal/termsfuse?locale=pt&docType=termsfuse>>. Acesso em: 24 jul. 2018.

NETFLIX MEDIA CENTER. **História da Netflix.** Disponível em: <https://media.netflix.com/pt_br/about-netflix>. Acesso em: 24 jul. 2018.

NETFLIX MEDIA CENTER. **A Netflix está agora disponível no mundo todo.** Disponível em: <https://media.netflix.com/pt_br/press-releases/netflix-is-now-available-around-the-world>. Acesso em: 24 jul. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Solução de Consulta COSIT nº 123/2014.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=53204>>. Acesso em: 15 ago. 2018.

SPOTIFY. **Termo de Uso.** Disponível em: <<https://www.spotify.com/br/legal/end-user-agreement/>>. Acesso em: 30 jul. 2018.