

CENTRO UNIVERSITÁRIO DO ESTADO DO PARÁ  
ÁREA DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO

DENILSON LUCAS PAIVA DE ALENCAR

**PLATAFORMAS DE STREAMING: INCIDÊNCIA DE ICMS OU ISS**

BELEM-PARÁ

2018

DENILSON LUCAS PAIVA DE ALENCAR

**PLATAFORMAS DE STREAMING: INCIDÊNCIA DE ICMS OU ISS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito do Centro Universitário do Estado do Pará (CESUPA).

Orientador:: Prof. Me. Adriano Carvalho Oliveira.

BELÉM-PARÁ

2018

DENILSON LUCAS PAIVA DE ALENCAR

**PLATAFORMAS DE STREAMING: INCIDÊNCIA DE ICMS OU ISS**

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Direito do Centro Universitário do Estado do Pará (CESUPA).

Banca examinadora:

Apresentado em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

\_\_\_\_\_ - Orientador  
**Prof. Me. Adriano Carvalho Oliveira**  
Centro Universitário do Estado do Pará

\_\_\_\_\_ - Examinador (a)  
Centro Universitário do Estado do Pará

“dedico este trabalho à minha família”

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus por todo o cuidado de Pai guiando o meu caminho.

Aos meus pais e à minha irmã por apoiarem todas as minhas decisões. Agradeço por todo o amor, pela dedicação, os sacrifícios, e principalmente, por toda a fé que depositaram em mim.

Aos meus amigos de classe por compartilharem comigo seus sonhos, materiais de estudo, dores e a amizade, tornando o curso muito mais divertido.

As minhas companheiras de estágio Beatriz Bergamim, Roselly Feitosa e Sheila Melo por todo o aprendizado, incentivo e amizade, ao longo de dois anos como estagiário fixo do Núcleo de Práticas Jurídicas do Cesupa.

Agradeço ao meu orientador Adriano Oliveira por ter aceitado a orientação, pela acessibilidade ao longo da produção do trabalho, pela confiança e por ser uma pessoa inspiradora que tem toda a minha admiração.

## RESUMO

Este trabalho teve por objetivo imediato demonstrar a aparente inconstitucionalidade presente no subitem 1.09 da Lei Complementar nº 157/2016, a qual estabeleceu a cobrança do Imposto Sobre Serviços às cessões de direito de uso (plataformas de streaming), assim, a partir da análise do conceito de serviço previstos na Constituição Federal e no Código Civil foi possível verificar que o imposto previsto pela Lei Complementar não está de acordo com a legislação pátria. Tratou-se de uma monografia, oriunda de uma pesquisa bibliográfica de descrição das posições doutrinárias e jurisprudenciais sobre o assunto proposto. Para cumprir tal finalidade, foram utilizadas algumas fontes de informação, destacando-se os livros, artigos científicos e sites veiculadores de jurisprudência. Nessa pesquisa, analisou-se o modo como o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e o Imposto Sobre Serviços foram historicamente introduzidos no ordenamento jurídico pátrio em matéria tributária, evidenciando ainda quem são os entes competentes para instituí-los, bem como a análise dos outros elementos intrínsecos a incidência dos impostos como fatos geradores, bases de cálculo, afetação e principalmente as alíquotas. Em seguida, trouxe à tona os conceitos de serviço, serviço em sentido jurídico e em sentido econômico, serviço de valor adicionado, conceitos esses elementares para a compreensão da presente problemática. Além disso, explicou-se o modo de operação da tecnologia do streaming, bem como também foi mencionada duas das principais plataformas de streaming mais utilizadas no Brasil, quais sejam: Netflix e YouTube. Finalmente, demonstrou-se que o subitem 1.09 da Lei Complementar nº 157/2016 apresenta aparente inconstitucionalidade, posto que as plataformas de streaming não são prestadoras de serviços, não há um fazer humano, mas sim, cessão de direito de uso, logo o imposto que deve incidir seria o Imposto Sobre Circulação de mercadorias.

**Palavras-chave:** Imposto Sobre Circulação de Mercadorias. Imposto Sobre Serviços. Plataforma de Streaming.

## ABSTRACT

The following essay has the immediate objective of demonstrating the apparent unconstitutionality featured in subitem 1.09 of the Complementary Law n. 157/2016, which established the charge of Services Tax (ISS) over assignment of usage rights (streaming platforms). Thus, through analysis of the meaning of services featured in the Federal Constitution and in the Civil Code, it is possible to verificate that the tax established by the Complementary Law does not meet Brazilian legislation at all. The essay derives from a bibliographic research of description of doutrinary understanding and case law on the proposed subject. For this purpose, many information sources were used, stressing books, scientific articles and case law broadcasting websites. On this thesis, it is analysed how the Services and Merchandises Circulation Tax (ICMS) and Services Tax (ISS) were historically introduced in the Brazilian legal system regarding tax matter, emphasizing also who is competent to institute them, as well as the analysis of other intrinsec elements to tax incidence, such as triggering event, calculation basis, affectation and mainly tax aliquots. Thereafter, the meaning of service is brought up, such as the concepts of service in a legal and economic sense, and added value service, those being fundamental concepts for comprehending the presented subject. In addition, the *modus operandi* of streaming technology is explained. Also, Netflix and Youtube are mentioned as two of the main streaming platforms utilized in Brazil. Finally, it is shown that subitem 1.09 of the Complementary Law n. 157/2016 features an apparent unconstitutionality, since streaming platforms are not service providers at all, as there is no human action, but assignment of usage rights instead, thus making Services and Merchandises Circulation Tax (ICMS) the applicable tax regarding streaming platforms.

**Keywords:** Services and Merchandises Circulation Tax. Services Tax. Streaming platforms.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT– Ato das Disposições Constitucionais Transitórias  
Agr – Agravo  
Art. – Artigo  
Arts. – Artigos  
CC – Código Civil  
CD – Disco compacto  
CESUPA – Centro Universitário do Estado do Pará  
CF – Constituição Federal  
CF/1934 – Constituição Federal de 1934  
CF/1988 – Constituição Federal de 1988  
CRFB/1988- Constituição da República Federativa Brasileira de 1988  
CTN – Código Tributário Nacional  
CTN/1966 – Código Tributário Nacional de 1966  
Dec. – Decreto  
DF – Distrito Federal  
DJE – Diário de Justiça do Estado  
DVD – Disco vídeo digital  
EC – Emenda Constitucional  
ed. – edição  
fl. – folha  
ICM– Imposto sobre a Circulação de Mercadorias  
ICMS– Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços  
ISS – Imposto sobre serviços de qualquer natureza  
IIP – Imposto de Indústria e Profissões  
IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações  
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados  
L.C – Lei Complementar  
Min – Ministro  
n. – número  
p. – página  
pgs. – páginas  
RE – Recurso Extraordinário  
Rel. – Relator  
RESP – Recurso Especial  
STF – Supremo Tribunal Federal  
STJ – Superior Tribunal de Justiça  
TJE – Tribunal de Justiça do Estado

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>10</b>
<b>2 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES .....</b>	<b>12</b>
2.1 O DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	12
2.2 ISS: ANÁLISE HISTÓRICA.....	13
2.2.1 FATO GERADOR DO ISS.....	14
2.2.2 ASPECTO ESPACIAL: O LUGAR DA TRIBUTAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.....	15
2.2.3 ASPECTO PESSOAL: SUJEITO ATIVO E SUJEITO PASSIVO.....	15
2.2.4 ASPECTO QUANTITATIVO: BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA.....	16
2.3 ICMS: ANÁLISE HISTÓRICA.....	17
2.3.1 FATO GERADOR DO ICMS.....	17
2.3.2 ASPECTO ESPACIAL: O LUGAR DA TRIBUTAÇÃO.....	18
2.3.3 ASPECTO PESSOAL: SUJEITO ATIVO E SUJEITO PASSIVO.....	19
2.3.4 ASPECTO QUANTITATIVO: BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA.....	19
<b>3 OS SERVIÇOS E SEUS DESDOBRAMENTOS.....</b>	<b>21</b>
3.1 OS CONCEITOS DE SERVIÇO.....	21
3.1.1 SERVIÇOS EM SENTIDO JURÍDICO VS SERVIÇOS EM SENTIDO ECONÔMICO.....	22
3.2 SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO.....	23
3.2.1 SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO.....	24
3.3 A TECNOLOGIA DO <i>STREAMING</i> .....	24
3.4 “SERVIÇOS” DE <i>STREAMING</i> .....	26
3.4.1 <i>NETFLIX</i> .....	26
3.4.2 <i>YOUTUBE</i> .....	27
<b>4 <i>STREAMING</i> NO BRASIL E A RELAÇÃO JURÍDICO -TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>29</b>
4.1 A LC Nº 157/ 2016 E A INCLUSÃO DO SUBITEM 1.09, NO ROL DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXAS À LC Nº 116/2003.....	29
4.2 A NÃO APLICAÇÃO DO ICMS-COMUNICAÇÃO.....	30
4.3 PLATAFORMAS DE <i>STREAMING</i> : OBRIGAÇÃO DE DAR OU DE FAZER?.....	31
4.4 SÚMULA VINCULANTE Nº 31 STF.....	34
4.5 PLATAFORMAS DE <i>STREAMING</i> : CESSIONÁRIAS DE DIREITO DE USO.....	36

<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>38</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>39</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O ISS é o imposto que incide sobre as operações relativas a prestação de serviços, possuindo os municípios competência para instituí-los, após prévia previsão em lei complementar.

Ao passo que, o ICMS incide sobre operações relativas a circulação de mercadorias, bem como sobre as prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, cabendo aos Estados e Distrito Federal instituir a cobrança de tal imposto.

Com o avanço da internet banda larga nos lares brasileiros, e a posterior inserção no país das plataformas de *streaming*, as quais permitem a difusão de conteúdo *online* através da tecnologia do *streaming*, conquistaram grande número de usuários, visto que diferentemente do *download* o usuário não fica com uma cópia do conteúdo, possuindo apenas acesso temporário à mídia desejada.

Nesse cenário, o Estado brasileiro percebendo a crescente utilização das plataformas de *streaming* editou a LC n ° 157/2016 que trouxe alterações a LC n ° 116/2003, que regulamenta a cobrança do ISS, a qual incluiu no subitem 1.09 do rol de anexos a incidência do imposto sobre cessão de direito de uso. Logo, o legislador entendeu que a difusão de conteúdo através da tecnologia do *streaming* caracterizaria prestação de serviço, por isso seria cabível a cobrança do ISS.

Diante das questões apresentadas, é imperioso dar resposta as seguintes questões: O que é ISS e quais as suas características? O que é ICMS e quais as suas características? O que são serviços à luz da CF/88 e CC/02 ? Há prestação de serviço na disponibilização de conteúdo através da tecnologia do *streaming*? Como é que ocorre o funcionamento das plataformas de *streaming*? Na presente relação, há obrigação de fazer, de dar ou há mera cessão de direito de uso?

Nesse contexto, propõe-se um estudo acerca do conceito de serviço que é adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro, bem como também foi feita análise dos serviços em sentido jurídico e econômico, assim, estabelecendo que no Brasil adota-se exclusivamente a definição jurídica de serviços.

Aproveitando o ensejo, trouxe à tona o conceito de serviços de comunicação e também o de serviço de valor adicionado, que estão interligados, visto que o último apenas existirá se houver a existência prévia do primeiro. E por fim, compreendeu-se o modo de operação da tecnologia do *streaming*, assim como, foi feita menção as duas principais plataformas de *streaming* mais utilizadas no Brasil, quais sejam: *Netflix* e *YouTube*.

Em seguida, foi feita a análise do subitem 1.09 do rol de anexos da LC nº 157/ 2016, o qual estabeleceu a incidência do ISS sobre cessão de direito de uso, devendo então ser recolhido o imposto pelas plataformas de *streaming*. Após isso, houve a análise da possível incidência do ICMS comunicação, assim como da pertinente discussão se a difusão de conteúdo através da tecnologia do *streaming* tratava-se de obrigação de dar ou de fazer, para que assim fosse possível identificar o correto imposto a ser aplicado.

Por fim, verificou-se que a partir da análise da Súmula Vinculante nº 31 do STF percebeu-se que as plataformas de *streaming* não se caracterizam por serem locadoras de conteúdo, posto que o usuário não fica com a posse do bem por um lapso temporal considerável, assim, enquadrando-se perfeitamente a cessão de direito de uso, que se equipara a obrigação de dar, logo o imposto cabível seria o ICMS.

## 2 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

### 2.1 O DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Primeiramente, a Constituição Federal de 1988 atribuiu ao Estado uma série de direitos e obrigações buscando alcançar o bem comum do povo. Para que tal premissa legal seja adimplida, é *sine qua non* a existência de recursos financeiros, e uma das principais formas de obtenção é através da tributação.

Nesse sentido, no presente trabalho será dado ênfase a tributação incidente sobre a prestação de serviços no Brasil, que atualmente é taxado pelo ISS, regulamentado pela LC nº 116/2003, e posteriormente foi modificada pela LC nº 157/2016, que trouxe consideráveis alterações. Contudo, é válido ressaltar que existem serviços que são tributados pelo ICMS, como os serviços de transporte intermunicipal, interestadual e de comunicações.

É certo que a relação jurídica tributária não deve ser analisada de modo apartado, visto que os seus fundamentos são constituídos por normas de Direito Público, às quais possuem como princípios fundantes a supremacia do interesse público sobre o interesse privado e a indisponibilidade daquele interesse sobre este.

É válido abstrair que a CRFB/1988 estabelece quem são as pessoas políticas que possuem competência para instituir os tributos por meio de lei, logo a carta constitucional não cria tributos, mas legitima sua instituição.

Nesse sentido, a competência para a criação de tributos, por força do princípio federativo, limita-se a União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Tal questão é bem explicada por Roque Carazza (2005, p. 155): “as normas constitucionais que atribuem competências tributárias à União, Estados, Distrito Federal e Municípios encerram duplo comando: 1) habilitam a pessoa política contemplada – e somente ela – a criar, querendo, um determinado tributo; e 2) proíbem as demais de virem a instituí-lo”. Assim, observa-se que os entes que possuem competência tributária positiva legislarão com exclusividade, e negativa, não poderão legislar, cabendo tão somente aos entes previstos na CRFB/1988.

Por fim, no presente trabalho será dado ênfase a uma das modalidades dos tributos, que são os impostos, os quais caracterizam por serem previamente enumerados e discriminados, especificando o seu fato gerador, permitindo então a rigidez, objetividade e exaustão ao sistema brasileiro de competências (COELHO, 2006, p.76).

Assim, o presente trabalho terá como ponto de partida uma análise minuciosa do Imposto Sobre Serviço (ISS) e Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), para que assim tenhamos base para alcançar o ponto nevrálgico da questão.

## 2.2 ISS: ANÁLISE HISTÓRICA

Antes de adentrarmos nas nuances e particularidades do ISS, é válido mencionar que o Brasil adota a teoria Pentapartide a qual desmembra os tributos em cinco categorias, quais sejam: impostos, taxas, contribuições, contribuições de melhoria e empréstimo compulsório.

Nesse sentido, ao analisarmos os impostos, observa-se que não há a necessidade de contraprestação do ente público que recolhe o imposto perante os cidadãos que arcam com tal ônus. Assim, conclui-se que a cobrança de impostos se trata de obrigação de pagar não-vinculada a uma atuação estatal (ATALIBA, 2004, p. 137).

Em prosseguimento, o surgimento do ISS, nos moldes que conhecemos hoje, data do ano de 1965, com a Emenda Constitucional nº 18, a qual trouxe profundas alterações aos já veteranos Imposto Sobre Transações, Imposto de Indústria e Profissões e Imposto Sobre Diversos Públicas (BAPTISTA, 2005, p.46).

A partir de então, o ISS passaria a ser cobrado pelos municípios, conforme estabeleceu o art. 15 da EC nº 18<sup>1</sup>. Além disso, também ficou estabelecido que lei complementar iria definir o rol de serviços que iriam incidir o ISS, contudo tal questão apenas foi solucionada com a promulgação do Código Tributário Nacional em 1966, o qual em seus art. 71 e 72, que logo em seguida foram revogados pelo Decreto-lei nº 406 de 1968<sup>2</sup>, estabeleceu o conceito de serviço, bem como quais seriam tributados pelo ISS.

A Constituição Federal de 1988, manteve o entendimento já fixado desde a EC nº 18, de 1965, conforme prevê o art. 156, III, CF/1988, e ainda recepcionou lei complementar nº 406/1968.

Acontece que com o perpassar dos anos, novos serviços surgem na sociedade, e passam a despertar a atenção do Estado para que assim seja possível incidir tributos sobre os mesmos. Nesse cenário, surge a LC 116/2003, a qual revogou parcialmente a já defasada LC nº 406/1968, introduzindo novos serviços à incidência do ISS.

---

<sup>1</sup> Art. 15. Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados. (BRASIL, 1965).

<sup>2</sup> BRASIL. **Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm). Acesso em: 11/05/2018.

Após treze anos da publicação da lei, o legislador federal entendeu que era necessário que fossem feitas novas alterações, e assim foi feito, editando a LC 157/2016, permitindo a incidência do ISS sobre as plataformas de streaming.

Assim, após breve relato sobre a origem e a forma que o ISS é tratado na Carta Maior, é possível então adentrar as nuances e particularidades de tal imposto, que representa uma das principais fontes de obtenção de recursos dos Municípios.

### 2.2.1 O FATO GERADOR DO ISS

Em apertada síntese, o fato gerador é a conduta que o sujeito passivo da obrigação deve realizar para que a hipótese de incidência tributária prevista na norma se materialize, assim exigindo-se o recolhimento de tais valores aos cofres municipais (SABBAG, 2016. p. 1173).

Assim, a materialidade do imposto está intrinsecamente relacionada aos aspectos temporal, espacial e pessoal, de modo que a ausência de algum deles descaracteriza a cobrança do imposto devido. Nesse sentido, entende-se que não há como fixar o elemento temporal antes mesmo da fixação do elemento material da hipótese de incidência (OLIVEIRA, p. 40-43, 1990)

A partir da leitura da LC nº 116/2003, mesmo com as alterações trazidas pela LC nº 157/2016, nota-se que tal dispositivo não trata das circunstâncias materiais que permitirão a incidência do ISS. Dessa forma, ficando a cargo do art. 116, CTN, dirimir tal questão, o qual entende que não é possível a cobrança do tributo antes da ocorrência do fato gerador, inclusive no inciso I do mesmo artigo entende-se ocorrido o fato gerador “desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios”.

Seguindo o mesmo entendimento, o caput do art. 1º da LC nº 116/2003, considerar-se-á ocorrido o fato gerador quando ocorrer “ a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”.

Diante disso, conclui-se que o ISS será devido em razão de uma situação de fato, logo sua exigibilidade é intrínseca a prestação de serviços. Em suma, será exigível a partir do momento em que se configura a prestação da utilidade, prestação essa reconhecida como execução de obrigação de fazer (JUSTEN FILHO, 1985, p. 134). Após breve análise sobre o aspecto temporal, no tópico seguinte será trabalhado o aspecto espacial da cobrança do ISS.

### 2.2.2 ASPECTO ESPACIAL: O LUGAR DA TRIBUTAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO

O local de incidência tributária enseja diversos conflitos no plano fático, diante da grande quantidade de municípios que compõem o território brasileiro, visto que, está relacionado ao poder de tributar do ente municipal, e os mesmos querem para si o maior número possível de situações que ensejam a tributação, permitindo dessa forma o ingresso de receitas nos cofres municipais.

Acontece que a CF/88 não estabeleceu qual seria o município competente para tributar a prestação de serviços: local onde houve a prestação do serviço ou o local em que se encontra o domicílio do prestador. Entretanto, atribuiu tal função a lei complementar, de acordo com o inciso I do art.146, CF/88.

Nesse sentido, dispõe a LC nº 116/2003 em seu art. 3º 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 (...)”. Em suma, percebe-se que, em regra, o imposto é devido no local do estabelecimento do prestador, mesmo que a prestação tenha ocorrido em lugar diverso, inclusive esse é o entendimento já pacificado no STJ em julgamento de recurso repetitivo, REsp nº 1.117.121/SP.

Entretanto, existem situações prevista em lei as quais tal regra não será aplicada, a exemplo da cobrança dos serviços de crédito, leasing e planos de saúde, que com o advento da LC nº 157/2016, passaram a recolher o ISS no lugar em que o serviço é prestado.

No mais, ainda há a distinção entre atividade-meio e atividade-fim, a qual o STJ pacificou o entendimento através do REsp nº 1.251.753/ES de que apenas atividade final integra a materialidade para fins de incidência do ISS.

Por fim, resta ressaltar que o exposto acima não esgota a complexidade do assunto, mesmo que o entendimento seja de que o imposto seja devido no lugar do estabelecimento do prestador, ainda existem e existirão muitas questões a serem dirimidas por lei complementar, bem como por julgados do Tribunal Superior de Justiça.

### 2.2.3 ASPECTO PESSOAL: SUJEITO ATIVO E SUJEITO PASSIVO

O contribuinte/sujeito passivo é a pessoa a qual deverá recolher aos cofres municipais o montante devido de impostos decorrente da prestação de serviços, conforme preceitua o CTN em seu art. 121, caput, que “sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo (...)”. Em suma, o sujeito passivo assumirá o encargo financeiro do tributo, visto que é o destinatário da carga tributária” (BARRETO, 2009, p. 363).

Buscando reforçar ainda mais a designação constitucional, a LC nº 116/2003 determinou em seu art. 5º que “contribuinte é o prestador do serviço”. Assim, percebe-se que o contribuinte é aquele que participou do fato tributável, logo possui capacidade contributiva.

Nesse diapasão, a escolha do sujeito passivo da obrigação não está a cargo do legislador municipal, ao revés, foi expressamente definida na CF/88 e a designação de novo sujeito passivo acarretaria em violação constitucional (GIARDINO, 1980, p. 53). Entretanto, a LC nº 116/2003 em seu art. 6º trouxe a possibilidade da sujeição passiva indireta, quando um terceiro vinculado ao fato gerador do ISS ficará responsável pelo crédito tributário.

#### 2.2.4 ASPECTO QUANTITATIVO: BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA

Após a análise dos aspectos temporal, espacial e pessoal, por fim, será compreendido o aspecto quantitativo, que é aquele que irá definir o quanto de imposto deverá ser pago aos cofres municipais.

Assim, a base de cálculo do ISS é o preço do serviço prestado tendo como parâmetro a receita bruta da prestação do serviço<sup>3</sup>. Nesse passo, é válido os ensinamentos de Bernardo Ribeiro de Moraes o qual entende que o preço dos serviços compreende a expressão monetária referente ao valor do serviço prestado. Em outras palavras, apenas os valores que representam acréscimo patrimonial poderão estar sujeitos à tributação do ISS.

Entendida a questão referente a base de cálculo, a partir de então será analisada a alíquota que é a grandeza que irá incidir sobre a base de cálculo. De modo que, ao estabelecer a alíquota e a base de cálculo, é possível determinar quanto o prestador de serviços irá pagar de imposto, em outras palavras, a alíquota é a percentual relação entre a quantificação do fato gerador e o tributo correspondente (SABBAG, 2016. p. 1174).

Na tentativa de coibir a guerra fiscal o legislador constituinte estabeleceu a existência de alíquotas máximas e mínimas que podem ser cobradas pelos municípios, conforme preceitua o art. 156, § 3º da CF/1988<sup>4</sup>, as quais deverão ser estabelecidas por lei complementar.

Nesse sentido, a LC nº 116/2003 estabeleceu no inciso II do art. 8º<sup>5</sup>, que a alíquota máxima será de 5%, contudo não estabeleceu o quanto da alíquota mínima. Tal questão foi

---

<sup>3</sup> “Art. 8 A base de cálculo do imposto é o preço do serviço”. (BRASIL, 2003).

<sup>4</sup> Cf. “Art. 156, §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”. (BRASIL, 1988).

<sup>5</sup> “Art.8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes: (...) II- demais serviços, 5% (cinco por cento)” (BRASIL, 2003).

dirimida pela LC nº 157/2016, que introduziu o art.8º-A <sup>6</sup>, e estabeleceu percentual de 2% de alíquota mínima.

Após análise das principais características e peculiaridades do ISS, em prosseguimento, no mesmo sentido, trataremos do ICMS, sendo esses dois principais impostos o cerne do presente trabalho, para que ao fim possamos deslumbra qual o imposto que deve incidir sobre as plataformas de streaming.

### 2.3 ICMS: ANÁLISE HISTÓRICA

A origem do atual Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços data do ano de 1934, à época conhecido como Imposto Sobre Vendas e Consignações, o qual buscava fortalecer os cofres estaduais, visto que o produto de sua arrecadação é destinado ao ente estadual ao qual ocorreu a venda ou consignação.

Com o perpassar dos anos, o legislador notou a necessidade de reformulação do IVC. Assim, através da emenda número 18/1965, à constituição de 1946, houve a criação do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (ICM), substituindo o IVC, trazendo como premissa básica o princípio da não cumulatividade, pois considera o imposto pago nas operações anteriores.

Ademais, com o advento da CF/1988, houve consideráveis alterações ao ICM, a exemplo da inclusão em seu rol de incidência os serviços e transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, alterando por sua vez a nomenclatura do imposto, passando a ser chamado a partir de então de Imposto Sobre Circulação de Mercadorias – ICMS, conforme preceitua o inciso II, do art. 155, CF/88<sup>7</sup>.

Após a compreensão história do ICMS, poderá então ser feita a análise das suas características, dando ênfase aos aspectos temporal, espacial, pessoal e quantitativo do imposto que possui significativa importância aos cofres estaduais.

#### 2.3.1 O FATO GERADOR DO ICMS

O recolhimento do ICMS passa a ser obrigatório a partir do momento que o fato gerador é praticado, quais sejam: circulação de mercadorias, prestação de serviço de transporte (interestadual e intermunicipal) e prestação de serviços de comunicação. Portanto, diante das

---

<sup>6</sup> “Art. 8º- A A alíquota mínima do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento)”.

<sup>7</sup> Cf. “Art. 155 Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto 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” (BRASIL, 1988).

situações descritas, deverá ser pago o ICMS aos cofres Estaduais. Isto posto, resta compreender cada uma das situações que ensejam a incidência do tributo.

Ao tratarmos da circulação de mercadorias, para melhor compreensão, ocorrerá o fracionamento dos termos. Primeiramente, será analisado a “circulação”, a qual é caracterizada pela mudança de titularidade jurídica do bem, válido ressaltar que o mero deslocamento físico não enseja a circulação jurídica do mesmo, conforme Súmula n. 166, STJ<sup>8</sup>. No segundo plano, será compreendida a “mercadoria” que pode ser tanto bem ou coisa móvel, contudo tem que se observar a destinação da mesma, a qual deve ter aptidão ao comércio para fins de ICMS.

No que tange a prestação de serviço de transporte intermunicipal (dentro da mesma unidade federada) e interestadual (entre unidades federadas diferentes) enseja a cobrança de ICMS, logo caracteriza-se o fato gerador de tal imposto. É válido ressaltar, que este transporte pode ocorrer por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores. Ao passo que, a prestação de serviço de transporte realizada dentro da circunscrição de um mesmo município, deverá ser tributada pelo ISS.

Nesse passo, quanto aos serviços de comunicação, a partir da CF/88, mesmo que se iniciem no exterior estão sujeitos ao ICMS. Logo, a disponibilidade de um conjunto de atividade que possibilitem a oferta do serviço caracteriza a incidência do ICMS. Ademais, o legislador federal deixou a cargo de Lei Complementar estabelecer as nuances da incidência, e assim foi feito através da LC n° 87/96, que no inciso III do art. 2º, determinou em que situações o ICMS irá incidir<sup>9</sup>.

### 2.3.2 ASPECTO ESPACIAL: O LUGAR DA TRIBUTAÇÃO

O aspecto espacial, qual seja, o lugar da tributação é um dos elementos fundamentais para o Estado, visto que é através dele que as receitas oriundas das hipóteses de incidência tributária do ISS irão incorporar as contas estatais. Assim, entende-se como lugar competente para o recolhimento do imposto o Estado federado em que houver a circulação de mercadorias ou prestação de serviços (MACHADO, 2009, p. 302).

Contudo, existem situações em que a circulação de mercadorias ou a prestação de serviços ultrapassa as barreiras do ente federado de origem. Assim, conforme previsão do inciso

---

<sup>8</sup> Súmula Vinculante n° 166, STJ: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte (BRASIL, 1996).

<sup>9</sup> “Art. 2º, III (...) prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.” (BRASIL, 1996).

II, §2º, art. 155, CF/88<sup>10</sup>, será aplicada a alíquota interestadual, onde caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

### 2.3.3 ASPECTO PESSOAL: SUJEITO ATIVO E SUJEITO PASSIVO

O contribuinte/sujeito passivo é aquele que irá arcar com ônus de pagar o tributo ao Estado. Todavia, a Constituição Federal não define que são os contribuintes, deixando a cargo da Lei Complementar estabelecer tal premissa, o que feito pela LC nº 87/96, a qual preceitua no caput do art. 4º, que “ Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Apesar do rol elencado acima, existe a figura do responsável tributário, que é aquele que não praticou o fato gerador, porém irá arcar com o pagamento do tributo. Assim, irá atuar diante da responsabilidade tributária progressiva ou para frente, nas situações em que ocorre a antecipação do pagamento do imposto, havendo a presunção de ocorrência do fato gerador<sup>11</sup>.

Pelo exposto, observa-se que a Lei Complementar, bem como os demais instrumentos legislativos, definem de forma clara e precisa quem serão os contribuintes, assim, evitando possíveis dúvidas e impasses quanto ao pagamento do imposto em questão.

### 2.3.4 ASPECTO QUANTITATIVO: BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA

Após a análise dos aspectos temporal, espacial e pessoal, por fim, será compreendido o aspecto quantitativo, o qual irá definir o quanto de imposto o contribuinte deverá pagar aos cofres Estaduais. Para tanto, se faz necessário compreender a base de cálculo e a alíquota do ICMS.

Nesse passo, a base de cálculo, em regra, será o valor da operação para fins de computo da quantia devida de ICMS, quando trata-se de circulação de mercadorias. Entretanto, ao referirmos aos serviços de transportes interurbanos e interestadual e de comunicação a base de

---

<sup>10</sup> CF. “Art. 155, § 2º, VII (...) nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e alíquota interestadual” (BRASIL, 1988).

<sup>11</sup> CF. “Art. 150, §7 (...) responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido” (BRASIL, 1988).

cálculo será o preço do serviço ( OLIVEIRA, p. 80, 1990). Além disso, não há cumulatividade entre ICMS e IPI nas hipóteses em que há a caracterização do fato gerador dos dois impostos, devendo ser aplicado apenas o último, conforme preceitua o §2, do art. 13 da LC 87/93<sup>12</sup>.

Compreendida a questão referente a base de cálculo, analisar-se-á então as questões referentes a alíquota do ICMS, que se caracteriza por ser a grandeza que irá incidir sobre a base de cálculo. Contudo, a CF/88 não estabeleceu tais valores, porém o §2 do art.155, incisos IV e V<sup>13</sup>, determinou quem possui competência para tanto.

Ademais, ainda há a distinção entre alíquotas internas, que são determinadas pelos Estados, que irão se aplicar a circulação mercadorias e serviços praticados em seu território, e as alíquotas externas / interestaduais, que serão estabelecidas pela União, e aplicadas nas relações comerciais entre Estados, conforme determinou a resolução de número 22/1989 do Senado federal<sup>14</sup>.

---

<sup>12</sup> “Art.13, §2 Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos. (BRASIL, 1996).

<sup>13</sup> Art.155, §2 IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; V - é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;” (BRASIL, 1988)

<sup>14</sup> Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento. Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão: I - em 1989, oito por cento; II - a partir de 1990, sete por cento. Art. 2º A alíquota do imposto de que trata o art. 1º, nas operações de exportação para o exterior, será de treze por cento. (BRASIL, 1989).

### 3 OS SERVIÇOS E SEUS DESDOBRAMENTOS

#### 3.1 OS CONCEITOS DE SERVIÇO

Ao tentarmos abstrair o conceito de serviço presente no sistema jurídico brasileiro, percebe-se que trata-se de algo que permite imensa possibilidade de conceituação, diante da complexidade do tema, visto que o mesmo pode ser compreendido à luz do direito do trabalho, direito econômico, direito tributário e até mesmo pelo direito obrigacional.

Diante da pluralidade de entendimentos sobre o termo serviço, buscando a melhor compreensão, recorreremos ao conceito de serviço firmado pelo dicionário Michaelis, que assim dispõe: “ato ou efeito de servir. Exercício, função ou trabalho do que serve” (Dicionário Michaelis, 2011, p. 2.761).

Nesse diapasão, a partir de então haverá a discussão sobre o entendimento firmado sobre o termo serviço de alguns dos principais doutrinadores que tratam da temática no Brasil, já que a CF/88 não fixou conceito, apenas determinou que a tributação dos serviços deverá ser feita pelos Municípios.

Assim, Estrada (2009, p.50) preceitua que para haja a compreensão do termo serviço, tanto pelo legislador quanto pelo interprete, deve ser feito o uso do método jurídico de interpretação da norma, desse modo, o dispositivo legal deve ser interpretado de forma literal, sem extensões ou contrações, para fins de incidência tributária. Tal fato ocorre, pois trata-se de um tipo tributário estrutural, pois carrega consigo conceito de ato ou negócio jurídico do Direito Privado, sem levar em consideração as repercussões econômicas geradas.

Em outro ponto, serviço seria o produto da atividade humana que busca satisfazer alguma necessidade, o qual não está representado sob a forma de bem material. Além disso, tece críticas a CF/88 a qual apenas utilizou a expressão “serviços de qualquer natureza” para fixar a competência municipal, sem estabelecer o conceito a ser utilizado.

Costa (2009, p. 394) entende que o conceito de serviço deve ser buscado no direito privado, inclusive, o Código Civil, em seu artigo 593<sup>15</sup> preceitua que deve haver a aplicação do referido diploma quando não houver lei trabalhista ou especial regulando a relação. Então, trata-se de uma obrigação de fazer.

Por fim, Carvalho (2007, p. 7) entende que o termo serviço, pela ótica da aplicação do ISS, pressupõe a necessidade de se fazer algo que até o presente momento não existe, logo não

---

<sup>15</sup> Art.593 A prestação de serviço, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou a lei especial, reger-se-á pelas disposições deste Capítulo (BRASIL, 2002).

se pode falar em serviço quando há a mera entrega, de forma temporária ou permanente de algo que já existe.

Após a análise da doutrina acima, observa-se que não há entendimento consolidado pela legislação pátria sobre o “termo serviço”, porém observa-se consonância quanto ao posicionamento doutrinário. Em síntese, a definição jurídica de serviço traduz-se em obrigação de fazer fruto de esforço humano em favor de outrem, mediante remuneração.

Diante disso, é possível abstrair alguns entendimentos: a) os serviços devem ser analisados sob o ponto de vista do direito privado, restringindo assim o seu alcance. b) não deve haver a confusão entre obrigação de dar e fazer, visto que os serviços tratam-se das últimas. c) a tributação de qualquer coisa que fuja da definição jurídica de serviço é inconstitucional.

### 3.1.1 SERVIÇOS EM SENTIDO JURÍDICO VS SERVIÇOS EM SENTIDO ECONÔMICO

Após a compreensão das possíveis formas de conceituação dos serviços, realizada no tópico anterior, faz necessário que seja feita a diferenciação entre a definição de serviços em sentido jurídico e em sentido econômico, evitando a confusão conceitual, já que no Brasil adota-se exclusivamente a interpretação jurídica de serviços.

Em resumo, os serviços em sentido jurídico tratam-se de obrigação de fazer, que tem como origem um esforço humano em favor de outrem, mediante o pagamento de prévia remuneração definida entre as partes contratantes.

Ao passo que, os serviços em sentido econômico apresentam definição mais abrangente, visto que se opõe ao conceito de bem material ou corpóreo, logo qualquer atividade em que não há a circulação de bem material ou incorpóreo, será abrangida pelo conceito econômico de serviços (LUNELLI, 2014, *on-line*).

Pelo exposto, observa-se que a definição de serviços adotada no Brasil é extremamente restrita, logo para se possa considerar uma atividade como serviço se faz necessário a observância de requisitos. Por fim, diante de tais exigências, observa-se que irão existir atividades que se enquadram no conceito econômico, porém não se adequam ao conceito jurídico.

Nesse sentido, diante da opção constitucional, percebe-se a existência de espaços vazios de tributação, quais sejam: aqueles que não se adequam ao conceito jurídico de serviço adotado pela CF/88, porém se enquadram ao conceito econômico de serviço. Diante de tal cenário, não haverá tributação, visto que este foi o modelo adotado pelo legislador constituinte.

Assim, SABBAG entende que “ a lei complementar não poderá distorcer o conceito de serviços utilizado pela Constituição, nem alargar seu campo de incidência, de modo a

alcançar o que não é serviço, no sentido que o sistema constitucional tributário confere a tal termo”. Portanto, diante da não adequação ao conceito jurídico de serviços, não haverá a incidência do imposto, não cabendo ao legislador infraconstitucional fazer o uso de mecanismos para tentar adequar tal situação ao conceito utilizado.

Para fins de comparação, nos países europeus, utiliza-se o conceito de serviços em sentido econômico, definindo de forma clara e objetiva o que seria serviço que é “ toda operação que não constitua transmissão de bens”. Dessa feita, tal conceito consegue abarcar um rol maior de situações que ensejam a tributação, assim, capturando ainda mais recursos aos cofres públicos.

Por fim, cumpre ressaltar que no Brasil a incidência do imposto não está atrelada a nomenclatura atribuída ao mesmo, à luz do § 4º, do art. 1º, da LC 116/03 atendo-se tão somente a adequação ao conceito jurídico de serviço, visto que podem existir atividades que fazem o uso da nomenclatura “ serviço”, porém não se adequam a previsão legal.

### 3.2 SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO

A CF/88 fixou que a tributação da prestação de serviços, via de regra, irá ocorrer através do ISS, acontece que a Carta Constitucional estabeleceu exceções a essa regra, conforme pode se observar no art.155, II, CF/88<sup>16</sup>, a qual determinou que os serviços de telecomunicações deverão ser tributados por meio do ICMS.

Assim, a Lei nº 9.472/97 que regulamenta os serviços de telecomunicações estabeleceu que os serviços de comunicação seriam “ o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação”. Ao passo que, a telecomunicação seria “ a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza”. Portanto, aquele que oferta telecomunicações, estaria prestando serviço de comunicação, logo será devido o ICMS.

Nesse cenário, é válido ressaltar que apenas a prestação de serviços de comunicação realizada de forma onerosa que poderá ser objeto de incidência do ICMS. Assim, a mera concessão do serviço de telecomunicação é suficiente para que haja a incidência do ICMS.

#### 3.2.1 SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO

---

<sup>16</sup> “ART. 155, caput, 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”; (BRASIL, 1988).

Após compreendermos a definição de serviços de comunicação presente na Carta Constitucional, é válido rememorar ao conceito de serviço de valor adicionado contido na Lei nº 9.472/97, que dispõe “atividade que acrescenta a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações”

Desse modo, o SVA não caracteriza-se como serviço de telecomunicação, visto que o mesmo faz o uso de um meio físico já existente para que ocorra a prestação de serviços. Por sua vez, os SVA, via de regra, buscam garantir aos usuários acesso a jogos, imagens, vídeos, música, *downloads*, que podem ser acessados gratuitamente ou mediante prévia contraprestação financeira (TORRES, 2014, *on-line*)

O ponto nevrálgico da discussão que gira entorno dos SVA é quanto a carga tributária que irá incidir sobre o mesmo, visto que presta um serviço de forma isolada, dependente tão-somente da internet para sua execução (ARANHA, 2013, p. 12).

Ao analisarmos as leis pertinentes, percebe-se que não se enquadra nas hipóteses de incidência do ICMS, pois não ocorre o tráfico de dados, quanto ao ISS, também não poderá haver a incidência, visto que tal fato não está previsto no rol taxativo da LC nº 116/2003.

Por sua vez, o CF/88 dispõe que não poderá incidir nenhum outro imposto sobre as operações relativas aos serviços de telecomunicação. Assim, a partir desse entendimento os SVA que fazem o uso dos meios de telecomunicações não poderão ser tributados, nota-se que há uma imunidade constitucional.

Em síntese, nota-se que ainda não regulamentação expressa sobre a tributação dos SVA, e que pela interpretação dos instrumentos normativos citados acima não poderá haver a incidência de nenhum imposto sobre tais serviços.

### 3.3 A TECNOLOGIA DO *STREAMING*

As grandes conquistas e avanços da humanidade estão relacionadas a períodos de grandes dificuldades e conflitos, tal fato fica evidenciado com a Guerra Fria, nos anos 60 do século XX, que ficou marcada por ser um conflito bélico, econômico e intelectual entre as grandes potências mundiais à época, Estados Unidos da América e União Soviética.

Nesse cenário, surge, ainda de forma incipiente, a tecnologia da internet, que a época estava restrita ao uso exclusivo dos militares. Contudo, após o término do conflito, tal tecnologia passou a ser difundida para o uso da população civil, o que propiciou o surgimento

de uma série de serviços/produtos que passaram a ser disponibilizados através da internet, dentre eles, podemos citar as plataformas de *streaming*, que são objetos do presente trabalho.

Antes de analisarmos as plataformas de *streaming*, é válido compreender o que seria tal tecnologia, assim, é aquela que disponibiliza conteúdo virtual/fluxo de dados (músicas, vídeos, filmes) ao usuário em tempo real, logo não há necessidade de fazer a transferência do conteúdo, e muito menos o seu armazenamento. Ao buscarmos a tradução do termo *streaming* para o português encontramos a designação “corrente”, o corrobora ainda mais a ideia de fluxo de dados.

Diante da novidade da temática no Brasil, ainda existiam muitas dúvidas quanto a correta interpretação do termo “*streaming*”, além das outras repercussões que decorrem do uso da tecnologia, a exemplos dos direitos autorais, principalmente quando há a disponibilização de conteúdos musicais, desse modo, o STJ trouxe à tona por meio do REsp nº 1.559.264/RJ, o conceito de *streaming*:

Streaming é a tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo. Esse mecanismo caracteriza-se pelo envio de dados por meio de pacotes, sem que o usuário realize download dos arquivos a serem executados. [...] Desse modo, a tecnologia de streaming permite a transferência de áudio ou vídeo em tempo real sem que o usuário conserve uma cópia do arquivo digital em seu computador, e é exatamente nesse ponto que reside a mudança de paradigma, pois, diferentemente do que acontecia há poucos anos, o que importa é o acesso, e não mais a propriedade ou a posse da mídia física (seja vinil, CD ou qualquer outra forma de corporificação da obra) ou virtual (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 2017).

Nesse sentido, observa-se que o STJ apenas fixou o entendimento já utilizado pelos doutrinadores, de que o *streaming* viabiliza a transmissão de dados e informações, através da internet, sem que haja o armazenamento do arquivo pelo usuário.

Em síntese, o funcionamento da tecnologia do *streaming* ocorre da seguinte forma: é realizada uma solicitação de acesso ao conteúdo para os *clusters* (grupo de servidores). A partir de então, os mesmos irão multiplicar continuamente o conteúdo digital recebido, assim, não sendo necessário que seja realizado o *download*, evitando atrasos na transmissão (MULERIKKAL, 2007, p.35).

A difusão de conteúdo através da tecnologia do *streaming* pode ocorrer por dois modos distintos: *live streaming* ou *streaming on demand*. Assim, o primeiro é marcado pela transmissão em tempo real (ao vivo) do conteúdo que está sendo disponibilizado, desse modo o mesmo não é oriundo dos arquivos da plataforma. Tal modalidade, é comumente usada nas transmissões de jogos de futebol, shows, pois permite o dialogo instantâneo entre o fornecedor do conteúdo e o usuário (BORGHI, 2011. p. 316-343).

Ao passo que, o *streaming on demand* é aquele que dispõe do conteúdo que consta nos arquivos do provedor do “serviço”, logo a qualquer tempo o usuário pode usufruir dos mesmos, ou seja, para que o cliente tenha acesso ao conteúdo, depende de ato exclusivamente seu, não havendo no momento da solicitação nenhuma conduta ativa e imediata de quem disponibiliza o conteúdo.

Nesse diapasão, também é válido fazer a diferença entre *streaming* e *download*, visto que os mesmos apresentam semelhanças, porém o modo de difusão do conteúdo é completamente diferente. Enquanto que o primeiro se caracteriza por ser um fluxo contínuo de transmissão de informações (divisão do conteúdo em vários micros pedaços) que não ficam na posse do usuário, pois não há o armazenamento das informações. Em contraponto, nos *downloads*, é necessário que ocorra a transferência de forma integral do conteúdo desejado, através de um único arquivo, ou seja, é gerada uma cópia da mídia, a qual ficará armazenada à disposição do usuário, o qual deve possuir um aparelho com vasta capacidade de armazenamento (WHITE A. R; COOPER, K, 2015. p. 30-64)

Pelo exposto, observa-se que a praticidade do modo de operação da tecnologia do *streaming* fez com que muitos usuários migrassem dos já defasados *downloads* para esta tecnologia, visto que as pessoas preferem ter acesso apenas à mídia, não a propriedade da mesma como ocorria nos *downloads*.

### 3.4 “SERVIÇOS” DE STREAMING

Com a crescente massificação do uso da internet “banda larga”, passou a fazer parte do cotidiano das pessoas o acesso as mídias *online*, com isso várias empresas passaram a oferecer tais “serviços”, podemos destacar as pioneiras no seguimento, Apple e Microsoft. Assim, é a origem das empresas que à época eram conhecidas com “*streaming services*”, as quais disponibilizavam materiais nas plataformas *onlines*.

Atualmente, no Brasil, existem uma série de aplicativos que fazem o uso da tecnologia do *streaming*, disponibilizando músicas, filmes e vídeos *online*. Assim, será feita breve consideração das duas principais plataformas que disponibilizam vídeos e filmes no Brasil, *Netflix* e *Youtube*.

#### 3.4.1 NETFLIX

Ao tratarmos das plataformas de *streaming*, ao referirmos quanto a disponibilização de filmes, séries *online* tem-se como expoente a *Netflix*, empresa fundada no ano de 1997, em

Los Gatos, Califórnia, que a princípio surgiu como locadora de DVD, contudo, em seus primeiros anos de vida, não obteve sucesso, diante das grandes empresas locadoras de vídeo que a época dominavam o mercado Norte Americano (STURMER; SILVA, 2015).

Diante da dificuldade que estava enfrentando como o modelo de negócio adotado, observou-se que as pessoas estavam mudando de hábito, deixando de locar vídeos e passando a partir de então a usufruir desse conteúdo pelos meios virtuais. Assim, no ano de 2007, passou a fazer o uso da tecnologia do *streaming*, disponibilizando filmes e séries *online*.

Em pouco tempo, a *Netflix* conseguiu captar muito usuários, e se difundiu por vários países, chegando à América Latina no ano de 2011, e no ano de 2016 já possuía mais de 75 milhões de assinantes no mundo todo. Contudo, para cativar seus usuários a *Netflix* investiu tanto em parcerias com grandes estúdios de cinemas, quanto na criação de conteúdo próprio.

Em seus termos de uso, a *Netflix* considera-se como prestadora de serviços, conforme pode ser verificar:

O serviço Netflix e todo conteúdo visualizado por intermédio do serviço Netflix destina-se exclusivamente ao uso pessoal e não comercial. Durante sua assinatura Netflix, a Netflix lhe concede uma licença limitada, não exclusiva e não transferível de acesso ao serviço Netflix para assistir a filmes e séries somente por intermédio do serviço de transmissão online e para esta finalidade. Com exceção à licença limitada descrita acima, nenhum outro direito, titularidade ou participação lhe é concedido. Você concorda em não utilizar o serviço para exibições públicas. (NETFLIX, 2016).

Em síntese, a mesma considera-se como prestadora de serviços, pois entende que os serviços fornecidos englobam a descoberta e reprodução de filmes e séries, além da gama de recursos oferecidos pelo site, além de todo o conteúdo associado ao serviço. Apesar de tal entendimento, deve-se verificar questões que vão muito além do termo de uso, como a legislação pátria do país em que o serviço está sendo disponibilizado, para saber se naquele local aquilo realmente é um serviço.

### 3.4.2 YOUTUBE

O *YouTube* tem sua origem em São Francisco, na Califórnia, no ano de 2005, e possui grande importância no cenário mundial, visto que foi a primeira plataforma a utilizar da tecnologia do *streaming* para a disponibilização de conteúdo audiovisual *online*, a qual é alimentada por vídeos que os próprios usuários fazem o *upload* na plataforma, permitindo que o usuário tenha acesso a uma diversidade de conteúdo, desde que não viole os direitos autorais.

No ano de 2016, o *YouTube* foi comprado pela empresa Google, transação estimada em mais de 1.65 bilhões de dólares. Além disso, ostenta a posição do terceiro site mais visitado no mundo, com mais de 1 bilhão de usuários por mês.

Ao analisarmos os termos de uso do *YouTube*, o mesmo considera-se como sendo um prestador de serviços:

Estes Termos de Serviço se aplicam a todos os usuários do Serviço, inclusive os usuários que também contribuem com Conteúdo no Serviço. "Conteúdo" inclui texto, programas, scripts, gráficos, fotos, sons, músicas, vídeos, combinações audiovisuais, recursos interativos e outros materiais que Você pode ver, ter acesso, ou contribuir para o Serviço. O Serviço inclui todos os aspectos do YouTube, inclusive, mas não se limitando a todos os produtos, programas e serviços oferecidos via os canais do YouTube, o "Embeddable Player" do YouTube, o "Uploader" do YouTube e outros aplicativos. (YOUTUBE, 2016).

Os “serviços” prestados pelo *YouTube* da seguinte forma: o usuário cadastrado hospedas seus vídeos no site, que irão para os servidores, após isso o usuário irá solicitar a transmissão instantânea do conteúdo, que é o momento que há o processo de *streaming*.

Pelo exposto, apesar das plataformas de *streaming* mencionadas acima, se considerarem prestadoras de serviços, não basta apenas tal previsão, deve-se recorrer as leis internas do país, para identificar se realmente há prestação de serviço, para que assim seja definido o imposto correto a ser aplicado.

## 4 *STREAMING* NO BRASIL E A RELAÇÃO JURÍDICO -TRIBUTÁRIA

### 4.1 A LC Nº 157/ 2016 E A INCLUSÃO DO SUBITEM 1.09, NO ROL DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXAS À LC Nº 116/2003

Buscando acompanhar os avanços tecnológicos ocorridos na última década, o Senador Romero Jucá apresentou o projeto de Lei Complementar nº 366/2013, com o intuito de fazer alterações à LC nº 116/2003, bem como no rol de serviços anexos a mesma, visando a incidência de ISS as novas tecnologias, em especial a tecnologia do *streaming* que passou a ser difundida no Brasil nos últimos anos.

Após três anos de discussões na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, e com a respectiva sanção presidencial, em 29/12/2016, foi publicada a LC nº 157/2016, que trouxe algumas importantes alterações a LC nº 116/2003, podendo destacar as seguintes: alterações quanto ao lugar do recolhimento do imposto para algumas espécies de serviços; fixação de alíquota mínima, evitando a guerra fiscal; considera como ato de improbidade administrativa a fixação de alíquota inferior a mínima estabelecida, e por fim a inclusão de novos serviços no rol de anexos a lei.

Para fins do presente trabalho, iremos nos ater as alterações previstas no art. 3º do diploma legal, o qual estabelece que irá ocorrer mudanças ao rol de serviços anexos a LC nº 116/2003<sup>17</sup>, deste rol será dado ênfase ao subitem 1.09, que determina a incidência do ISS sobre:

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).

Então, a partir da leitura do subitem acima percebe-se que a transmissão de conteúdo através da tecnologia do *streaming*, é considerada um serviço para fins de incidência de ISS.

Apesar da grande discussão que cerca tal preceito, quanto a constitucionalidade ou não, nota-se que esta determinação legal agradou de forma demasiada os municípios, diante da carência de receitas próprias, contudo cabe aos mesmos editarem Lei Ordinária para regulamentar a cobrança do imposto.

---

<sup>17</sup> “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”. (BRASIL, 2016)

Dessa feita, no presente capítulo será analisado se a incidência de ISS nas hipóteses previstas no subitem 1.09 do rol de anexos da LC nº 157/2016, observa os requisitos constitucionais para fins de incidência do imposto em questão.

É fato notório que eram necessários ajustes no rol de anexos de serviços, visto que os mesmos datavam do ano de 2003, e ao logo desses treze anos, novas tecnologias e serviços foram surgindo. Apesar disso, tais alterações devem ocorrer de acordo com as premissas estabelecidas na Constituição Federal. Assim, diante do estudo realizado até o presente momento, observa-se que a cobrança de ISS das plataformas de *streaming* não estão de acordo com os preceitos constitucionais, pelos motivos a seguir expostos.

#### 4.2 A NÃO APLICAÇÃO DO ICMS-COMUNICAÇÃO

Ao analisarmos a Carta Constitucional, visualiza-se que há previsão legal, art. 155, II, CF/88, para que haja a incidência do ICMS sobre os serviços de telecomunicações, inclusive, com o advento da Lei nº 12.485/2012, trouxe várias diretrizes quanto as TVs por assinatura, e que também estão sujeitas ao ICMS-comunicação.

Entretanto, é válido ressaltar que o elemento diferenciador dos serviços de comunicação para os demais serviços é quanto a competência para recolher o tributo, visto que nos primeiros o imposto devido é o ICMS, competência estadual, enquanto que nos últimos é o ISS, de competência municipal.

Logo, a cobrança do ICMS-comunicação está condicionada a prestação de serviços de telecomunicação. Desse modo, é possível afirmar que se configura a prestação de serviços quando há um prestador que proporciona os meios necessários para que haja de fato a comunicação. Cumpre ressaltar, que não é qualquer prestação de serviços que enseja a incidência do ICMS-comunicação, visto que a mesma deve ser onerosa, havendo uma obrigação de fazer que viabiliza a comunicação entre a empresa contratada e o contratante.

Tanto as plataformas de *streaming* quanto os serviços de TV ofertam aos usuários conteúdos audiovisuais, apesar disso, a disponibilização ocorre de forma distinta, visto que nos primeiros não há a necessidade da existência de “canais” para que haja a disponibilização do conteúdo, enquanto que no segundo se faz necessária a existência dos mesmos. Além disso, outro ponto de extrema relevância é quanto à existência de rede de telecomunicações para que haja a difusão do conteúdo dos serviços de TV, de modo que não há a necessidade de tais redes para a difusão do conteúdo das plataformas de *streaming*, pois fazem o uso de uma rede de telecomunicação já existente previamente contratada pelo usuário.

Diante da não existência de rede própria de telecomunicações para veiculação das mídias audiovisuais das plataformas de *streaming*, não há que se falar em cobrança do ICMS-comunicação, visto que o STJ já pacificou o entendimento através do EREsp nº 456.650/PR de que apenas haverá a cobrança de tal imposto quando houver a prévia existência da rede de telecomunicação, conforme pode se verificar:

Conclui-se, portanto, que, nos termos do artigo 110 do Código Tributário Nacional, não podem os Estados ou o Distrito Federal alterar a definição, o conteúdo e o alcance do conceito de prestação de serviços de conexão à Internet, para, mediante Convênios Estaduais, tributá-la por meio do ICMS. Como a prestação de serviços de conexão à Internet não cuida de prestação onerosa de serviços de comunicação ou de serviços de telecomunicação, mas de serviços de valor adicionado, em face dos princípios da legalidade e da tipicidade fechada, inerentes ao ramo do direito tributário, deve ser afastada a aplicação do ICMS pela inexistência na espécie do fato impositivo (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 2006).

Desse modo, conforme entendimento do STJ, conclui-se que a mera disponibilização de conteúdo digital não possui caráter oneroso, já que não há a existência da rede de telecomunicação própria, e que no caso dos *streaming* deve-se levar em consideração que há duas empresas envolvidas, a que de fato disponibiliza o conteúdo e a que viabiliza o acesso, esta última contratada previamente pelo usuário (CARPINETT; LARA, 2016).

Assim, não há que se falar na incidência de ICMS-comunicação às plataformas de *streaming*. De modo que, será feita análise da possível incidência do ISS aos “serviços” de *streaming*.

#### 4.3 PLATAFORMAS DE *STREAMING*: OBRIGAÇÃO DE DAR OU DE FAZER?

Para compreendermos se a cobrança de ISS das plataformas de *streaming* está de acordo com as diretrizes estabelecidas na CF/88, primeiramente será analisado se há ou não a prestação de serviços, e por tanto identificado se nesta relação há obrigação de dar ou de fazer, buscando deixar mais claro o entendimento será feita análise detalhada da Súmula Vinculante nº 31 do STF, bem como de outras jurisprudências deste Tribunal que corroboram com o entendimento sobre o tema na atualidade.

Assim, resta rememorar os fatos que ensejam a cobrança de ISS à luz da CF/88, quais sejam: deve existir a prestação de serviços; o serviço prestado não pode ser de transporte público intermunicipal e interestadual e de telecomunicações, e deve haver a previsão de tal serviço no rol de anexos da lei complementar.

Buscando sanar os questionamentos quanto a incidência ou não do ISS, deverá ser feita em primeiro plano análise quanto ao Direito Civil, observando como o Código Civil de 2002 trata as obrigações as obrigações de dar e de fazer.

As obrigações de dar e fazer estão previstas a partir do art. 233 do CC/02, as quais caracterizam-se por haver a tradição (passagem) de um bem ao adquirente, mesmo que não ocorra a transferência da propriedade, ou seja, a mera transmissão da posse do bem enseja a obrigação de dar. Nos dizeres de Caio Mário da Silva Pereira (2004, p. 7-17):

(...) quando a obrigação é de dar ou de entregar, seu objeto não é coisa a ser entregue, porém a atividade que se impõe ao sujeito passivo, de efetuar a entrega daquele bem; o credor tem o direito a uma prestação, e esta consiste na ação de entregar, correlata ao direito reconhecido ao sujeito ativo de exigir que lhe seja efetuada a entrega.

Desse modo, é possível concluir que na obrigação de dar o elemento central é a entrega daquele bem, com ou sem a transferência da propriedade, pelo sujeito passivo ao credor daquela obrigação, sendo o objeto a ser entregue como mero elemento coadjuvante nesta relação.

Ao passo que, a obrigação de fazer é proveniente da realização de uma determinada atividade, ou seja, há um esforço humano por parte do devedor em face do credor para que haja o adimplemento de prestação. Em síntese, não se pode falar em obrigação de fazer sem que haja a presença do esforço humano, conforme preceitua HARADA “onde não houver envolvimento de esforço humano, aplicado à produção, não há que se falar em prestação de serviço” (HARADA, 2004, p.624).

Após a compreensão da obrigação de fazer à luz na legislação pátria, a qual para existir demanda a existência de um esforço humano, é possível então adentrar nos meandros das plataformas de *streaming*, verificando se de fato há o elemento pessoal neste tipo de transmissão de conteúdo audiovisual.

Ao analisarmos as atividades que são desenvolvidas pelas plataformas de *streaming* observamos que as mesmas são extremamente complexas e envolvem esforço humano para sua consumação, posto que para que haja a disponibilização de conteúdo se faz necessário tal esforço, visto que são celebrados inúmeros contratos entre os produtores de conteúdo e as empresas que irão difundir o mesmo via *streaming*, além de diversas atividades que são intrínsecas ao funcionamento da empresa.

Como visto, há a presença do famigerado esforço humano dentro da estrutura organizacional da empresa, a partir dessa análise superficial seria possível a incidência do ISS. Todavia, ao analisarmos a relação empresa/contratado e usuário/contratante percebe-se que não se configura a presença do esforço humano, posto que para haver o consumo do conteúdo

audiovisual pelo usuário não há a participação de nenhum indivíduo externo ao mesmo, bastando que acesse a plataforma *online* e escolha o conteúdo que deseja ter acesso. Assim, não configura hipótese de incidência do ISS.

Reforçando ainda mais tal premissa de que não há a presença do esforço humano, caso as pessoas responsáveis por gerir a empresa resolvessem fazer uma greve, pode-se concluir que não haveria a interrupção na disponibilização dos conteúdos, apesar de que com o passar do tempo os mesmos iriam carecer de atualizações, porém os usuários ainda teriam acesso.

O legislador ao colocar no subitem 1.09 do rol de anexos da LC nº 157/2016, a expressão “disponibilizar conteúdo”, entendeu que o mero ato de disponibilizar conteúdo ensejaria a cobrança do ISS, portanto, como já discutido, percebe-se que o simples ato de disponibilizar não caracteriza fato gerador para a incidência de ISS, pois não há esforço humano por parte da empresa. Além disso, é importante frisar que o objetivo do usuário não é ter a mera disponibilização do conteúdo, mas sim o acesso a ele, logo nota-se a existência de uma obrigação de dar.

Ainda há outra questão de extrema relevância a ser levantada, que é a comparação que se faz entre a locação de bens móveis e ao conteúdo disponibilizado pelas plataformas de *streaming*.

Ao analisarmos a essência da locação de bens móveis, conforme dispõe o art. 565, CC/02, percebe-se que, para que a mesma ocorra o bem envolvido deve ser infungível, ou seja, não ser possível a substituição por outro igual. Além disso, outro critério relevante que caracteriza a locação é que a coisa locada fica na posse do locatário por um determinado lapso temporal, o que não acontece na transmissão via *streaming*, já que o usuário tem acesso ao conteúdo somente durante o uso. Por esse entendimento, não seria possível enquadrar o serviço disponibilizado pelas operadoras de *streaming* à locação, visto que as mesmas disponibilizam bem fungível.

Apesar da aparente divergência existente entre a locação e os conteúdos disponibilizados pelas plataformas de *streaming*, ao analisarmos a locação em vídeo/CDS, locadoras nota-se que tal locação não é marcada pela infungibilidade, pois quando se loca um DVD/CDS, o fim último não é ter o disco para si, mas sim o acesso ao conteúdo audiovisual presente no mesmo, o disco seria apenas o meio através do qual o conteúdo iria chegar ao usuário.

Apesar das peculiaridades existentes entre a locação de Vídeos/CDS e as plataformas de *streaming*, percebe-se que o fato de poder haver a replicação do conteúdo não afasta a fungibilidade, logo configura-se a locação.

Pelos motivos acima narrados observamos que o legislador infraconstitucional ao inserir o subitem 1.09 no rol de anexos da LC nº 157/2016 como hipótese de incidência de ISS, não observou as diretrizes previstas na CF/88 que ensejam uma obrigação de fazer, como visto a mera “disponibilização de conteúdo” não caracteriza o fato gerador de tal obrigação, mas sim de uma obrigação de dar.

#### 4.4 SÚMULA VINCULANTE Nº 31 STF

Os serviços listados no rol de anexos da Lei Complementar que regula a incidência de ISS, portanto, caracterizando uma obrigação de fazer, por vezes já foram objetos de ações que chegaram aos Tribunais Superiores, já que consideravam tal cobrança ato atentatório a Constituição Federal. Neste sentido, um dos casos paradigmáticos que envolve a questão foi o Recurso Extraordinário nº 116.121, São Paulo, publicado em 25 de maio de 2001, o qual será objeto de análise do presente subcapítulo.

O litígio versa sobre a cobrança de ISS de locação de coisa móvel, tendo como recorrente a empresa Ideal Transportes e Guindastes Ltda., e como recorrido o Município de Santos – SP, visto que a empresa considerava que a cobrança de ISS sobre a locação de guindastes não estava de acordo com os art. 24, I e II, CF/88, violando flagrantemente o art. 110 do CTN, entendendo que a locação de coisa móvel caracterizava fato gerador do ICMS (obrigação de dar), não fato gerador do ISS (obrigação de fazer). Ao passo que, o Município alegou que a locação de coisa móvel caracterizava a venda de bem imaterial, mediante prévia remuneração, para uso de terceiro.

Assim, tal litígio foi admitido pela primeira turma do STF, a qual primeiramente fez apenas a distinção entre obrigações de dar e de fazer, posto isso, a Procuradoria Geral da República manifestou-se de forma contrária aos interesses da empresa, visto que considerou que havia a configuração da prestação de serviços, diante do caráter econômico da atividade.

Diante da complexidade da matéria constitucional em questão, o caso foi remetido ao plenário do STF, para que os Ministros chegassem a um consenso quanto a constitucionalidade ou não da incidência do imposto.

Dentre os votos dos Ministros, podemos destacar o do relator, Min. Octavio Gallotti, o qual entendeu que o termo “qualquer natureza” presente no decreto-lei nº 406/1968 designa que a prestação de serviço deve ser vista por um viés econômico, ou seja, relativizou a existência do esforço humano, que é inerente as obrigações de fazer. Apesar disso, o voto divergente do relator foi instaurado pelo Min. Marco Aurélio, o qual refutou a análise econômica da atividade, atendo-se tão somente ao entendimento fixado na Constituição

Federal, logo não poderá incidir ISS (obrigação de fazer) em locação de coisa móvel diante da inexistência de prestação de serviço, haja vista que não há o dispêndio de esforço humano por parte da empresa contratada.

Apesar da existência da divergência, a votação foi extremamente apertada, por 6 votos a 5, os Min. reconheceram a inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis” previstas no subitem 3.01 do rol de serviços anexos ao decreto-lei nº 406/1968, logo não poderá mais incidir a cobrança de ISS nas locações de coisas móveis. Nesse sentido, passados dez anos após a fixação deste entendimento, o STF editou a Súmula Vinculante nº 31, dispondo “ ser inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

Após tal decisão, o número de ações questionando a inconstitucionalidade de outros subitem do rol de anexos da lei complementar cresceu de forma exponencial, ajuizadas também tanto pelo particular quanto pela administração pública, visto que as últimas tiveram redução em suas receitas em razão da declaração de inconstitucionalidade do subitem objeto do litígio.

Diante do exposto, é possível observar que os motivos que ensejaram tal Recurso Extraordinário em muito se assemelha ao questionamento da inconstitucionalidade que está sendo levantada no presente trabalho, quanto ao subitem 1.09 do rol de anexos da LC nº 157/2016, o qual considera como prestação de serviço a mera disponibilização de conteúdo *online*, o que na verdade trata-se de obrigação de dar coisa, sujeita a incidência do ICMS.

Ao analisarmos as expressões contidas no citado subitem, “disponibilizar”, “sem cessão definitiva” e “mediante contraprestação” percebe-se grande semelhança com a locação de bens móveis, tendo em vista que o ato de disponibilizar algo se configura como elemento intrínseco a locação de coisa móvel, pois a locação apenas é viável se primeiramente houver a disposição da coisa. Além disso, o usuário não irá ficar na posse definitiva da mídia, apenas durante o momento que estiver usando, por isso que a cessão não é definitiva, porém deverá realizar o pagamento para ter acesso, daí a expressão “mediante contraprestação”.

Por fim, a partir do entendimento consolidado pela Súmula Vinculante nº 31, percebemos que o STF, utilizando das suas atribuições de defensor da Carta Constitucional, declarou a inconstitucionalidade da cobrança de ISS da locação de coisa móvel. Assim, conclui-se que caso seja ajuizado a devida ação, e que por ventura chegue ao STF para que seja declarada a inconstitucionalidade do subitem 1.09, existe grande tendência do Tribunal Superior manter o posicionamento adotado na Súmula Vinculante nº 31, diante da semelhança temática.

#### 4.5 PLATAFORMAS DE *STREAMING*: CESSIONÁRIAS DE DIREITO DE USO

A partir da análise dos fatos expostos até o presente momento, notadamente percebe-se que a LC nº 157/2016, não observou os preceitos constitucionais e muito menos a conceituação jurídica de serviço ao criar o subitem 1.09 do rol de anexos, pois, como já visto, considerou que a atividade desenvolvida pelas operadoras de *streaming* se caracterizam como prestação de serviço, por isso sendo devido o ICMS.

Contudo, é válido ressaltar que não apenas o dispositivo legal citado acima conceituou erroneamente a atividade de fornecer conteúdo através da tecnologia do *streaming*, a própria Agência Nacional do Cinema, através da IN nº 104/2012, (também conceituou com prestação de serviços, como pode ser observado: “ o conjunto de atividades encadeadas, realizadas por um ou vários agentes econômicos, necessárias à prestação dos serviços de oferta (...)” (BRASIL, Agência Nacional do Cinema, 2012).

Apesar de a ANCINE e da Lei Complementar entenderem que a difusão de conteúdo através da tecnologia do *streaming* configura-se como prestação de serviços, contudo ao fazermos a análise jurídica de tal entendimento observamos uma série de erros, posto que os “serviços” ofertados pelas mesmas apenas adequam-se a concepção econômica de serviços, porém para fins legais devemos nos ater a noção jurídica de serviços. Além do mais, não há o desprendimento direto de esforço humano no momento que o usuário deseja ter acesso a plataforma, dessa forma, descaracterizando a prestação de serviço, aos moldes concebidos pela CF/88 e CC/02.

Pelo exposto, observamos que não é possível caracterizar a veiculação de conteúdo via *streaming* como prestação de serviços, e tão pouco como locação de bens móveis, apesar da grande semelhança existente entre as atividades, conforme já analisado no subcapítulo anterior. Desse modo, podemos afirmar que a correta classificação da atividade seria como “cessão de direito de uso”, visto que o usuário do conteúdo não ficará com a posse do mesmo por um lapso temporal significativo como acontece na locação, mas tão somente durante o momento em que estiver usufruindo da mídia.

Nesse sentido, a doutrina majoritária entende que existe uma semelhança muito forte entre o instituto da locação e a cessão de direito de uso. Assim, observa-se que a cessão de direito de uso caracteriza-se como obrigação de dar, e que no caso em questão a empresa detentora do conteúdo a ser difundido via *streaming* terá que ceder/dar ao usuário acesso à mídia desejada pelo mesmo. Assim, conclui Paulo de Barros Carvalho (2013. p. 118) que:

(...) mesmo quando a transmissora de sinais de som e imagens não é criadora da programação, ela adquire seus direitos autorais ou a licença para transmiti-la, por meio de contrato de distribuição, passando a enviá-la aos usuários, por meio

de cessão de direito de uso, objeto de contrato de licenciamento (...). Considerando que a transmissora concede licença de uso de direitos autorais de que é detentora, não se pode falar em incidência de ISS sobre tal atividade. As cessões de direito de uso não podem ser alvo desse tributo, pois não são, como já insistentemente salientado, prestações de serviço.

De todo modo, reforçando ainda mais o posicionamento acima, podemos fazer a seguinte comparação: caso um usuário da plataforma de *streaming* não consiga ter acesso ao conteúdo, mesmo estando em dias com a mensalidade do dispositivo, o mesmo poderá ingressar com uma ação no poder judiciário pleiteando o fornecimento do conteúdo, e a ação correta seria um Ação de Obrigação de Dar, já que a restrição de acesso não ocorreu por ausência de esforço humano, caso esse fosse o motivo, deveria se ajuizar com uma Ação de Obrigação de Fazer.

Reforçando ainda mais o entendimento construído até o presente momento, é possível fazer uma comparação entre o conteúdo difundido via *streaming* e os *software*, diante da semelhança existente. Os *software* são subdivididos em duas categorias, os de prateleira – aqueles que não foram criados para atender exclusivamente as necessidades de uma pessoa – e os personalizados – confeccionados exclusivamente para atender os anseios de um indivíduo específico –, os primeiros estão sujeitos a incidência do ICMS – obrigação de dar -, enquanto que os últimos serão taxados pelo ISS – obrigação de fazer (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2015).

Trazendo tal entendimento para as plataformas de *streaming*, percebemos que o conteúdo fornecido por muito se assemelha ao *software* de prateleira, visto que não foram desenvolvidos exclusivamente para uma pessoa, assim, caracterizando uma obrigação de dar, sujeita a cobrança do ICMS.

Por fim, diante de toda a explanação realizada, percebe-se que a atividade desenvolvida pelas empresas difusoras de conteúdo através da tecnologia do *streaming*, caracterizam cessão de direito de uso, que caminha em conjunto com a obrigação de dar, logo a inclusão de tal atividade no subitem 1.09 do rol de anexos da LC nº 157/2016, sujeitando a incidência do ISS, viola flagrantemente a Constituição Federal, logo resta ser declarada a inconstitucionalidade de tal dispositivo.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No decorrer deste trabalho viu-se que os municípios apresentam poucas fontes de arrecadação própria, e uma das principais é ISS, e que este com o advento da LC n° 157/2016 passou a incidir sobre a cessão de direito de uso, logo as plataformas de *streaming* devem recolher o imposto aos cofres municipais.

Assim, foi possível observar que o legislador federal ao incluir a cessão de direito de uso no rol de serviços passíveis de incidência de ISS, não observou a natureza jurídica da mesma, assim como o conceito de prestação de serviços adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro. Tendo em vista que, ao referirmos a prestação de serviços sempre existirá uma obrigação de fazer, ou seja, terá o dispêndio de esforço humano. Contudo, ao analisarmos a cessão de direito de uso percebemos que não se trata de uma obrigação de fazer, visto que não há a utilização imediata de trabalho humano quando o usuário acessa qualquer conteúdo presente na plataforma.

Cobrar ISS sobre a cessão de direito de uso claramente estaria violando a Constituição Federal, visto que não está havendo a observância do conceito de serviço adotado por este dispositivo legal, assim como, a hipótese de incidência de ISS que também foi estabelecida pela mesma.

Também foi feita a descaracterização da comparação comumente realizada entre locação e cessão de direito de uso, visto que na primeira o indivíduo fica na posse da coisa por um lapso temporal significativo, enquanto que na segunda, o lapso temporal é muito curto, compreendendo apenas o momento de uso da mídia. Logo, tal comparação não pode ser feita, já que o modo de operação de cada uma delas é distinto.

Desse modo, firmou-se ao longo desta monografia o entendimento de que a incidência de ISS sobre as plataformas de *streaming* viola flagrantemente a Constituição Federal, logo é inconstitucional a cobrança de tal imposto. Assim, cabe ao STF declarar a inconstitucionalidade da presente exação, e após isso o legislador federal deve editar lei complementar para que incida o correto imposto, que é o ICMS, já que a cessão de direito de uso equipara-se a obrigação de dar, dessa forma, respeitando o ordenamento jurídico brasileiro.

## REFERÊNCIAS

- ARANHA, Márcio Iorio; PIERANTI, Octavio Penna; WIMMER, Miriam. **O paradoxo da internet regulada: a desregulação dos serviços de valor adicionado no Brasil**. Revista Eptic, p.12.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 137.
- BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.46.
- BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 363.
- BORGHI, M. **Chasing Copyright Infringement in the Streaming Landscape**. Iic-International Review of Intellectual Property and Competition Law, v. 42, n. 3, 2011. p. 316-343.
- BRASIL. Agência Nacional do Cinema. **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 10 de maio de 2018.
- \_\_\_\_\_. **Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, de 5 de outubro de 1988**. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm#adct](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm#adct)>. Acesso em: 14 de abril de 2018.
- \_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.ht](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.ht)>. Acesso em: 27 de abril de 2018.
- \_\_\_\_\_. **Decreto n. 406, de 31 de dezembro de 1968**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm)>. Acesso em: 01/05/2018.
- \_\_\_\_\_. **Lei Complementar Federal n. 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em: 8 /04/2018.
- \_\_\_\_\_. **Lei Complementar federal n. 116, de 31 de julho de 2003**. 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: 8/04/2018.
- BRASIL. **Lei Ordinária Federal n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 27/04/2018.
- \_\_\_\_\_. **Lei Ordinária Federal n. 9.472, de 16 de julho de 1997**. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9472.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9472.htm) >. Acesso em: 12/04/2018.
- \_\_\_\_\_. **Lei Ordinária Federal n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm)>. Acesso em: 14/04/2018.
- \_\_\_\_\_. Senado Federal. **Resolução n. 22, de 19 de maio de 1989**. Disponível em:<<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=110144&norma=132875>>. Acesso em: 12/04/2017.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.251.753/ES**, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 27/09/2011, Dje 04/10/2011. Disponível em: < <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21074481/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1251753-es-2011-0098297-1-stj/certidao-de-julgamento-21074484> >. Acesso em: 15/05/2018.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de divergência no Recurso Especial nº 456.650/PR**, Rel. Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministro Franciulli Netto, Primeira Seção, julgado em 11/05/2005, DJ 20/03/2006, p. 181. Disponível em: < <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7173312/embargos-de-divergencia-no-recurso-especial-eresp-456650-pr-2003-0223462-0-stj/relatorio-e-voto-12903342?ref=juris-tabs> >. Acesso em: 15/05/2018.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.117.121/SP**, Rel. Ministra Eliana Calmon, Primeira Seção, julgado em 14/10/2009, DJe 29/10/2009. Disponível em: < <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14393011/peticao-de-recurso-especial-resp-1127120> >. Acesso em: 15/05/2018.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.559.264/RJ**, Rel. Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, Segunda Seção, julgado em 08/02/2017, DJe 15/02/2017. Disponível em: < <http://arquivocidadao.stj.jus.br/index.php/julgado-2-villas-boas-cueva> >. Acesso em: 15/05/2018.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 166, de 14 de agosto de 1996**. Disponível em: <<https://www.legjur.com/sumula/busca?tri=stj&num=166>>. Acesso em: 01/05/2018.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 31, de 17 de fevereiro de 2010**. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286> >. Acesso em: 14/05/2018.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2005, p.155.

CARPINETTI, Ana Carolina; LARA, Henrique Amaral. **Não incide ICMS sobre serviços over the top, mas ISS é variável**. Associação Paulista de Estudos Tributários. 2016. Disponível em: <[http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art\\_id=2162](http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=2162)>. Acesso em 04 mai. 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Não incidência do ISS sobre atividades de franquias**. RET 56/65, 2007. P. 07.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 76.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p.394.

DICIONÁRIO MICHAELIS. São Paulo: Melhoramentos, 2011, p. 2.761.

ESTRADA, Roberto Duque. Os limites constitucionais da tributação dos serviços. Revista Consultor Jurídico, 2015.

G1. **Netflix chega a 75 milhões de usuários em todo o mundo.** Disponível em <<http://g1.globo.com/tecnologia/noticia/2016/01/netflix-chega-75milhoesde-usuarios-em-todo-o-mundo.html>>. Acesso em 07/05/2018.

\_\_\_.. **Conheça a história do site de vídeos YouTube.** Disponível em <<http://g1.globo.com/Noticias/Tecnologia/0,,AA1306288-6174,00.html>>. Acesso em 07 de maio de 2018.

GIARDINO, Cléber. **ICM – Diferimento:** estudo teórico-prático. São Paulo: Resenha Tributária, 1980. p. 53.

JORNAL OFICIAL DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. **Segunda Diretiva do Conselho, de 11 de abril de 1967.** Disponível em <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31967L0228&qid=1464637707421&from=EN>>. Acesso em: 04/04/2018.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na constituição.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. 134.

LUNELLI, Reinaldo Luiz. **A tributação de serviços pelo ISS.** 2014. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/tributacao-iss.htm>>. Acesso em: 04/04/2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 29. ed., 2009, p. 302.

MULERIKKAL, J. P.; KHALIL, I. **An Architecture for Distributed Content Delivery Network.** 2007 15th IEEE International Conference on Networks, 2007.

NETFLIX. **Netflix Media Center.** Disponível em <<https://media.netflix.com/en/about-netflix>>. Acesso em 04 de maio de 2018.

\_\_\_\_\_. **Termos de Uso.** Disponível em <<https://help.netflix.com/legal/termsfuse?locale=pt&docType=termsfuse>>. Acesso em 07/05/2018.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz De. **O momento de ocorrência do fato gerador e as cobranças antecipadas de tributos.** Repertório IOB de jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo, São Paulo, n. 3, fev. 1990.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Solução de Consulta nº 123**, de 18 de maio de 2018. Disponível em:<[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action?facetsExistentes=&orgaosSelecionados=&tiposAtosSelecionados=72&lblTiposAtosSelecionados=SC&tipoAtoFacet=&siglaOrgaoFacet=&anoAtoFacet=&termoBusca=&numero\\_ato=&tipoData=2&dt\\_inicio](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action?facetsExistentes=&orgaosSelecionados=&tiposAtosSelecionados=72&lblTiposAtosSelecionados=SC&tipoAtoFacet=&siglaOrgaoFacet=&anoAtoFacet=&termoBusca=&numero_ato=&tipoData=2&dt_inicio)>. Acesso em 10/05/2018.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2016. p. 1173-1174.

STURMER, Adriana; SILVA, Giana Petry Dutra da. **Do DVD ao online streaming: a origem e o momento atual do Netflix**, 2015. Disponível em <<http://www.ufrgs.br/alcar/encontrosnacionais-1/encontrosnacionais/10o-encontro-2015/gt-historia-da-midia-audiovisual-e-visual/do-dvd-ao-online-streaming-a-origem-eo-momento-atual-do-netflix/view>>. Acesso em 07/05/2018.

TORRES, Heleno Taveira. **ICMS e ISS não incidem sobre serviços de valor adicionado na telefonia móvel.** Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-set-24/consultor-tributario-icms-issnao-incidem-valor-adicionado-telefonia-movel>>. Acesso em: 04/04/2018.

WHITE A. R.; COOPER, K. **Streaming and Downloading Technology, Economics and Popularity.** In: “The Streaming Revolution in the Entertainment Industry”. Londres: FRUKT, 2015. p. 30-64.

YOUTUBE. **Termos de Uso.** Disponível em <<https://www.youtube.com/static?gl=BR&template=terms&hl=pt>>. Acesso em 30/04/2018.