

UNIDADE DE ENSINO SUPERIOR DOM BOSCO
CURSO DE DIREITO

ANNA PAULA PENHA GOMES

**A INCONSTITUCIONALIDADE DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO NAS
PLATAFORMAS *STREAMING ON DEMAND*: uma análise acerca do subitem 1.09 da
lista anexa da Lei Complementar nº 157/2016.**

São Luís

2018

ANNA PAULA PENHA GOMES

**A INCONSTITUCIONALIDADE DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO NAS
PLATAFORMAS *STREAMING ON DEMAND*: uma análise acerca do subitem 1.09 da
lista anexa da Lei Complementar nº 157/2016.**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em
Direito da Unidade de Ensino Superior Dom Bosco como
requisito parcial à obtenção do Grau de Bacharel em
Direito.

Orientador: Prof. Me. Jorge Alberto Mendes Serejo.

São Luís

2018

Catálogo da Publicação na fonte

UNDB / Biblioteca

Gomes, Anna Paula Penha

A inconstitucionalidade do imposto sobre serviço nas plataformas *streaming on demand*: uma análise acerca do subitem 1.09 da lista anexa da Lei Complementar nº 157/2016. / Anna Paula Penha Gomes. — São Luís, 2018.

67 f.

Orientador: Prof. Me. Jorge Alberto Mendes Serejo.

Monografia (Graduação em Direito) - Curso de Direito – Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco – UNDB, 2018.

1. Incidência tributária. 2. Inconstitucionalidade. 3. Imposto - *Streaming on demand*. I. Título.

CDU [340.1:336.2]004.78

ANNA PAULA PENHA GOMES

**A INCONSTITUCIONALIDADE DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO NAS
PLATAFORMAS *STREAMING ON DEMAND*: uma análise acerca do subitem 1.09 da
lista anexa da Lei Complementar nº 157/2016.**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em
Direito da Unidade de Ensino Superior Dom Bosco como
requisito parcial à obtenção do Grau de Bacharel em
Direito.

Aprovada em: __/__/2018.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Me. Jorge Alberto Mendes Serejo (Orientador)
Unidade de Ensino Superior Dom Bosco - UNDB

Prof. Me. Arnaldo Vieira Sousa
Unidade de Ensino Superior Dom Bosco - UNDB

Prof. Me. Daniel Almeida Rodrigues
Unidade de Ensino Superior Dom Bosco - UNDB

Aos meus amados pais, Paulo e Enaildes,
razões de minha vida.

AGRADECIMENTOS

Foram 05 anos de muito aprendizado e amadurecimento. Desafios foram superados, sonhos foram realizados e vitórias alcançadas. Mas sozinha seria impossível contabilizar mais essa conquista em minha vida.

Agradeço primeiramente ao meu bom Deus, pois sem Ele não sou nada e nem conseguiria chegar aonde eu cheguei. Ele me deu forças e coragem para passar por todos os obstáculos, o cansaço e o desânimo. Obrigada Senhor! Toda honra e toda glória ao meu Senhor Jesus!

Aos meus amados pais, Enaildes e Paulo, que me deram a vida e me ensinaram a viver com dignidade e respeito, me dando muito amor e carinho. Tudo que eu faço é por vocês e para vocês! Não tenho palavras que possam descrever o meu amor e a minha gratidão. Obrigada por tudo que fizeram e fazem por mim e por meus irmãos. Ver a luta diária de vocês dois me inspira cada dia a ser uma pessoa melhor. Amo vocês dois mais que tudo!!

Aos meus queridos e amados irmãos, Bianca e Vitor, que estiverem sempre ao meu lado, torcendo e vibrando por mim em cada conquista minha. Sempre estarei com vocês, meus pequenos.

A minha vó Flor de Liz, mulher forte e de garra em quem me espelho, obrigada por sempre me incentivar e acreditar em mim. Lhe amo muito vizinha! Ao meu avô Paulo Gomes (*in memoriam*), que com toda sua bravura criou toda essa família, tenho orgulho de ser sua neta!

A toda minha família Penha e Gomes, que sempre me apoiaram e se alegravam com minhas conquistas. De forma especial ao meu Tio Heberth, que não mediu esforços para me ajudar na graduação.

Ao Werlek, meu namorado, que esteve comigo durante toda essa jornada do curso de Direito, sempre me acompanhando, dando forças, carinho e incentivo. Obrigada meu amor, por todo apoio e compreensão. Essa conquista é nossa!

Aos meus grandes amigos, em especial Jéssica Balby, Poly Marinheiro e Augusto Campos, em quem sei que posso contar para desabafos, risos, choros e por sempre compreenderem meus dias ausentes. Também agradeço aos amigos que fiz durante a graduação, principalmente a Pollyana Andrade, que tanto me ajudou. Meu muito obrigada por todo companheirismo e cumplicidade durante esses 05 anos.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, que me despertou o amor pelo Direito Tributário e pela experiência incrível que tive. Agradeço por todo aprendizado e paciência, especialmente pelos procuradores que fui estagiária: Dr. André Campello, Dra. Evarinta

Nascimento, Dra. Rossana Parada, Dra. Ylanna Thereza, Dr. João Gomes. Seus ensinamentos levarei para vida! Meu muito obrigada!

A todos os mestres professores da graduação, pelos quais sou muito grata por todo os ensinamentos e experiencias repassados. Se estou aqui aonde estou, é porque tive professores excelentes.

De forma específica, queria externar toda minha gratidão pela professora dra. Aline Fróes, que fui monitora. Lhe agradeço por toda paciência, pelo ombro amigo, carinho que tivera comigo durante esses períodos. Você foi uma mãezona nesses tempos de aflição. Muito obrigada Aline, de todo meu coração.

Por fim, mas não menos importante, queria deixar um agradecimento especial ao meu orientador, Jorge Alberto Mendes Serejo, por sempre ter me tranquilizado nos momentos em que me desesperei. Obrigada pela paciência, compreensão, dicas, e por ter acreditado nesse trabalho.

Agradeço a todos que acreditaram em mim, gratidão é o meu nome.

“Peça a Deus que abençoe os seus planos, e eles darão certo” (Provérbios 16:3).

“Nada é mais certo neste mundo do que a morte e os impostos.”

Benjamin Franklin.

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo a análise da inconstitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços nas plataformas de *streaming on demand* incluídos pela Lei Complementar nº 157/2016, propondo-se a explicar a natureza jurídica dessas atividades e o conceito de serviço utilizado pela Constituição Federal para fins de tributação do supracitado imposto. De modo inicial, serão expostos os aspectos gerais do Imposto sobre Serviço, bem como sua regra matriz de incidência, o que favorece a melhor compreensão dessa exação. Posteriormente, serão observadas as especificidades das plataformas de *streaming*, seu conceito e funcionamento, além da análise dos termos de uso da Netflix e Spotify, duas das principais plataformas de *streaming* na atualidade. Em seguida, diante dos conceitos inicialmente explicados e analisados, serão expostas as peculiaridades do subitem 1.09 da lista anexa da LC nº 157/2016, assim como a evolução do conceito de serviço perante o STF, demonstrando a mudança de entendimento por parte do Supremo. A pesquisa expõe os reflexos dessa lei federal nas atualizações legislativas municipais acerca do *streaming*, em especial, no Código Tributário Municipal de São Luís do Maranhão e as nuances sobre a cobrança do Imposto sobre Serviços. Ao fim, asseveram-se as razões e motivos pelos quais o subitem 1.09 da LC nº 157/2016 pode ser entendido como inconstitucional.

Palavras-chave: Inconstitucionalidade. Imposto. Serviços. *Streaming on Demand*.

ABSTRACT

The present study has the objective to analyzing the unconstitutionality of the Tax on Services on the streaming on demand platforms included in Complementary Law nº 157/2016, proposing to explain the legal nature of these activities and the concept of service used by the Federal Constitution for the purposes of taxation of the tax. In an initial way, the general aspects of the Tax on Service will be exposed, as well as its incidence rule, which favors a better understanding of this tax. Posteriorly, the specifics of the streaming platforms, their concept and operation will be observed, as well as the analysis of the terms of use on Netflix and Spotify, two of the main streaming platforms today. Then, before the concepts initially explained and analyzed, the peculiarities of subitem 1.09 of the attached list of LC nº 157/2016 will be exposed, as well as the evolution of the concept of service before the STF, demonstrating the change of understanding on the part of the Supreme. The research exposes the reflexes of the federal law in the municipal legislative updates about the streaming in the Municipal Tax Code of Sao Luis - Maranhao and the nuances on the collection about the Tax on Services. Finally, assert themselves the reasons and reasons for which sub-item 1.09 of LC 157/2016 can be understood as unconstitutional are stated.

Key-Words: Services. Streaming on Demand. Tax. Unconstitutionality.

LISTA DE SIGLAS

art.	Artigo
ed.	Edição
EC	Emenda Constitucional
CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviços
ISS	Imposto sobre Serviço
ISSQN	Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza
LC	Lei Complementar
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Supremo Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	O IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA	15
2.1	Noções gerais	15
2.2	O conceito de serviço	20
2.2.1	Corrente Jurídica	21
2.2.2	Corrente Econômica	23
2.3	Principais aspectos da Regra-Matriz de Incidência Tributária do Imposto sobre Serviço	25
2.3.1	A hipótese da Regra-Matriz: critério material, espacial e temporal.....	27
2.3.2	O conseqüente da Regra-Matriz: elemento quantitativo e pessoal	30
3	PLATAFORMAS <i>STREAMING ON DEMAND</i>	32
3.1	Conceitos e Aspectos Gerais	32
3.2	Funcionamento	35
3.3	As principais plataformas de <i>streaming on demand</i>	37
3.3.1	Netflix.....	38
3.3.2	Spotify.....	41
3.4	A natureza jurídica do <i>streaming on demand</i>: obrigação de fazer ou obrigação de dar?	42
4	A LEI COMPLEMENTAR Nº 157/2016 E A PLATAFORMA <i>STREAMING ON DEMAND</i>	46
4.1	A Lei Complementar nº 157/2016: o subitem 1.09 da lista anexa e as suas peculiaridades	46
4.2	A evolução do conceito de serviço perante os Tribunais Superiores	49
4.3	As atualizações legislativas municipais acerca do <i>streaming</i>: a legislação tributária municipal de São Luís (lei 6289/2017)	53
4.4	A inconstitucionalidade do subitem 1.09 da lista anexa da Lei Complementar nº 157/2016	55
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	60
	REFERÊNCIAS	62

1 INTRODUÇÃO

A revolução cibernética trouxe a popularização da internet, inovando os meios de relações interpessoais no mercado de consumo. Com a internet, hoje, pode-se fazer compras de bens ou serviços em um só “click”. O ordenamento jurídico, à medida que vão surgindo novas relações jurídicas no mundo pós-moderno, tenta se adaptar a essas constantes atualizações da sociedade globalizada. Acompanhar e se amoldar à era digital, marcada por constantes novidades, é um trabalho árduo e desafiante, não só pela velocidade em que as transformações ocorrem, mas também por se tratar de um mundo tecnológico marcado por suas peculiaridades e novos conceitos.

No que tange aos meios de entretenimento, estes se modernizam à medida que a sociedade muda seus gostos e costumes. Com o aumento da indústria cinematográfica e musical, a maioria das pessoas hoje têm acesso mais facilitado a essas mídias devido à modernização dos computadores, *smartphones*, dentre outros. As plataformas de *streaming* são uma das grandes precursoras desse amplo consumo das mídias de áudio e vídeo por meio da internet, na qual os seus usuários possuem grande acervo de filmes e músicas à sua disposição, a qualquer hora e em qualquer lugar. As empresas como Netflix e Spotify, líderes mundiais em transmissão de *streaming*, arrecadam bilhões por ano, o que chama a atenção do legislador brasileiro para a tributação dessas plataformas visando uma maior arrecadação e desenvolvimento econômico.

Em dezembro de 2016 foi sancionada a Lei Complementar nº 157, a qual realizou diversas alterações legislativas na Lei Complementar nº 116/2003, que regula o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN ou ISS). A LC nº 157 incluiu vários itens no rol da lista anexa da LC nº 116/2003, trazendo novas atividades que sofrerão à incidência tributária do referido imposto.

Dentre as inclusões feitas pela referida lei, destaca-se, para objeto desse estudo, o subitem 1.09, que trouxe a seguinte redação: disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos.

Porém, o subitem 1.09 trouxe várias discussões acerca da sua inconstitucionalidade dada a sua natureza jurídica de obrigação de dar, o que não estar compreendida no conceito de serviço utilizado pela Constituição Federal, não podendo, então, ser tributado pelo ISS.

Diante dessa controvérsia, o desenvolvimento desse trabalho parte da seguinte problemática: é constitucional a incidência do Imposto sobre Serviços nas plataformas de

streaming on demand e qual a natureza jurídica destas plataformas, segundo os preceitos constitucionais?

Fundado nisto, tem-se a seguinte hipótese: as cobranças do ISS sobre as plataformas de *streaming*, como Netflix e Spotify, são inconstitucionais por se tratarem de uma simples locação, ou, como dito pelo próprio subitem 1.09, a “disponibilização” e não um serviço prestado, uma obrigação de fazer. Serviço possui como natureza jurídica uma obrigação de fazer, que proporciona uma contratação de um determinado prestador, a fim de esse produza algo de modo personalizado, por uma contraprestação. No entanto, a plataforma de *streaming* cria apenas a obrigação de disponibilizar conteúdos que já possuem, gerando uma obrigação de dar.

A análise acerca do tema é bastante significativa para a sociedade, observando-se que existe certo desconhecimento dos tributos que recaem sobre as mídias digitais, no caso específico, as plataformas de *streaming on demand*. O usuário deve ser informado, se com mais essa tributação sobre os *streamings*, o valor para acesso se tornará mais oneroso, haja vista o intenso consumo dessas mídias de áudio e vídeo pela sociedade atual. Nesse sentido, o estudo dessas exações revela-se importante academicamente, já que busca investigar se a tributação dos *streamings* é inconstitucional; se a exação viola os direitos constitucionais fundamentais de acesso à cultura, lazer, informação, dentre outros. No mundo globalizado, as pessoas se comunicam de forma bastante intensa pelos meios digitais, por isso o exame do tema em questão é relevante, visto que eventual constitucionalidade da lei pode estar vedando o acesso dos usuários a essas plataformas. Justifica-se aqui o trabalho, cuja preocupação central não escapa também de uma preocupação pessoal, pois a autora é igualmente usuária das plataformas de *streaming on demand* Netflix e Spotify.

Partindo deste pressuposto, o objetivo geral deste trabalho é explicar sobre a inconstitucionalidade da cobrança do ISS sobre as plataformas de *streaming on demand*, demonstrando que a natureza jurídica dos *streamings* não equivale a uma obrigação de fazer, mas sim uma obrigação de dar. Também foram traçados alguns objetivos específicos de modo a facilitar a compreensão, sendo estes: estudar o ISS e a sua regra matriz para entender o que seriam serviço para fim de incidência desse imposto, mostrar o funcionamento e a natureza jurídica dos *streamings* para poder distingui-los de prestação de serviço e discutir o entendimento do Supremo acerca do assunto.

Com base nos objetivos, segundo Antônio Carlos Gil¹, a pesquisa se classifica como exploratória, pois se buscou um aprimoramento das ideias já existentes para que se chegasse a um resultado, possibilitando a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado. A técnica empregada na pesquisa foi o levantamento documental e bibliográfico, de maneira a utilizar fontes das mais variadas, incluindo-se normas pertinentes, revistas especializadas em direito tributário e trabalhos acadêmicos em nível de graduação e pós-graduação para embasar a presente pesquisa no sentido de entender o ISS e sua regra-matriz de incidência e, também, fontes específicas da informática sobre o conceito e funcionamento da atividade de *streaming on demand*. Quanto ao levantamento documental, ressalte-se que na doutrina jurídica pátria o tema do ISS sobre *streaming* não é abordado de maneira mais aprofundada, por ser tratar de um tema bastante recente, de modo que para cumprir os objetivos traçados o presente trabalho recorreu-se a trabalhos acadêmicos mais especializados, não somente do campo jurídico, mas também na literatura específica da tecnologia da informação, informática etc.

No presente trabalho será utilizado o método de abordagem hipotético-dedutivo, baseando-se nos estudos de Marina de Andrade Marconi e Eva Maria Lakatos², pois parte-se de um questionamento originado a partir de conceitos utilizados na análise jurisprudencial e doutrinária, no qual se buscou soluções provisórias fazendo críticas e dialogando ante o surgimento de novos problemas que apareceram no decorrer do trabalho, com vista a eliminação do erro.

O primeiro capítulo deste estudo trará os aspectos gerais sobre o Imposto sobre Serviço, bem como seu histórico, suas características e a legislação que o rege. Como o fato gerador do supracitado imposto é a prestação de serviços, será feita uma exposição acerca das correntes sobre conceito de serviço para fins de tributação do ISS. Na corrente jurídica, os marcos teóricos escolhidos foram Roque Antônio Carrazza (2013) e José Eduardo Soares de Melo (2007); na corrente econômica, escolheu-se Bernardo Ribeiro de Moraes (2001). A partir do professor Paulo de Barros de Carvalho (2018), será abordada a regra-matriz de incidência tributária do Imposto sobre Serviço, trazendo os critérios da hipótese da regra-matriz, quais sejam: o critério material, espacial e temporal do ISS, e os elementos pessoais e quantitativos do conseqüente da regra-matriz do Imposto sobre Serviço.

Posteriormente, no segundo capítulo serão analisadas as plataformas de *streaming on demand*, elencando o seu conceito, suas noções gerais e o seu funcionamento, assim como

¹ GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

² MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

serão abordadas as principais plataformas de *streaming on demand*, que são as empresas Netflix e Spotify. Ainda será feito exame acerca da natureza jurídica dos *streamings*, a fim de verificar se é possível, ou não, a sua tributação pelo Imposto sobre Serviço. Ressalta-se que não foi possível adotar um marco teórico específico no campo jurídico sobre as plataformas de *streaming on demand*, por se tratar de um tema extremamente novo a que o direito tributário ainda está a se adaptar.

Por fim, o terceiro capítulo do presente estudo fará uma abordagem sobre a Lei Complementar nº 157/2016, traçando seus principais aspectos trazidos por esse instrumento que editou a Lei Complementar nº 116/2003. Será feito também um exame em relação à evolução do conceito de serviço perante o Supremo Tribunal Federal. Neste capítulo, será apresentado como se apresentará as atualizações legislativas municipais acerca do *streaming* e de forma específica a legislação tributária municipal de São Luís, como exemplo mais próximo. Finaliza-se dissertando a respeito da inconstitucionalidade do subitem 1.09 da lista anexa da Lei Complementar nº 157/2016, descrevendo os motivos.

2 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza ou Imposto sobre Serviços (ISS) é um dos principais impostos tanto municipal quanto distrital. A vasta quantidade de serviços tributáveis pelo ISS, por meio da sua legislação complementar, tornou-se uma importante fonte de arrecadação dos municípios, sendo, por isso, de grande importância o seu estudo.

O presente capítulo abordará, de forma ampla, os aspectos históricos do Imposto sobre Serviço, a evolução até chegar a sua forma atual no ordenamento jurídico, as principais características, a divergência entre conceito de serviço para a tributação do referido imposto e a sua Regra-Matriz de Incidência Tributária, identificando os pontos mais importantes dos critérios e elementos desta regra.

2.1 Noções gerais

Em uma análise histórica do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, destaca-se o Alvará de 20 de outubro de 1812, sendo seu signatário o príncipe regente D. João VI, como o primeiro documento a dar origem a tributação sobre serviço no Brasil. Criou-se, com esse Alvará, o Imposto do Banco, que dispunha sobre “sege, lojas e embarcações para fundo capital do Banco do Brasil.”³⁻⁴.

Paulatinamente, foi criada a Lei Orçamentária nº 1.174 de 1860, que instituiu o Imposto sobre Indústrias e Profissões, o qual englobava qualquer atividade lucrativa, incluindo a prestação de serviços e substituindo diversos outros tributos existentes à época. De forma inovadora, dentro das Constituições Brasileiras, a Constituição Republicana de 1891 trouxe, expressamente, a previsão desse imposto, dando aos Estados a competência exclusiva para instituí-lo⁵.

A sociedade brasileira, com desenvolvimento do seu sistema tributário e “[...] com a Revolução Constitucionalista de 1932 [...]”⁶, trouxe a promulgação da Constituição de 1934, a qual manteve o Imposto sobre Indústrias e Profissões ainda sob a competência estadual, porém com a novidade de ser arrecadado também pelos Municípios. Nesta lei maior, aos Municípios também foi compelido à competência para instituir os Impostos sobre Diversões Públicas, que

³ BRASIL. **Alvará de 20 de outubro de 1812**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/publicacoes/doimperio/colecao1.html>>. Acesso em: 22 set. 2018.

⁴HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 01.

⁵Ibidem, p. 02.

⁶LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 8. ed. São Paulo: Método, 2008, p. 88.

eram uma subespécie do Imposto sobre Indústrias e Profissões voltado para a parte de diversão pública⁷.

Os serviços propriamente ditos eram tributados por meio do Imposto de Transações, de competência estadual, que envolviam “[...] locação de bens móveis, hospedagem, empreitadas, concerto, pintura, construção, estacionamento de veículos, revelação de filmes, dentre outros.”. Essas exações foram mantidas na Constituição de 1937⁸.

Com o advento da Constituição de 1946, foi modificada a competência do Imposto sobre Indústrias e Profissões passando este exclusivamente para a esfera municipal, juntamente com os Impostos sobre Diversões Públicas⁹.

A Reforma Tributária no Brasil, em 1965, ocorreu por meio da Emenda Constitucional nº 18¹⁰, passando a adotar o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, extinguindo o Imposto Estadual de Transações, o Imposto Municipal de Indústria e Profissões e o Imposto de Diversões Públicas. A Emenda Constitucional nº 18 tinha o viés de uma simplificação da tributação, “[...] unificando os impostos de idêntica natureza e definindo-os por via de referência às suas bases econômicas, formando, de fato, um sistema tributário nacional.”¹¹.

O art. 15 da Emenda Constitucional nº 18/1965 estabeleceu aos Municípios a competência tributária para incidência do Imposto sobre Serviços, desde que não compreendidos nos serviços já tributados pelos Estados e a União, incumbindo à Lei Complementar fazer essa distinção, conforme se abstrai a seguir:

Art. 12. Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

§ 1º A alíquota do imposto é uniforme para todas as mercadorias, não excedendo, nas operações que se destinem a outro Estado, o limite fixado em Resolução do Senado Federal, nos termos do disposto em Lei Complementar.

§ 2º O imposto é não cumulativo, abatendo-se em cada operação, nos termos do disposto em Lei Complementar, o montante cobrado nos anteriores, pelos mesmos ou outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.

[...]

⁷BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda. **ISS: construindo um conceito constitucional de serviço**. 1. ed. Rio de Janeiro: Gramma, 2017. Disponível em: <https://books.google.com.br/books/about/ISS_Construindo_um_conceito_constitucion.html?id=I9BBDwAAQBAJ&redir_esc=y>. Acesso em: 23 set. 2018.

⁸MINARDI, Josiane. **Manual de direito tributário**. 2. ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2015. p. 891-892.

⁹HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 03.

¹⁰BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 24 set. 2018.

¹¹BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama; CURADO, Fernando Fleury. **Manual do ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza**. 1. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 24.

Art. 15. Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no artigo 12 (grifo nosso)¹².

Por meio da Lei Ordinária Federal nº 5.172 de 1966¹³ surgiu o Código Tributário Nacional seguindo os “termos” da EC nº 18/65. Houve, neste diploma legal, a regulamentação do Imposto sobre Serviço, através dos artigos 71 a 73, dispondo sobre o seu fato gerador e os contribuintes, trazendo uma lista de serviços que incidiriam o ISS¹⁴.

Em 1967 foi promulgada uma nova Constituição Federal, que também englobou, em quase sua totalidade, a Reforma Tributária estabelecida pela EC nº 18/1965, determinando, porém, nova restrição à competência tributária municipal, acrescentando a expressão “definidos em lei complementar” no texto constitucional¹⁵.

O artigo 25 do supracitado texto constitucional estabelecia que:

Art. 25. Compete aos Municípios decretar impostos sobre: [...] II – serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União, ou dos Estados, **definidos em Lei Complementar** (grifo nosso)¹⁶.

Depreende-se que a Constituição de 1967 concedeu à Lei Complementar outra função, “[...] na medida em que exigiu que a esse ato normativo caberia definir quais eram os serviços tributados pelo ISS, e não mais se exigia que a LC tão somente oferecesse critérios para distinguir as atividades submetidas ao Imposto de Circulação de Mercadoria e ao ISS.”¹⁷

Ainda na vigência da Constituição de 1967, surge o Decreto-Lei nº 406 de 1968¹⁸, o qual revogou expressamente as disposições legais sobre o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza no Código de Tributário Nacional. O aludido Decreto-Lei definia o conceito de serviço e listava quais destes sofreriam a incidência do referido imposto.

O art. 8º do Decreto-Lei nº 406 de 1968, previa a incidência do imposto sobre serviço:

Art. 8º. O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviços constantes da lista anexa.

¹² BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 24 set. 2018.

¹³ _____. **Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 24 set. 2018.

¹⁴ ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 357.

¹⁵ HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 03.

¹⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 23 set. 2018

¹⁷ MINARDI, Josiane. **Manual de direito tributário**. 2. ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2015, p. 894.

¹⁸ BRASIL. **Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm>. Acesso em: 26 set. 2018.

§ 1º Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 2º O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao Imposto sobre Circulação de Mercadoria¹⁹.

A lista anexa dos serviços tributados pelo ISS, inicialmente era composta de 29 itens. Com a constante criação de serviços e a necessidade de a legislação acompanhá-los, um ano depois, através do Decreto-Lei nº 834/1969, foi aumentada a lista para 66 serviços e, logo após, a Lei Complementar nº 56/1987 aumentou o alcance dos serviços que incidem o Imposto sobre Serviço, ficando uma Lista Anexa com 100 itens²⁰.

No que tange à Emenda Constitucional nº 01 de 1969, que elaborou um novo Sistema Tributário, não trouxe grandes modificações com relação ao Imposto sobre Serviços, apenas definindo que caberia a Lei Complementar fixar as alíquotas máximas do ISS²¹.

Em 1988 foi promulgada a Constituição Federal vigente, passando o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza a ter sua matriz constitucional expressa no art. 156, III, nos seguintes termos:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III – Serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

De acordo com o texto legal, os serviços sobre os quais incidirão o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, deverão ser definidos por meio de Lei Complementar.

Hoje, é vigente a Lei Complementar nº 116, promulgada em 31 de julho de 2003²² (editada pela LC nº 157 de 2016), a qual dispõe sobre o supracitado imposto, e excluindo da sua incidência exportações de serviços para o exterior e regulando a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais, além de determinar como estes serão concedidos e revogados. Traz também uma Lista Anexa com mais de 200 tipos de serviços passíveis de tributação.

O texto da Lei Complementar nº 116 de 2003 trouxe as seguintes disposições:

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.

¹⁹ BRASIL. **Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/De10406.htm>. Acesso em: 26 set. 2018.

²⁰ ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 357.

²¹ BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama; CURADO, Fernando Fleury. **Manual do ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza**. 1. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 29.

²² _____. **Lei Complementar nº 116, de 31 de Julho de 2003**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 23 set. 2018.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º **O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização**, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º **A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado** (grifo nosso)²³.

O Decreto-Lei nº 406 de 1968 é também uma das disposições legais sobre o Imposto sobre Serviços atualmente. Foi recepcionado pela Constituição de 1988, tendo uma revogação de quase todos os seus dispositivos com o advento da Lei Complementar nº 116 de 2003, vigorando apenas o art. 9º e seus parágrafos²⁴.

Ressalta-se que, com a competência tributária cumulativa expressa no art. 147 da Magna Carta²⁵, faz com que o ISS, na condição de Imposto Municipal, possa ser instituído também pelo Distrito Federal.

É importante destacar, conforme leciona Marcus Abraham, que “o Imposto sobre Serviço, distintamente do que se possa interpretar, não incide sobre todo e qualquer serviço, mas sim, apenas sobre aqueles tipos de serviços previstos na legislação própria, conforme interpretação literal e restritiva”²⁶.

A norma legal também deixa clara a exclusão da competência municipal sobre os serviços de transporte intermunicipal e interestadual e os serviços de comunicação, pois estes são serviços de competência estadual. Fora feita essa distinção para diminuir a área de conflitos de competência tributária entre Municípios e Estados²⁷.

Finalmente, em uma perspectiva socioeconômica, o Imposto sobre Serviço é um imposto sobre a atividade econômica, eminentemente fiscal e de representatividade financeira, sendo uma das mais importantes receitas tributárias dos Municípios²⁸.

²³ BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 23 set. 2018.

²⁴HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 10.

²⁵“**Art. 147**. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais”.

²⁶ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 357.

²⁷HARADA. **Direito financeiro e tributário**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 562.

²⁸MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiro Editora, 2014, p. 364.

Por ser um tributo não-vinculado, “A imprescindibilidade da receita obtida pelos entes municipais a partir do ISS é tamanha que ensejou o surgimento de guerras fiscais.”²⁹. Eduardo Sabbag elucida que a guerra fiscal, ocorre de um lado os municípios querendo arrecadar, de um outro os contribuintes querendo pagar menos impostos possíveis e, em outra via, os municípios disputando a incidência dos impostos entre si, gerando problemas com a arrecadação de receitas³⁰.

O Imposto sobre Serviços, levando em conta seus aspectos históricos e suas características junto a Constituição, é um dos tributos que mais se tem questões controvertidas, em que os conflitos surgem a partir das divergências de interpretações das normas e do fato gerador, gerando as guerras fiscais. Para afastar incertezas, é necessário o estudo da legislação pertinente, com intuito de garantir ao contribuinte uma segurança jurídica em meio a tributação.

Superado os aspectos gerais, passa-se, neste momento, analisar o conceito de serviço, a fim de incidência do Imposto sobre Serviço.

2.2 O conceito de serviço

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 156, III³¹, estabelece que aos Municípios cabe instituir Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza, não compreendidos no art. 155, II do mesmo diploma legal, e definidos por meio de Lei Complementar. Mas o que seriam esses serviços? A definição do conceito de serviço é bastante relevante a fins de exação tributária, pois a partir dessa concepção, se estabelecerá um marco daquilo que pode ou não sofre a incidência do Imposto sobre Serviço.

Dentro de suas várias formas de interpretação, serviço, na forma geral deste vocábulo, significa “Trabalho. Desempenho de atividade material ou intelectual através do esforço humano, com fim produtivo e intenção de lucro.”³². Isto é, envolve uma prestação de uma utilidade, mediante esforço humano a outrem.

Existem, porém, duas concepções acerca desse conceito para fins de tributação do Imposto sobre Serviço. A corrente jurídica, sustentada por juristas como Roque Antônio

²⁹JORGE, Nayanni Enelly Vieira. **Tributação da Netflix no Brasil**: incidência do ISS sobre *streaming* e a (in) constitucionalidade da LC 157/2016. 2017. 70 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) — Universidade de Brasília, Brasília, 2017, p. 14. Disponível em: <<http://bdm.unb.br/handle/10483/18684>>. Acesso em: 23 set. 2018.

³⁰SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 1195.

³¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 25 set. 2018.

³²GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri. **Dicionário técnico jurídico**. 5. ed. São Paulo: Rideel, 2003, p. 485.

Carrazza (2013) e José Eduardo Soares de Melo (2007), lecionam que o conceito de serviço deve seguir as premissas do Direito Privado, utilizando-se, de forma literal, conforme dispõe o art. 110 do Código Tributário Nacional³³.

Em contrapartida, existe a corrente econômica, também adotada por grandes doutrinadores como Bernardo Ribeiro de Moraes (2001), afirmando que o conceito de serviço vai além do que o elencado pelo direito civilista, envolvendo um conceito econômico mais amplo. Nessa corrente também já há o entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal³⁴ que trouxe uma reinterpretação do conceito de serviço, não mais limitando-se ao que dispõe o Direito Privado, mas sim sob um viés econômico³⁵.

Faz-se então necessário abordar especificadamente sobre cada uma das correntes acerca do conceito de serviço.

2.2.1 Corrente Jurídica

Os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, especificam os limites da legislação tributária, estabelecendo que:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, **mas não para definição dos respectivos efeitos tributários** (grifo nosso).

Art. 110. **A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado**, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias (grifo nosso)³⁶.

Esses dispositivos marcam a separação entre o Direito Tributário e o Direito Privado. Especificam que as normas tributárias são construídas de modo a incidir em situações já reguladas, em sua maior parte, pelo direito privado, não se dirigindo, por isso, às condutas sociais puras, mas sim por um direito de superposição. E, por se tratar de um direito de

³³ BRASIL. Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 24 set. 2018.

³⁴ _____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 651.703**. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento em 29 set. 2016. DJ, 26 abr. 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=4117105>>. Acesso em: 29 set. 2018.

³⁵MARIA, Lorena do Nascimento Barbosa. Tributação do Netflix: a (in) constitucionalidade da incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre os serviços de *streaming*. **Rev. de Direito FIBRA Lex**, nº 3, ano 3, 2018, p. 7. Disponível em: <<http://periodicos.fibrapara.edu.br/index.php/fibralex/article/view/91>>. Acesso em: 02 out. 2018.

³⁶ BRASIL. Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 24 set. 2018.

superposição (que é o que ocorre quando o direito, no caso tributário, incide sobre outras linguagens normativas), o legislador tão somente tem o condão de impor efeitos fiscais àquelas situações³⁷.

Percebe-se, diante disso, que as normas tributárias não podem alterar a essência dos institutos do Direito Privado, ou seja, não tem condão de modificar as normas, conceitos e as formas estabelecidas previamente por aquele.

A Constituição Federal de 1988 em seu art. 156, III³⁸, ao trazer a expressão “serviços de qualquer natureza” mesmo sem trazer a definição do que seria este serviço, não permitiu que o legislador infraconstitucional o defina, pois, o Direito Privado disciplina a aplicação das leis em geral. E, nas palavras de Kiyoshi Harada, “[...] obviamente o conceito dado pelo direito privado é vinculante ao direito tributário, não podendo o legislador tributário alterar esse conceito, como expresso no art. 110 do CTN [...]”³⁹.

As hipóteses de normas tributárias possuem suas situações já previamente reguladas pelos ramos do direito civil e comercial, que abordam atividades economicamente apreciáveis, realizadas por sujeitos do direito privado⁴⁰.

Diante disso, se traz a definição de prestação de serviço, conceituada pelo Código Civil Brasileiro. Nos termos dos artigos 593 e 594 do citado código, a prestação de serviço é toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, que pode ser contratada mediante retribuição e que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou a lei especial⁴¹.

Depreende-se, a partir do texto legal, que a doutrina civilista adota como definição de serviço uma obrigação de fazer.

A respeito da obrigação de fazer, regulada no a partir do art. 247 do Código civil, o civilista César Fiuza conceitua como uma atividade positiva do devedor, a prestação de fato, que pode consistir em trabalho físico ou intelectual, e um trabalho determinado pelo produto. Tem como característica consistir em uma obrigação de natureza infungível ou fungível e poder comportar execução in natura ou não⁴².

³⁷PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset. **Comentários ao código tributário nacional**. 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 916-917.

³⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 25 set. 2018.

³⁹HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 575.

⁴⁰PEIXOTO; LACOMBE, op. cit., p. 615.

⁴¹ BRASIL. **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: 04 out. 2018.

⁴²FIUZA, César. **Direito civil**: curso completo. 8. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p.292-293.

A definição de serviço dentro da acepção da corrente jurídica significa uma “Prestação de esforço humano a terceiros com intuito lucrativo, em caráter negocial sob regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial”⁴³.

Essa definição abrange, conforme leciona José Eduardo Soares de Melo e Leandro Paulsen:

[...] uma obrigação de fazer (e nenhuma outra), serviços que são submetidos ao regime de Direito Privado, que contenham um conteúdo econômico, realizados em caráter negocial (o que afasta, desde logo, aqueles prestados ‘a si mesmo’, ou em regime familiar ou desinteressadamente (afetivo, caritativo), prestados sem relação de emprego, excluído, pois, o trabalho efetuado em regime de subordinação (funcional ou empregatício), por não estar em *in commercium* ⁴⁴.

Para Roque Antônio Carrazza, serviço “[...] é a prestação, a terceiro, de uma utilidade (material ou imaterial), com conteúdo econômico, sob regime de direito privado (em caráter negocial), mas não trabalhista.”⁴⁵.

Dessa feita, é necessário que ocorra a prestação de um serviço, um fazer em favor de outrem, mediante contraprestação, o que leva concluir que “[...] a corrente jurídica não considera o serviço em si, mas a prestação de serviço, que está consubstanciada em obrigação de fazer e não de dar.”⁴⁶.

Em suma, o Imposto sobre Serviço, de acordo com os conceitos da corrente jurídica expostos, seguindo os preceitos dos artigos 109 e 110 do CTN e as diretrizes do Direito Privado, incide não sobre o serviço em si, na sua forma conceitual, mas sobre a efetiva prestação de serviço, que só pode ter como base da sua natureza jurídica as obrigações de fazer.

2.2.2 Corrente Econômica

Serviço, para corrente econômica, tem o seu referido conceito na Economia e não no Direito Privado⁴⁷. Bernardo Ribeiro de Moraes elenca que o conceito de serviço é eminentemente econômico, abrangendo qualquer atividade que não configure bens materiais ou corpóreos na etapa da circulação econômica. Para o doutrinador, os bens suscetíveis de

⁴³PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 482.

⁴⁴Ibidem, p. 483.

⁴⁵CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 1114.

⁴⁶MARIA, Lorena do Nascimento Barbosa. Tributação do Netflix: a (in) constitucionalidade da incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre os serviços de *streaming*. **Rev. de Direito FIBRA Lex**, nº 3, ano 3, 2018, p. 8. Disponível em: <<http://periodicos.fibrapara.edu.br/index.php/fibralex/article/view/91>>. Acesso em: 02 out. 2018.

⁴⁷Ibidem, p. 8.

utilidade econômica são os bens imateriais ou incorpóreos, que não possuem extensão corpórea como é o caso dos serviços⁴⁸.

O professor Eduardo Sabbag define como um bem intangível, imaterial e incorpóreo, que se traduz no trabalho ou atividade economicamente mensurável, a ser executado por uma pessoa em relação a outra⁴⁹. Por sua vez, Robinson Sakiyama Barreirinhas e Fernando Fleury Curado adotam o entendimento de que serviço é “[...] a circulação econômica de bens imateriais, que não se restringe à obrigação de fazer, mas abrange a cessão de direitos, locação de bens móveis, arrendamento etc.”⁵⁰.

De uma forma geral, pode ser intitulado como o fornecimento de uma utilidade para outrem, com um conjunto de atividades materiais ou imateriais, com habitualidade e intuito lucrativo, não importando na entrega de um bem para o tomador.

Essa corrente, que visa a ideia de lucro, explana que o conceito de serviço não é considerado de forma imutável pela legislação ordinária, pois, com a constante criação e evolução de serviços, o legislador infraconstitucional deve adaptar as normas para acompanhar a fluidez da sociedade.

Justifica-se, como “[...] A evolução da tecnologia e dos meios de comunicação no mundo, como também, o direito, os novos paradigmas e relevância para os bens incorpóreos, que passaram a assumir crescente importância econômica [...]”⁵¹, não podendo esses serviços ficarem livres de tributação, para garantir uma segurança jurídica.

Por meio do Recurso Extraordinário 651.703, em sede de Repercussão Geral, que discutia incidência do ISS sobre atividades das operadoras de planos de saúde, foi firmado o entendimento sobre a autonomia do Direito Tributário para definir os serviços, não ficando subordinados pelo Direito Privado, como se elenca que:

[...] O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pela qual não há um primado do Direito Privado, [...] e que a Constituição tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo interpretação para segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, sendo certo que **os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua**

⁴⁸MORAES, Bernardo Ribeiro de. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 697.

⁴⁹SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 1211.

⁵⁰BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama; CURADO, Fernando Fleury. **Manual do ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza**. 1. ed. São Paulo: Método, 2011, p 42.

⁵¹MASUKO, Ana Clarissa. **Conceitos econômico e jurídico de “serviço” e impactos para a tributação**. 2018. Disponível em: <<https://economiasdeservicos.com/2018/04/19/conceitos-economico-e-juridico-de-servico-e-impactos-para-a-tributacao/>>. Acesso em: 06 out. 2018

interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade (grifo nosso)⁵².

A partir desse julgado a corrente econômica ganhou mais força, pois já se superava a ideia que o Direito Tributário deveria seguir as premissas do direito civilista, não se limitando à interpretação dos artigos 109 e 110 do CTN em sua literalidade.

O conceito de serviço, diante disso, não poderia mais se limitar a uma simples obrigação de fazer, por não se adaptar mais sociedade atual. A constante criação de novos serviços (e devido a revolução tecnológica, a maioria intangíveis) necessita que a legislação se amolde, “[...] imprimindo dinamismo a essa lista (Lista Anexa) à medida que novos signos presuntivos de riqueza venham se apresentar no mundo fático em termos de prestação de serviço.”⁵³, captando todas as atividades econômicas, gerando mais lucros aos entes federativos.

Atualmente, levando-se em consideração o precedente do STF⁵⁴, o conceito de serviço que é utilizado pela Lei Complementar nº 157 de 2016 é o da corrente econômica.

Porém, a presente pesquisa não concorda com a corrente econômica e o seu conceito de serviço, pois estas não seguem os ditames constitucionais, o que será demonstrado com elementos no decorrer deste trabalho.

2.3 Principais aspectos da Regra-Matriz de Incidência Tributária do Imposto sobre Serviço.

Antes de adentrar a Regra-Matriz de Incidência Tributária do Imposto sobre Serviços, é importante tecer alguns comentários em sentido geral da Regra-Matriz de Incidência Tributária.

A Regra-Matriz de Incidência Tributária é uma norma jurídica que possui o encargo de prescrever os comportamentos entre o fisco e contribuinte, concretizando os fatos compreendidos na hipótese e devendo o conseqüente estabelecer uma obrigação tributária. A partir desta norma é que se averiguará se é correta ou não a incidência de certa regra jurídica. Depreende-se então que Regra-Matriz de Incidência Tributária é “[...] uma estrutura organizada

⁵²BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 651.703**. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento em: 29 set. 2016. DJ: 26 abr. 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=4117105>>. Acesso em: 29 set. 2018.

⁵³HARADA, Kiyoshi. ISS. Novo conceito de serviço a partir da reinterpretação do texto constitucional. **Tributário - Revista Digital**, São Paulo, v. 18, n. 43, out./2017. Disponível em: <<https://tributario.com.br/harada/iss-novo-conceito-de-servico-partir-da-reinterpretacao-do-texto-constitucional/>>. Acesso em: 29 set. 2018.

⁵⁴BRASIL. op. cit.

para a edificação da norma, ordenando seus respectivos critérios dentro da própria fenomenologia de incidência.”⁵⁵.

Toda norma jurídica tributária é integrada por uma hipótese e por um consequente de incidência tributária. A respeito da hipótese de incidência, nas palavras de Marçal Justen Filho, esta consiste na descrição, teórica e abstrata, de um evento fático, cuja ocorrência produz a incidência de um “mandamento”, que determina que algumas condutas deverão ser proibidas, permitidas ou obrigatórias⁵⁶.

Para Geraldo Ataliba, a hipótese de incidência é um conceito abstrato que é formulado pelo legislador, o qual faz a descrição genérica de um fato, sendo por isso, uma previsão legal para instituição de tributos. É a conceituação de um fato contido em um ato legal. No que tange o fato jurídico, que é denominado por Ataliba como fato imponible, significa a efetiva ocorrência da hipótese de incidência no mundo real⁵⁷.

É importante ressaltar que hipótese de incidência é diferente de fato jurídico tributário. Paulo de Barros Carvalho os distinguiu, sendo o primeiro todos os dados necessários para o reconhecimento de um evento “concretizado no nível das realidades materiais”, e o segundo, as regras necessárias para a identificação da relação jurídica, “irradiando efeitos de direito”⁵⁸.

Exemplificando, só é possível a incidência de um tributo, e conseqüentemente a sua cobrança, se este estiver previsto previamente em lei. Se foi praticado um fato que possui a sua hipótese já prevista em lei, ocorre então o fato gerador do tributo conforme o art. 114 do CTN, advindo assim, em todo tributo previsto em lei.

No que concerne o consequente da norma tributária, este “[...] estipula a regulação da conduta, prescrevendo direitos e obrigações para as pessoas físicas ou jurídicas envolvidas, de alguma forma, no acontecimento do fato jurídico tributário.”⁵⁹.

⁵⁵ROCHDNBACH, Fernando. **A regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre serviços de qualquer natureza e a sua aplicação na prática**. Trabalho de Conclusão de Curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Florianópolis, 2008. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Fernando-Rochenbach-A-Regra-Matriz-de-Incid%C3%Aancia-Tribut%C3%A1ria-do-Imposto-Sobre-Servi%C3%A7os-de-Qualquer-Natureza-e-sua-Aplica%C3%A7%C3%A3o-Pr%C3%A1tica.pdf>>. Acesso em: 15 out. 2018.

⁵⁶JUSTEN FILHO, Marçal. ISS no tempo e no espaço. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 02. São Paulo: Editora Dialética. 1995, p. 53.

⁵⁷ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 53.

⁵⁸CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 272-273.

⁵⁹Ibidem, p. 306.

Em síntese, o conseqüente é o elemento pessoal (sujeito ativo e passivo) e o elemento quantitativo (alíquota e base de cálculo do tributo) onde o sujeito ativo pode exigir uma obrigação tributária do sujeito passivo⁶⁰.

A hipótese possui critérios que a definem, assim como o conseqüente detém dos seus elementos tributários, que foram disciplinados afim de uma realidade fática.

No tópico seguinte será dada atenção específica, sobre a hipótese e o conseqüente da Regra-Matriz de Incidência Tributária do Imposto sobre Serviço.

2.3.1 A hipótese da Regra-Matriz: critério material, espacial e temporal

A hipótese da Regra-Matriz de incidência tributária, como explanado no tópico anterior, “É aquela situação abstrata descrita na lei tributária, a qual, uma vez ocorrida em concreto no mundo fenomênico enseja o nascimento da obrigação tributária.”⁶¹.

Também chamada de antecedente, suposto, situação-base, pressuposto de fato de tributo, suporte fático, fato imponible à previsão fática, hipótese de incidência e fato gerador, é construída pela vontade do legislador, que indica os fatos da realidade jurídica que deseja tributar⁶². A expressão hipótese de incidência foi adotada por Geraldo Ataliba como a melhor forma para conceituar a descrição abstrata já previamente existente em lei.

A hipótese de incidência, possui três critérios de identificação do fato jurídico tributário, quais sejam, o critério material, que é o qual determina a tipicidade tributária, o critério temporal que é o que define o momento que nasceu a obrigação tributária e o critério espacial, que indica o lugar onde ocorreu o fato jurídico e incide o tributo.

Em outras palavras, a hipótese de incidência é tridimensional, pois possui uma dimensão material (o que ocorre), uma dimensão espacial (onde ocorre) e uma dimensão temporal (quando ocorre)⁶³.

Adentra-se agora em uma análise das hipóteses da Regra-Matriz de Incidência do Imposto sobre Serviço.

O critério material do Imposto sobre Serviço é a prestação dos serviços contidos na lista anexa da Lei Complementar nº116 de 2003, ainda que não constituam como atividade

⁶⁰ BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama; CURADO, Fernando Fleury. **Manual do ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza**. 1. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 37-38.

⁶¹ HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 34.

⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 272.

⁶³ BARREIRINHAS; CURADO, op. cit., p. 37.

preponderante do prestador⁶⁴. Elenca-se que a partir do princípio da estrita legalidade tributária, os Municípios devem instituir os serviços a serem cobrados por meio de uma lei ordinária própria, na qual “[...] poderá adotar todos os itens da lista anexa à Lei Complementar, ou apenas alguns deles, sendo-lhes, porém, defeso criar serviços não previstos nessa norma complementar, sob pena de inconstitucionalidade.”⁶⁵.

Serviço, como elucidado no tópico 2.2 deste trabalho, compreende-se pela operação na qual uma pessoa, em troca de um preço (preço do produto), realiza uma obrigação⁶⁶. Deve ocorrer a prestação “in concreto” do serviço, a prestação factual, e não a mera previsão contratual. O objeto do contrato deve ser realizado concretamente para que possa haver tributação⁶⁷.

Ressalta-se, porém, que existem serviços não passíveis de tributação a título de ISS, quais sejam: os serviços para si próprio, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, pois estes são de competência do ICMS; os serviços alcançados pela imunidade prevista no art. 150, VI, a, e §§ 2º e 3º, da CF e os serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, a prestação de serviço para o exterior⁶⁸.

Quanto o critério espacial, este se concretiza em um determinado espaço, no caso, nos Municípios e Distrito Federal. Assim sendo, é o local de ocorrência do fato jurídico estabelecido na lei tributária, que dá origem a obrigação tributária. Entretanto, o próprio dispositivo traz diversas exceções à regra nos seus incisos, de maneira que o Imposto sobre Serviço possa ser cobrado também no local da execução do serviço e no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço, conforme o princípio da territorialidade da lei tributária previsto no art. 102 do CTN⁶⁹, que dispõe que a legislação tributária pode alcançar também sujeitos passivos fora do âmbito municipal, no caso⁷⁰.

Em regra, nos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 116 de 2003, o critério espacial se configura no estabelecimento do prestador do serviço ou, na falta deste, no domicílio do prestador.

⁶⁴ BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama; CURADO, Fernando Fleury. **Manual do ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza**. 1. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 37-38.

⁶⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 1203.

⁶⁶ MINARDI, Josiane. **Manual de direito tributário**. 2. ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2015, p. 896.

⁶⁷ PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset. **Comentários ao código tributário nacional**. 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 618.

⁶⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 384.

⁶⁹ “**Art. 102 do CTN**: A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem ou de que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União”.

⁷⁰ HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 50.

O art. 4º da Lei Complementar nº 116/2003 dispõe sobre estabelecimento:

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas⁷¹.

Como no Brasil existem 5.570 municípios⁷² que, em tese, são os sujeitos ativos desse imposto, deve haver bastante cautela para que não ocorra conflitos de competências⁷³.

O critério temporal do Imposto sobre Serviço, por sua vez, define o momento em que se reputa ocorrido o fato imponible e que, em circunstâncias normais, incide a norma tributária. Também define o momento em que se torna exigível a prestação prevista no mandamento normativo. Assim como há um “quando” para a ocorrência do fato imponible, também existe um momento para o pagamento da prestação tributária⁷⁴.

Ou seja, critério temporal concretiza o momento da efetiva prestação de serviço, nascendo a obrigação tributária. É o instante em que o serviço, pronto e acabado, é entregue ao tomador⁷⁵.

Observa-se que, nem a Lei Complementar nº 116 de 2003 e nem o Decreto-Lei nº 406 de 1968 não dispõem sobre o critério temporal do Imposto sobre Serviço, incumbindo ao art. 116 do CTN descrever tal situação.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I- Tratando-se de **situação de fato**, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II- Tratando-se de **situação jurídica**, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (grifo nosso)⁷⁶.

Por mais que o art. 116 do CTN mencione duas situações para a ocorrência do fato gerador, o Imposto sobre Serviço incide sobre as situações de fato, conforme elencadas acima,

⁷¹ BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 23 set. 2018

⁷² INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA- IBGE. **Resultado do número de municípios existentes no Brasil**. 2018. Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/panorama>>. Acesso em 12 out. 2018.

⁷³ HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 50.

⁷⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. ISS no tempo e no espaço. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 02. São Paulo: Editora Dialética. 1995, p. 59.

⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 363.

⁷⁶ BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 23 set. 2018.

dispostas no inciso I do supracitado artigo, pois a hipótese de incidência só ocorrerá com a efetiva prestação do serviço.

Após a compreensão a respeito da hipótese de incidência do Imposto sobre Serviço, passa-se agora a analisar, de forma básica, os aspectos do conseqüente da Regra-Matriz de Incidência, ponderando os critérios que o compõem.

2.3.2 O conseqüente da Regra-Matriz: elemento quantitativo e pessoal

O conseqüente da Regra-Matriz de incidência tributária, segundo Paulo de Barros Carvalho, “É a peça do juízo hipotético que estipula a relação da conduta, prescrevendo direitos e obrigações para as pessoas físicas ou jurídicas envolvidas, de alguma forma, no acontecimento do fato jurídico tributário.”⁷⁷.

O mesmo autor estabelece que é o conseqüente, o prescritor, que demonstra os critérios para a identificação da obrigação tributária que nasce, desenhando uma relação jurídica que surge ao fato “[...] *functor neutro*, que não sobre influência dos modais eletrônicos.”⁷⁸.

Para Geraldo Ataliba, o conseqüente é a qualidade que determina os sujeitos da obrigação tributária, interligando o núcleo da hipótese de incidência, um sujeito ativo e um sujeito passivo que serão sujeitos de uma obrigação jurídica em virtude do fato imponível e da força da lei⁷⁹. É no conseqüente da regra-matriz de incidência que surgem os efeitos da ocorrência de um fato jurídico tributário, advindo das relações obrigacionais.

As relações obrigacionais tributárias consistem em um laço jurídico entre o sujeito pretensor (sujeito ativo) e sujeito devedor, em decorrência do fato (conteúdo da obrigação) típico previsto no descritor da norma. É um fazer ou um não fazer “[...] que não se explicam em si mesmos, preordenados que estão a facilitar o conhecimento, o controle e a arrecadação da importância devida como tributo.”⁸⁰.

Os sujeitos e o conteúdo das relações obrigacionais são os elementos do conseqüente na Regra-Matriz de incidência, quais sejam, o elemento quantitativo e o elemento pessoal.

O elemento pessoal envolve o sujeito ativo, o credor da obrigação tributária, e o sujeito passivo, aquele que terá de adimplir a obrigação. Como sujeito ativo da obrigação

⁷⁷CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 306.

⁷⁸Ibidem, p. 307.

⁷⁹ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p 72.

⁸⁰CARVALHO, op. cit., p. 306-307.

tributária sobre a prestação de serviços, ou outros fatos geradores ocorridos, aparece, em regra, os Entes Federativos, que neste caso é o Município e o Distrito Federal⁸¹.

Já o sujeito passivo é a pessoa obrigada ao cumprimento da prestação (obrigação principal), obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, nos termos do art. 121 do CTN⁸². Pode ser aquele que possui relação direta e pessoal com a situação que constitua o respectivo fato gerador ou responsável, quando, o cumprimento da obrigação decorra de expressa disposição legal.

Por fim, o elemento quantitativo é o montante valorativo que o sujeito passivo deve em face do sujeito ativo. Após a ocorrência da hipótese de incidência, incidindo a obrigação tributária e identificando o sujeito passivo, se formará o montante devido. Esse aspecto valorativo do montante devido se dá por meio da base de cálculo e da alíquota do tributo⁸³.

A base de cálculo⁸⁴ é o preço do serviço, ou seja, aquilo que é cobrado para o tomador (o seu valor bruto), conforme o art. 7º da Lei Complementar nº 116 de 2003, no qual incide a alíquota. No caso do Imposto sobre Serviço, é o valor da prestação do serviço⁸⁵.

No tocante às alíquotas⁸⁶, a sua tributação será feita de forma fixa ou proporcional, de acordo com a característica do sujeito passivo, sendo percentuais que incidem sobre a base de cálculo. São determinadas pela lei municipal, observando o que dispõe o art. 156, § 3º, I, da Constituição. A alíquota máxima, prevista pelo art. 8º, II, da Lei Complementar 116/2003, é de 5%, e a mínima é de 2%, utilizando-se da regra do art. 8ª-A da referida lei⁸⁷.

Ponderados os principais aspectos da Regra-Matriz de incidência do Imposto sobre Serviço, evolui-se agora para a análise sobre as plataformas *streaming on demand* e suas principais características.

⁸¹ BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama; CURADO, Fernando Fleury. **Manual do ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza**. 1. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 105.

⁸²HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 38.

⁸³Ibidem, p. 48-49.

⁸⁴ “Base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária”. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 343.

⁸⁵HARADA, op. cit., p. 48-49.

⁸⁶“A alíquota é matéria submetida ao regime de reserva legal, integrando a estrutura da regra-modelo de incidência. Congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato típico”. CARVALHO, op. cit., p. 351.

⁸⁷BARREIRINHAS; CURADO, op.cit., p. 159.

3 PLATAFORMAS *STREAMING ON DEMAND*

O desenvolvimento da tecnologia na sociedade atual ocorre de uma maneira bastante acentuada e implacável. Vive-se em uma era digital, na qual as pessoas ficam conectadas 24 horas por dia, por meio da tela do *smartphone*, computador, televisão, dentre outros, interligando-se cada vez mais.

A revolução tecnológica além de ter trazido um acesso à informação de uma maneira quase instantânea trouxe também novas formas de usufruir de entretenimento, como filmes, livros e música, apresentando uma enorme gama de conteúdo. A internet, principal artefato da revolução digital, inovou o meio de comunicação entre as pessoas, aumentando as relações virtuais e dissipando um maior acesso ao mercado audiovisual.

Com a intensa criação de novas tecnologias relacionadas a rede mundial de computadores e a ascensão do mercado cibernético, surgiram as plataformas *streaming on demand*, cuja a praticidade e todos os recursos são bastante cativos, chamando bastante a atenção.

O presente capítulo abordará sobre as plataformas de *streaming on demand*, analisando o seu conceito e funcionamento, elencando as principais plataformas utilizadas hoje em dia, assim como a natureza jurídica destas.

3.1 Conceito e Aspectos Gerais

Streaming é a tecnologia que permite o acesso a determinados conteúdos (assistir vídeos ou ouvir música, por exemplo) em tempo real, a partir do compartilhamento de dados de informação multimídia por meio da internet⁸⁸.

Surgiu na década dos anos noventa nos Estados Unidos, a partir da expansão da informática, trazendo uma grande inovação na internet. No entanto, com a baixa popularização dos computadores devido seus altos custos, e a pouca velocidade da internet, não era muito utilizado. Apenas começou-se a difundir mais a tecnologia *streaming* após “[...] a chegada da

⁸⁸TSCHÖKE, Clodoaldo. **Criação de *streaming* de vídeo para transmissão de sinais de vídeo em tempo real pela internet**. 82 p. Trabalho de Conclusão de Curso 176. (Bacharelado em Ciências da Computação) – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau. 2012, p. 16-19 Disponível em: <<http://www.inf.furb.br/~pericas/orientacoes/Streaming2001.pdf>>. Acesso em: 08 out. 2018.

banda larga nos anos 2000, que ocasionou um aumento na velocidade de conexão, facilitando a transmissão de dados.”⁸⁹.

Com a chegada da banda larga, a tecnologia ganhou mais espaço. A popularização do *streaming* traz um número incalculável de possibilidades. A tecnologia permite tanto que se acompanhe um evento ao vivo – como a cerimônia de entrega do Oscar, uma *twitcam* ou um show que seja transmitido diretamente pela internet – quanto que se faça uso dos serviços *on-demand*⁹⁰.

No Brasil, o *streaming* apenas se popularizou recentemente, com a melhora na velocidade das conexões com a internet e o amplo leque de plataformas que permitem que o usuário assista vídeos e ouça músicas aonde quiser e na hora que quiser⁹¹.

Com relação a palavra *streaming*, ao ser traduzida, em termos de informática, é ligada ao sentido de ‘fluxo de mídia’, ou simplesmente ‘transmissão’. A palavra “*stream*”, em tradução literal, significa ‘corrente’⁹².

A tecnologia *streaming* então, tem sua acepção como “[...] uma corrente ou um fluxo constante de dados, os quais são transmitidos de um emissor (grandes centros de armazenamentos de dados) para diversos receptores (computadores, *smartphones*, *tablets*, etc.).”⁹³, não sendo necessário a que o usuário faça transferência definitiva daqueles dados.

O Supremo Tribunal de Justiça, em decisão monocrática proferida pelo Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, a partir de discussão acerca da cobrança de direitos autorais pelo ECAD⁹⁴ no tocante a execução de músicas por meio da internet, definiu juridicamente o conceito de *streaming*, como:

[...] 2. *Streaming* é a tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo. Esse mecanismo é

⁸⁹DIAS, Gabriela Ferreira Sales. **A Incidência do ISS sobre as plataformas de *streaming***: uma análise dos desafios na tributação da tecnologia com o advento da Lei Complementar nº 157/2016. 60 p. Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Fortaleza, 2018, p. 28. Disponível em: <<http://repositorio.ufc.br/ri/handle/riufc/33887>>. Acesso em: 13 out. 2018.

⁹⁰COUTINHO, Mariana. **Saiba mais sobre *streaming*, a tecnologia que se popularizou na web 2.0**. 2013. Disponível em: <<https://www.techtudo.com.br/artigos/noticia/2013/05/conheca-o-streaming-tecnologia-que-se-popularizou-na-web.html>>. Acesso em: 10 out. 2018.

⁹¹Ibidem.

⁹²BENTO NETO, Nazil. **A Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre o *streaming***: (In) constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar n.366/2013. 77 p. Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Florianópolis, 2016, p. 29. Disponível em: <<http://bit.ly/2ufbPpJ>>. Acesso em: 02 out. 2018.

⁹³MARTINS, Lívia Farias. A lei complementar 157/2016 e a tributação das plataformas de streaming: uma análise sobre competência tributária. In: XIII Encontro de Iniciação Científica. 2017. **Anais da UNI7**, v. 7, n. 1. 2017. Disponível em: <<http://www.uni7.edu.br/periodicos/index.php/iniciacao-cientifica/article/view/475>>. Acesso em: 02 out. 2018.

⁹⁴“O ECAD (Escritório Central de Arrecadação e Distribuição) é uma instituição privada, sem fins lucrativos, instituída pela lei 5.988/73 e mantida pelas leis federais 9.610/98 e 12.853/13. Seu principal objetivo é centralizar a arrecadação e distribuição dos direitos autorais de execução pública musical.” ECAD. **Quem somos**. [201-?]. Disponível em: <<http://www2.ecad.org.br/pt/o-ecad/quem-somos/Paginas/default.aspx>>. Acesso em: 16 out. 2018.

caracterizado pelo envio de dados por meio de pacotes, sem a necessidade de que o usuário realize *download* dos arquivos a serem executados [...]”⁹⁵.

O termo *on demand* (do inglês: por demanda) significa uma tecnologia a qual todo o conteúdo (disponível em plataformas *streaming*) pode ser acessado no momento em que o usuário desejar. Ou seja, depreende-se da sua tradução literal que “Refere-se a algo que foi solicitado, demandado por alguém. Ele é o resultado da soma de novas tecnologias com o atendimento à expectativa do cliente.”⁹⁶.

Nessa tecnologia é possível que o desfrutador escolha, dentre as opções de conteúdo disponíveis, qualquer uma das mídias que foram armazenadas previamente em servidores de dados de uma plataforma *streaming*⁹⁷.

A junção dessas duas tecnologias resultou na criação das plataformas *streaming on demand*, que são os aglomerados das características desses dois meios de transmissão, se definindo como “[...] conteúdo que é disponível sob demanda, ou seja, disponível a qualquer tempo, e que é acessado sem a necessidade de se baixar um arquivo.”⁹⁸.

Destaca-se que além do *streaming on demand*, existe também o *live streaming*, que ocorre como uma retransmissão em tempo real de dados *online*. É utilizado mais em transmissão de esportes, eventos, palestras, shows, e etc., que são disponibilizados ao vivo. Nesse tipo de plataforma acontece um processamento do acesso dos usuários e dos dados da fonte, desencadeando um fluxo contínuo de transmissão de mídia. Só sendo possível o acesso a esses dados de mídia quando há a disponibilização de uma transmissão simultânea, por um provedor central, liberando a conexão com várias pessoas ao redor do mundo⁹⁹.

Para melhor compreensão do tema deste trabalho, que envolve a interlocução com diversos campos do conhecimento, deliberou-se por demonstrar o funcionamento da plataforma *streaming on demand*.

⁹⁵BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.559.264/RJ**, Relator: Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, Julgamento em: 08 de fev. de 2017, Segunda Seção, Publicado em: 15 de fev. de 2017, Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=313023422&ext=.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2018.

⁹⁶PRECCI, Ana Quintela. **A era do *on demand***. 2017. Disponível em: <<https://coworkingbrasil.org/news/era-do-on-demand/>>. Acesso em: 10 out. 2018.

⁹⁷LEITE, Clodoaldo Gonçalves; DINIZ, Wallace Mozzer. **Aplicabilidade do imposto sobre serviços de qualquer natureza (issqn) à disponibilização de conteúdos via *streaming***: a inconstitucionalidade da inclusão do item 1.09 à lista de serviços anexa à Lei do ISS, através da Lei Complementar nº 157/2016. 2017, p. 10. Disponível em: <<https://multivix.edu.br/wp-content/uploads/2018/08/aplicabilidade-do-issqn-a-disponibilizacao-de-conteudos-via-streaming.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2018.

⁹⁸ OLIVEIRA, Silas. **Afinal, o que é *streaming on demand*?** 2018. Disponível em: <<https://www.olivetreefilmes.com.br/blog/afinal-o-que-e-streaming-on-demand/>>. Acesso em: 02 out. 2018.

⁹⁹JORGE, Nayanni Enelly Vieira. **Tributação da Netflix no Brasil**: incidência do ISS sobre *streaming* e a (in) constitucionalidade da LC 157/2016. 2017. 70 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) — Universidade de Brasília, Brasília, 2017, p. 30. Disponível em: <<http://bdm.unb.br/handle/10483/18684>>. Acesso em: 23 set. 2018.

3.2 Funcionamento

O *streaming on demand* funciona como um transmissor de dados previamente existentes, de vídeo ou de áudio, sendo o carregamento e a utilização desses dados executados de forma simultânea. Através do *streaming*, conteúdo de mídias digitais, como de áudio e vídeo, que por sua natureza são grandes e complexos, são divididos em dados menores e transmitidas por meio de uma memória temporária (*buffer*), sem necessidade de baixar o conteúdo para o dispositivo que faz a transmissão¹⁰⁰.

Em uma linguagem mais técnica, o *streaming on demand* é um sistema cujo qual realiza a distribuição de dados de mídia, que é feito através do armazenamento, distribuição e a apresentação destas para o usuário¹⁰¹.

O seu processo se dá da seguinte forma:

Nesta técnica o sinal de vídeo é transmitido ao cliente e sua apresentação inicia-se após uma momentânea espera para armazenamento dos dados em um *buffer*. Nesta forma de transmitir vídeo não é preciso fazer o *download* prévio do arquivo, o micro vai recebendo as informações continuamente enquanto mostra ao usuário. Esta técnica reduz o tempo de início da exibição e também elimina a necessidade de armazenamento local do arquivo. Transmissões eficazes desses sinais de vídeo através de redes com baixa largura de banda requerem uma alta taxa de compressão de dados para garantir a qualidade visual da apresentação. A técnica de compressão mais comum atualmente é conhecida por MPEG (*Motion Pictures Experts Group*) (grifo nosso)¹⁰².

Também, a partir de uma construção da informática, pode ter seu funcionamento definido em três elementos:

O primeiro desses é decorrente da classificação das empresas que prestam esse serviço como provedoras de hospedagem, logo, pode-se identificar a necessidade de um servidor que armazena os dados a serem transmitidos. **O segundo elemento consiste na transmissão dos dados armazenados, de modo que esses dados são transmitidos de maneira contínua e simultânea nos dispositivos que estão conectados ao servidor.** Tem-se, assim, um fluxo constante desses dados que caracterizam os vídeos sendo transmitidos. **O terceiro elemento é consubstanciado pelo decodificador, que é responsável por ler e interpretar os dados vindos do servidor.** Cabe ressaltar que como o fluxo de dados é constante, o decodificador também estará sendo sempre requisitado para que o vídeo possa ser exibido. Contudo, é possível haver variações na rede da internet, resultando em uma diferença entre a velocidade em que os dados são transmitidos e a velocidade em que os mesmos são

¹⁰⁰LEITE, Clodoaldo Gonçalves; DINIZ, Wallace Mozzer. **Aplicabilidade do imposto sobre serviços de qualquer natureza (issqn) à disponibilização de conteúdos via *streaming***: a inconstitucionalidade da inclusão do item 1.09 à lista de serviços anexa à Lei do ISS, através da Lei Complementar nº 157/2016. 2017, p. 09. Disponível em: <<https://multivix.edu.br/wp-content/uploads/2018/08/aplicabilidade-do-issqn-a-disponibilizacao-de-conteudos-via-streaming.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2018.

¹⁰¹TSCHÖKE, Clodoaldo. **Criação de *streaming* de vídeo para transmissão de sinais de vídeo em tempo real pela internet**. 2001. 73 p. Monografia (Bacharelado em Ciências da Computação) - Universidade Regional de Blumenau, Centro de Ciências Exatas e Naturais, Blumenau, 2009, p. 17. Disponível em: <<http://www.inf.furb.br/~pericas/orientacoes/Streaming2001.pdf>>. Acesso em: 08 out. 2018.

¹⁰²Ibidem, p. 17.

lidos pelo decodificador. **É para isso, então, que existe o *buffer*, um armazenamento temporário de dados no dispositivo que acessa os vídeos com o intuito de minimizar os impactos causados pela oscilação da rede.** Portanto, percebe-se a classificação das empresas que desenvolvem o serviço de *streaming* de vídeos na categoria de provedores de hospedagem, na medida em que tais empresas necessitam da infraestrutura de um servidor para armazenar seus vídeos para poder permitir acesso aos usuários desse serviço, enquadrando-as, assim, no conceito de provedor de hospedagem (grifo nosso)¹⁰³.

De forma mais simples, o *streaming* não armazena os dados recebidos por meio da transmissão, ou seja, não baixa os arquivos, pois os dados são reproduzidos imediatamente ao usuário, dando um acesso mais rápido ao conteúdo. É, porém, necessário uma boa conexão banda larga para garantir uma reprodução sem falhas.

É importante ressaltar que o *streaming* não é a mesma coisa de *download*. Sendo esta distinção o que proporcionou os maiores avanços tecnológico e sendo bem mais atrativo aos olhos do usuário. Enquanto o *streaming* proporciona um “[...] fluxo contínuo de transmissão de informações, não armazenando dados com o receptor do sinal e sendo consumido no momento da transferência.”¹⁰⁴ do servidor remoto ao servidor local, o *download* é, basicamente, uma transferência de dados virtuais, de um sistema operacional para outro¹⁰⁵.

Ou seja: primeiramente, embora no *streaming* também haja uma parcela de *download*, o conteúdo transferido serve apenas para ser remontado, convertido em som ou imagem e consumido no mesmo instante. Depois, nenhum dado recebido no aparelho ali permanece, uma vez que, tais quais os sinais recebidos por um aparelho televisão ou de rádio, não há armazenamento de mídia na unidade física¹⁰⁶.

Além do mais, as plataformas *streaming on demand*, ao contrário do *download*, não necessitam que os dispositivos que irão fazer a transmissão tenham uma vasta memória temporária (*buffer*), pois, devido ao seu funcionamento operacional, como já elencado, faz apenas o envio de dados de mídia do servidor remoto ao servidor local¹⁰⁷.

¹⁰³AZEVEDO, Tércius Lucianus Ribeiro de. **Tributação sobre o serviço de *streaming over the top* de vídeos de acordo com sua natureza jurídica.** 2016. 66 p. Monografia (Bacharelado em Direito) – Unidade de Ensino Dom Bosco, São Luís, 2016, p. 16-17.

¹⁰⁴CABRAL, Ana Clara Madeiro Campos; VIEIRA, Andrey Bruno Cavalcante. A inconstitucionalidade da tributação das plataformas de streaming à luz da lei complementar nº 157/2016. 2017. In: Encontro de Pesquisas Judiciárias – ENPEJUD. Disponível em: <<http://enpejud.tjal.jus.br/index.php/exmpteste01/article/view/233>>. Acesso em: 09 out. 2018.

¹⁰⁵BENTO NETO, Nazil. **A Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) Sobre o Streaming:** (In) constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar n.366/2013. 77 p. Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Florianópolis, 2016, p. 30. Disponível em: <<http://bit.ly/2ufbPpJ>>. Acesso em: 02 out. 2018.

¹⁰⁶Ibidem, p. 30.

¹⁰⁷JORGE, Nayanni Enelly Vieira. **Tributação da Netflix no Brasil:** incidência do ISS sobre *streaming* e a (in) constitucionalidade da LC 157/2016. 2017. 70 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) — Universidade de Brasília, Brasília, 2017, p. 31. Disponível em: <<http://bdm.unb.br/handle/10483/18684>>. Acesso em: 23 set. 2018.

Por fim, o *streaming on demand* é tido como uma tecnologia promissora, que revoluciona a indústria audiovisual, tendo como principal característica a interferência do usuário, que interage de maneira intensa com a plataforma, onde decide qual momento assistir ou ouvir a mídia, quando pausará, reiniciará, ou, até mesmo mudará de conteúdo, possuindo amplo controle sobre o conteúdo disponibilizado, e uma maior comodidade¹⁰⁸.

Como meio de objeto de estudos, serão analisadas agora as principais plataformas de *streaming on demand* atualmente: Netflix, maior empresa de *streaming* do mundo, fazendo a transmissões de vídeos, filmes e seriados, e Spotify, que reproduz *streamings* de áudio, e, mais recentemente, investindo nas transmissões de vídeos, assim como se ponderará seus termos de uso para que se compreenda a natureza jurídica dessas atividades.

3.3 As principais plataformas *streaming on demand*

Atualmente há várias empresas que atuam no ramo das plataformas *streaming on demand*, movimentando milhões de reais pelo mundo inteiro. Por serem meios bem mais atrativos de entretenimento, vêm conquistando cada vez mais os usuários pela grande interação destes com a plataforma e o seu fácil manuseio, além de uma maior comodidade, pois para ter acesso basta abrir qualquer dispositivo, como computadores, televisões e *smartphones* conectados com a internet, e procurar o conteúdo desejado.

Essa nova seara econômica deu ensejo a uma grande concorrência entre as empresas, que desenvolvem cada vez mais mídias atrativas ao usuário, ficando conhecidas como empresas de “*streaming services*”¹⁰⁹.

Nesse ramo podem ser citadas grandes empresas como Netflix, Spotify (os objetos de limitação para fim de análise desta pesquisa), Youtube, uma das pioneiras das plataformas *streaming on demand* e *live streaming*, popularizando no mundo todo esse tipo de transmissão; Deezer, Apple Music, Tidal, que realizam principalmente a transmissão de áudios e músicas; e as plataformas Hulu, HBO Now, Amazon Video mais voltadas para filmes, vídeos e seriados.

¹⁰⁸JORGE, Nayanni Enelly Vieira. **Tributação da Netflix no Brasil**: incidência do ISS sobre *streaming* e a (in) constitucionalidade da LC 157/2016. 2017. 70 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) — Universidade de Brasília, Brasília, 2017, p. 30-31. Disponível em: <<http://bdm.unb.br/handle/10483/18684>>. Acesso em: 23 set. 2018.

¹⁰⁹BENTO NETO, Nazil. **A Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) Sobre o Streaming**: (In) constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar n.366/2013. 77 p. Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Florianópolis, 2016, p. 38. Disponível em: <<http://bit.ly/2ufbPpJ>>. Acesso em: 02 out. 2018.

Farar-se-á agora a análise sobre o Netflix e Spotify, como seu surgimento, as operações realizadas por estas empresas e os seus termos de uso.

3.3.1 Netflix

Netflix é uma plataforma de *streaming on demand* de “[...] transmissão *online* que permite aos clientes assistir a uma ampla variedade de séries, filmes e documentários premiados em milhares de aparelhos conectados à internet.”¹¹⁰.

Foi criada em meados de 1997 nos Estados Unidos, realizando o aluguel de DVDs por meio do correio estadunidense, desenvolvendo essa dinâmica para se diferenciar das locadoras de filmes tradicionais. Além disso, como era cobrado uma baixa taxa pelo envio dos DVDs pelos correios, pois eram leves e de baixo volume, o usuário pagava bem menos do que os videocassetes, que ainda eram bastante utilizados na época¹¹¹.

Com a popularização do DVD, em meados do ano 2000, a empresa criou um novo meio de alugueis dos filmes, proporcionando ao usuário uma assinatura mensal de forma ilimitada dos seus DVDs, sendo então permitido locar quantos DVDs quisesse, por mês e sem o pagamento de multas por atraso, o que era constantemente cobrado nas locadoras tradicionais¹¹².

Além disso, acordos e parcerias firmadas com empresas como a *Warner Brothers* e a *Columbia Film Studios* permitiu o aumento do catálogo de filmes, seriados e documentários oferecidos, o que foi essencial para atrair um número maior de assinantes. Por consequência, houve uma expansão da empresa. [...] A visão de mercado dos executivos do Netflix, que compreenderam o quanto a tecnologia mudaria a maneira de consumir conteúdo e a forma como ele chegaria até o consumidor, foi importante para o crescimento o da empresa¹¹³.

¹¹⁰NETFLIX. **Termos de Uso**. 2018. Disponível em: < https://help.netflix.com/pt/node/412?ui_action=kb-article-popular-categories>. Acesso em: 13 out. 2018.

¹¹¹BENTO NETO, Nazil. **A Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) Sobre o Streaming**: (In) constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar n.366/2013. 77 p. Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Florianópolis, 2016, p. 40. Disponível em: < <http://bit.ly/2ufbPpJ>>. Acesso em: 02 out. 2018.

¹¹²JORGE, Nayanni Enelly Vieira. **Tributação da Netflix no Brasil**: incidência do ISS sobre *streaming* e a (in) constitucionalidade da LC 157/2016. 2017. 70 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) — Universidade de Brasília, Brasília, 2017, p. 32. Disponível em: <<http://bdm.unb.br/handle/10483/18684>>. Acesso em: 23 set. 2018.

¹¹³SILVA, Giana Petry Dutra da. Do DVD ao online streaming: a origem e o momento atual do Netflix, In: 10º Encontro Nacional de História da Mídia. 2015. Associação Brasileira de Pesquisadores de História da Mídia - ALCAR. Porto Alegre, UFRGS. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/alcar/encontros-nacionais-1/encontros-nacionais/10o-encontro-2015/gt-historia-da-midia-audiovisual-e-visual/do-dvd-ao-online-streaming-a-origem-e-o-momento-atual-do-netflix/view>>. Acesso em: 12 de maio de 2018

Em 2007, dez anos após a sua criação, a Netflix lançou uma grande inovação até então não muito difundida nos mercados de entretenimento: lançou a sua própria plataforma de *streaming* de mídia *online*, dando acesso a milhares de filmes, vídeos e seriados aos seus usuários. Foi um grande marco na indústria da informática, popularizando ainda mais as plataformas *online* de *streamings*¹¹⁴.

A utilização da plataforma de *streaming* trouxe muitas vantagens para a empresa, que deixou de distribuir os DVDs através dos correios, e não precisar mais ter um espaço físico para expor seus conteúdos, como acontecia com as locadoras, reduzindo amplamente os seus custos. Os usuários também obtiveram grandes proveitos, pois agora tinham disponível a comodidade de acessar, instantaneamente, os conteúdos por meio de seus próprios computadores, pagando um valor fixo, sem se preocupar com multas por atraso na devolução dos DVDs¹¹⁵.

No Brasil, a empresa norte-americana iniciou suas atividades a partir de 2011, quando expandiu suas atividades para toda América Latina e no Caribe¹¹⁶, já fazendo uso apenas da tecnologia de *streaming on demand*, disponibilizando seus filmes e séries por meio da internet. O aumento da velocidade da conexão banda larga, somado com o aumento no número de dispositivos móveis, como *smartphones* e *tablets*, ampliou o número de usuários no Brasil, da empresa estadunidense¹¹⁷.

Em 2016, o Netflix se expandiu pelo mundo inteiro, se tornando a maior plataforma de *streaming* e produtora de conteúdo audiovisual existente nos dias de hoje.

Em seu site, a empresa destaca que:

A Netflix é o principal serviço de entretenimento por internet do mundo. São 130 milhões de assinaturas em mais de 190 países assistindo a séries, documentários e filmes de diversos gêneros e idiomas. O assinante Netflix pode assistir a quantos filmes e séries quiser, quando e onde quiser, em praticamente qualquer tela com

¹¹⁴MARIA, Lorena do Nascimento Barbosa. Tributação do Netflix: a (in) constitucionalidade da incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre os serviços de *streaming*. **Rev. de Direito FIBRA Lex**, nº 3, ano 3, 2018, p. 9. Disponível em: <<http://periodicos.fibrapara.edu.br/index.php/fibralex/article/view/91>>. Acesso em: 02 out. 2018.

¹¹⁵BENTO NETO, Nazil. **A Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) Sobre o Streaming:** (In) constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar n.366/2013. 77 p. Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Florianópolis, 2016, p. 41. Disponível em: <<http://bit.ly/2ufbPpJ>>. Acesso em 02 out. 2018.

¹¹⁶NETFLIX MÍDIA CENTER. **Sobre Netflix**. 2018. Disponível em: <https://media.netflix.com/pt_br/about-netflix>. Acesso em: 13 out. 2018.

¹¹⁷SILVA, Giana Petry Dutra da. Do DVD ao online streaming: a origem e o momento atual do Netflix, In: 10º Encontro Nacional de História da Mídia. 2015. Associação Brasileira de Pesquisadores de História da Mídia - ALCAR. Porto Alegre, UFRGS. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/alcar/encontros-nacionais-1/encontros-nacionais/10o-encontro-2015/gt-historia-da-midia-audiovisual-e-visual/do-dvd-ao-online-streaming-a-origem-e-o-momento-atual-do-netflix/view>>. Acesso em: 12 de maio de 2018

conexão à internet. O assinante pode assistir, pausar e voltar a assistir a um título sem comerciais e sem compromisso (grifo nosso)¹¹⁸.

No que tange o seu termo de uso, estes esclarecem como ocorre o seu funcionamento, bem como a regulamentação da sua utilização. É importante ressaltar que a empresa se define como fornecedora de serviço personalizado, elencando o seguinte:

A Netflix fornece um 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 ("aparelhos compatíveis com a Netflix").

Estes Termos de uso regulam a sua utilização do serviço Netflix. Usados nestes Termos de uso, **os termos "serviço Netflix", "nosso serviço" ou "o serviço" significam o serviço personalizado fornecido pela Netflix, para 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** (grifo nosso)¹¹⁹.

A respeito da relação contratual do usuário com a empresa, trata-se de um contrato pessoal, que não pode ser compartilhado com outras pessoas. A assinatura permite uma cessão de uso limitada de acesso, mediante o pagamento periódico.

3.3 Formas de Pagamento: [...] **se um pagamento não for liquidado com sucesso**, devido à perda de validade, insuficiência de fundos ou qualquer outro motivo, e você não cancelar a sua conta, **poderemos suspender o seu acesso ao serviço até que consigamos fazer a cobrança de uma Forma de pagamento válida.**

[...]

4.2 Serviços Netflix: [...] 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** (grifo nosso)¹²⁰.

O termo de uso também disciplina, no item 4.4, que o catálogo de conteúdo audiovisual pode ser alterado, ocorrendo constantemente, várias mudanças nos filmes, séries e documentários ofertados, podendo ser retirados ou ampliados¹²¹.

Em suma, a Netflix é a plataforma que revoluciona o mercado audiovisual, fazendo a transmissão de *streamings*, sem a necessidade de se baixar aquele dado de mídia no dispositivo do seu usuário, criando novas tendências de consumo e novos meios de entretenimento com maior comodidade aos seus assinantes, fornecendo um “serviço” personalizado em troca de uma contraprestação de pagamento mensal.

¹¹⁸NETFLIX MIDIA CENTER. **Sobre Netflix**. 2018. Disponível em: <https://media.netflix.com/pt_br/about-netflix>. Acesso em: 13 out. 2018.

¹¹⁹NETFLIX. **Termos de uso**. 2018. Disponível em: <<https://help.netflix.com/legal/termsfuse>>. Acesso em: 13 out. 2018.

¹²⁰Ibidem.

¹²¹Ibidem.

3.3.2 Spotify

O Spotify é uma “Plataforma de *streaming* digital que dá acesso instantâneo a milhões de músicas, *podcasts*, vídeos e outros conteúdos de artistas de todo mundo.”¹²².

Foi criado na Suécia no ano de 2008, se tornando o maior e o mais popular serviço de áudio por *streaming* da atualidade. No Brasil, chegou no ano de 2014, trazendo toda uma prática de consumo de música e podcasts, combatendo intensamente pirataria¹²³, possuindo hoje um catálogo com mais de 30 milhões de conteúdo audiovisual, e uma incrível marca de 170 milhões de usuários e 83 milhões de assinantes¹²⁴.

O mercado musical, durante anos, foi limitado às vendas físicas dos discos produzidos, o que encarecia bastante a sua difusão e dava margem para a pirataria dessas unidades. Com a revolução cibernética, os meios físicos foram gradativamente sendo substituídas pelas mídias digitais, o que trouxe um barateamento dessas obras para os seus usuários e a redução da poluição do meio ambiente. O Spotify, como principal plataforma de *streaming* de áudio, foi um dos grandes percussores dessa transição, por facilitar o acesso das mídias aos usuários, podendo ouvir músicas pelo *smartphones*, computador, *smart tvs*, não mais limitando-se ao rádio de som convencional e cobrando um valor mensal a esse acesso bem inferior a compra de um disco¹²⁵.

O Spotify, em suas constantes inovações, diferentemente das outras plataformas de áudio, “[...] possui um sistema de recomendação, fazendo com que os usuários conheçam artistas ou bandas que possuem estilos e gêneros semelhantes.”¹²⁶, o que acaba os atraindo cada vez mais.

Além do mais, assim como o Netflix, o Spotify não realiza o *download* dos arquivos de mídia. Não necessita que se baixa uma música e guarde-a no aparelho, fazendo com que o cliente ouça a música em tempo real utilizando uma conexão com a internet, ao invés de armazenar o conteúdo no disco rígido daquele, o *streaming* transmite os dados¹²⁷.

¹²² SPOTIFY. **O que é Spotify?** 2018. Disponível em: <https://support.spotify.com/br/using_spotify/the_basics/what-is-spotify/>. Acesso em: 14 out. 2018.

¹²³ ARAÚJO, Leonardo Trindade; OLIVEIRA, Cristiano Nascimento. Música em fluxo: experiências de consumo musical em serviços de *streaming*. **Temática - NAMID**: Núcleo de Arte, Mídia e Informação Digital. 2014, n. 10. Disponível em: <<http://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/tematica>>. Acesso em: 14 out. 2018.

¹²⁴ SPOTIFY atinge 83 milhões de assinantes pagos. **Folha de São Paulo**, jul, 2018. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2018/07/spotify-atinge-83-milhoes-de-assinantes-pagos.shtml>>. Acesso em: 14 out. 2018.

¹²⁵ ARAÚJO; OLIVEIRA, op. cit.

¹²⁶ Ibidem.

¹²⁷ Ibidem.

A plataforma oferece várias opções de planos de acesso aos usuários, que vão desde da versão gratuita (Spotify *Free*), até o plano família (Spotify *Premium*)¹²⁸.

No que tange seu Termo de Uso, o Spotify se considera como um fornecedor de serviço, elencando que:

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". Você pode obter mais informações sobre nossos serviços acessando nosso site (grifo nosso)¹²⁹.

O Spotify também concede uma “Licença limitada não exclusiva e revogável para fazer uso do Serviço Spotify”¹³⁰, ou seja, licença que pode ser revogada a qualquer tempo pela empresa, caso o usuário descumpra os itens acordados ao fazer assinatura dessa plataforma.

Destarte, o Spotify, assim como as outras plataformas de *streaming*, retratam o reflexo da Era Digital em que se vive uma sociedade interligada por meio da internet, que recebe e envia dados de maneira instantânea, conectados o mundo todo. Os *streamings*, como grande transmissores de conteúdo, seja de vídeo ou áudio, foram os percussores dessa revolução da internet, evoluindo o acesso aos entretenimentos, trazendo um dados de mídia de alta qualidade, uma maior comodidade para os seus usuários, assim como uma interação deste com as plataformas e barateando o acesso a essas mídias, de forma que praticamente todos aqueles que tenham acesso à internet, possam usufruir do *streaming on demand*.

3.4 A natureza jurídica do *Streaming on Demand*: obrigação de fazer ou obrigação de dar?

As plataformas de *streaming on demand*, conforme exposto acima, realizam transmissões de um servidor para outro, por meio da internet, tendo como principal característica a disponibilização provisória de conteúdo audiovisual sem que o usuário tenha direitos definitivos sob aquele conteúdo.

¹²⁸ SPOTIFY. **Tipos de assinaturas**. 2018. Disponível em: <https://support.spotify.com/br/account_payment_help/subscription_information/subscription-levels/>. Acesso em: 14 out. 2018.

¹²⁹ **Termos de uso**. 2018. Disponível em: <<https://www.spotify.com/br/legal/end-user-agreement/#s4>>. Acesso em: 14 out. 2018.

¹³⁰Ibidem.

Conforme os termos de uso da Netflix e Spotify, estas empresas realizam atividades que concedem uma licença limitada, intrasferível, não exclusiva e que podem ter o acesso revogado a qualquer momento. O conteúdo disponibilizado, protegido por direitos autorais das distribuidoras de filmes e/ou músicas, pertence sempre a aquelas empresas, não sendo possível que o usuário o adquira de forma definitiva, mas apenas de forma temporária. As próprias empresas se autodenominam como ‘prestadoras de serviços’ de *streaming* ¹³¹⁻¹³².

A legislação tributária brasileira, ao se deparar com a criação de inúmeras tecnologias que são possíveis fontes de arrecadação para o Estado, enquadrou o *streaming*, dentre outras tecnologias, como uma das hipóteses de incidência tributária do Imposto sobre Serviço por meio da Lei Complementar nº 157/2016, introduzindo o subitem 1.09 na Lista Anexa da referida Lei, dispondo as plataformas de *streaming* como uma prestação de serviços, uma obrigação de fazer.

Ocorre que existem controvérsias acerca da natureza jurídica do *streaming*, mesmo o legislador já tendo definindo-o como uma prestação de serviço, a sua definição se conceitua mais como uma obrigação de dar.

As classificações das obrigações em obrigação de dar ou de fazer, são diferenciadas, de uma forma breve, sempre levando em vista o interesse do credor, de forma que “Enquanto nas obrigações de dar o interesse do credor se concentra na coisa que lhe deve ser entregue, nas obrigações de fazer tem-se como fim o aproveitamento do serviço contratado.” ¹³³.

O conceito de *streaming* se assemelha com uma locação de bem móvel, onde se disponibiliza dados de mídia sem a efetiva prestação de serviço, sem o esforço humano, já que a transmissão é conduzida por meio de computadores e seus servidores, fornecendo apenas o acesso aos seus conteúdo de mídia, não realizando qualquer fato típico de uma obrigação de fazer durante a transmissão de dados.

Diante disso, reitera-se:

Não há um esforço humano envolvido no negócio jurídico firmado entre a empresa que licencia o conteúdo. O catálogo do Netflix, por exemplo, é disponibilizado de igual maneira à grande massa sem nenhum grau de pessoalidade ou personalização, do mesmo modo ao que acontece com os softwares de prateleira, com a diferença de que se trata de bens imateriais, sem suporte físico, não havendo tradição do bem. O licenciamento de conteúdo de áudio e vídeo pela

¹³¹ SPOTIFY. **Termos de Uso**. 2018. Disponível em: <<https://www.spotify.com/br/legal/end-user-agreement/#s4>>. Acesso em: 14 out. 2018.

¹³² NETFLIX. **Termo de Uso**. 2018. Disponível em: <<https://help.netflix.com/legal/termsfuse>>. Acesso em: 13 out. 2018.

¹³³ DIAS, Gabriela Ferreira Sales. **A incidência do ISS sobre as plataformas de streaming**: uma análise dos desafios na tributação da tecnologia com o advento da Lei Complementar nº 157/2016. 60 p. Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Fortaleza, 2018, p. 46. Disponível em: <<http://repositorio.ufc.br/ri/handle/riufc/33887>>. Acesso em: 16 out. 2018.

internet não pode, por si só, ser caracterizado como serviço, nem tampouco como mercadoria, o que atrairia a incidência do ICMS (grifo nosso)¹³⁴.

A partir do momento que se considera que o serviço, para fins de tributação do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, deva ser uma prestação de trabalho mediante esforço humano e uma remuneração, depreende-se que as plataformas de *streaming* não foram incluídas conforme a sua natureza jurídica na Lista Anexa da Lei Complementar nº 157 /2016, pois na realidade, o *streaming* se caracteriza como uma obrigação de dar, “[...] apenas fornecendo o conteúdo buscado pelo cliente, não praticando nenhum ato consistente em uma obrigação de fazer durante a operação [...]”¹³⁵.

Ressalta-se que, mesmo as empresas Netflix e Spotify se autodenominando como prestadoras de serviços, conforme seus termos de uso, a incidência do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza não ocorre apenas pela mera denominação ou demais características adotadas, pois, nos moldes do art. 4º do Código Tributário Nacional a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da obrigação¹³⁶, não dependendo, por isso, se a atividade é denominada como serviço, pelo fato de que se não for possível legalmente a incidência desta, não representa um.

Assimila-se então que as plataformas de *streaming* não realizam uma prestação de serviço aos seus usuários, como se vê:

[...] primeiramente, porque as conceituações de *streaming* trazidas explicam que a “disponibilização de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da *internet*” se dá na forma de hospedagem de mídias em um servidor pertencente à própria empresa. **Ou seja, independentemente da realização de contratos com terceiros, a primeira coisa a ser observada é a de que o esforço humano aplicado à sobredita “disponibilização” não se dá em favor de outrem.** Em segundo lugar, **o contrato realizado com os usuários não representa, de forma alguma, uma obrigação de fazer por parte da empresa supostamente prestadora. Veja-se: a disponibilização e hospedagem das mídias já ocorreram em momento anterior, no sistema físico e virtual da empresa.** O que se contrata com o usuário corresponde, em verdade, a uma obrigação de dar acesso a este acervo de mídias para fins de consumo, mediante pagamento mensal como contraprestação (grifo nosso)¹³⁷.

¹³⁴LEITE, Clodoaldo Gonçalves; DINIZ, Wallace Mozzer. **Aplicabilidade do imposto sobre serviços de qualquer natureza (issqn) à disponibilização de conteúdos via *streaming***: a inconstitucionalidade da inclusão do item 1.09 à lista de serviços anexa à Lei do ISS, através da Lei Complementar nº 157/2016. 2017, p. 14. Disponível em: <<https://multivix.edu.br/wp-content/uploads/2018/08/aplicabilidade-do-issqn-a-disponibilizacao-de-conteudos-via-streaming.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2018.

¹³⁵DIAS, Gabriela Ferreira Sales. **A Incidência do ISS sobre as plataformas de *streaming***: uma análise dos desafios na tributação da tecnologia com o advento da Lei Complementar nº 157/2016. 60 p. Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Fortaleza, 2018, p. 47. Disponível em: <<http://repositorio.ufc.br/ri/handle/riufc/33887>>. Acesso em: 16 out. 2018.

¹³⁶Ibidem, p. 46.

¹³⁷BENTO NETO, Nazil. **A Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) Sobre o *Streaming***: (In) constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar n.366/2013. 77 p. Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Florianópolis, 2016, p. 54. Disponível em: <<http://bit.ly/2ufbPpJ>>. Acesso em: 02 out. 2018

O Netflix, conforme abordado em tópico acima, iniciou suas atividades como uma locadora, enviando por meio dos correios DVDs aos seus clientes. Com o aprimoramento da internet e conseqüentemente das plataformas *streaming*, a empresa continuou com a sua mesma atividade, mas com o diferencial de utilizar a internet para disponibilizar seu conteúdo.

Diante disso, mesmo os *streamings* já estejam incluídos no rol de incidência do ISS, caracterizados como uma prestação de serviço, a sua natureza jurídica se difere da definição do conceito de serviço, não sendo considerada como uma obrigação de fazer, mas sim uma obrigação de dar, levando em consideração o conceito constitucional de serviço.

No próximo capítulo, o presente trabalho discorrerá sobre a inconstitucionalidade da tributação das plataformas de *streaming on demand* por meio do Imposto sobre Serviço, analisando a Lei Complementar nº 157/2016, a evolução do conceito de serviço perante os Tribunais Superiores e as alterações legislativas nos municípios brasileiros acerca desse imposto

4 A LEI COMPLEMENTAR Nº 157/2016 E A PLATAFORMA *STREAMING ON DEMAND*

O Imposto sobre Serviço é regido, em âmbito nacional, pela Lei Complementar nº 116 de 2003, que traz as disposições gerais acerca desse imposto. Com as constantes criações de novos serviços e o desenvolvimento do meio digital como intermediador de prestação destes, o ordenamento jurídico brasileiro percebeu a necessidade de adaptar-se a essas novas fontes arrecadatórias.

Diante da incidência de tributação do ISS sobre a plataforma *streaming on demand*, o presente capítulo abordará acerca da Lei Complementar nº 157/2016 e a inconstitucionalidade do subitem 1.09 da sua Lista Anexa, trazendo para isso as peculiaridades deste subitem e a evolução do conceito de serviço para o STF. Será feita também a exposição das atualizações legislativas municipais no que dispõe a LC nº 157/2016, trazendo em especial, o Código Tributário Municipal de São Luís – MA, como exemplo mais próximo.

4.1 A Lei Complementar nº 157/2016: o subitem 1.09 da Lista Anexa e as suas peculiaridades

Em dezembro de 2013 foi apresentado na Câmara dos Deputados o projeto de Lei Complementar nº 366 pelo senador Romero Jucá do PMDB, visando mudanças especialmente na Lei Complementar nº 116/2003 que disciplina a matéria sobre o Imposto sobre Serviço. Além de aumentar o rol de serviços tributáveis pelo ISS, atualizando a Lista Anexa da LC nº 116/2003, o projeto de Lei Complementar nº 366 de 2013 também tratou de questões polêmicas, como as medidas que evitariam a guerra fiscal entre os municípios¹³⁸.

Após três anos tramitando na Câmara dos Deputados, o projeto de Lei Complementar nº 366 de 2013 foi aprovado pelo Congresso Nacional e sancionado com alguns vetos pelo presidente Michael Temer em 29 de dezembro de 2016, tornando-se então a Lei Complementar nº 157/2016. Ressalva-se que os vetos presidenciais foram derrubados pelo Congresso Nacional, tendo a lei sido novamente promulgada em 31 de maio de 2017¹³⁹.

Lei Complementar, em contexto voltado para o Direito Tributário, tem função de dirimir conflitos de competência entre os entes da federação que instituem os tributos, definir

¹³⁸ BRASIL, Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 366 de 2013**. 2013. Disponível em: <<https://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=603566>>. Acesso em: 27 out. 2018.

¹³⁹Ibidem.

as regras gerais de direito e também os pormenores de alguns tributos. A Constituição traz quais são os tributos que os entes terão a possibilidade de criar, e a Lei Complementar vem discipliná-los de forma específica.

A Lei Complementar nº 157/2016 veio justamente neste sentido, trazendo uma atualização legislativa para o Imposto sobre Serviço, já regulamentado pela LC nº 116/2003. A primeira dispõe, a princípio, de uma tentativa de diminuir conflitos de competência entre Municípios e Estados em relação a vários serviços, e em um segundo momento vem listar novos serviços acrescentando-os na Lista Anexa da Lei Complementar nº 116/2003.

De forma específica, a Lei Complementar nº 157/2016 trouxe novos regramentos ao ISS, quais sejam:

[...] **reiterou-se a alíquota mínima do ISS em 2%**, mesmo percentual previsto pelo art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e que já vinha sendo aplicado ao imposto sobre serviços, **sendo vedada qualquer isenção, benefício ou incentivo fiscal que reduza a alíquota a valor inferior, de modo a evitar guerras fiscais entre municípios**. Foi concedido prazo para que estes entes federativos adequassem a legislação local às alterações da lei do ISS, **tendo até 30 de dezembro de 2017 para promover tais mudanças legislativas** (grifo nosso).¹⁴⁰

Dentre essas novas alterações através da Lei Complementar nº 157/2016, a que interessa ao presente trabalho é inclusão do *streaming* na lista anexa da LC nº 116/2003, acrescido por meio do subitem 1.09 da referida lista, se tornando uma hipótese de incidência do Imposto sobre Serviço, sendo disposto da seguinte forma:

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)¹⁴¹.

A inclusão do subitem 1.09 permitiu que os Municípios, nos termos do art. 156, inciso III da Constituição Federal¹⁴², obtivessem competência para legislar, fiscalizar e arrecadar o ISS sobre as plataformas de *streaming*.

A Lei Complementar nº 157/2016 deixa claro o respeito a imunidade de livros, jornais e periódicos, de acordo com o art. 150, inciso VI, alínea d, da Constituição Federal,

¹⁴⁰DIAS, Gabriela Ferreira Sales. **A Incidência do ISS sobre as plataformas de *streaming***: uma análise dos desafios na tributação da tecnologia com o advento da Lei Complementar nº 157/2016. 60 p. Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Fortaleza, 2018, p. 38. Disponível em: <<http://repositorio.ufc.br/ri/handle/riufc/33887>>. Acesso em: 16 out. 2018.

¹⁴¹ BRASIL. **Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp157.htm>. Acesso em: 03 out 2018.

¹⁴²**Art. 156 da CF**: “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...]”

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

assim como a extensão dessa imunidade aos livros eletrônicos (*e-books*). Esclarece também a não vinculação do ISS as distribuições de conteúdo pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, ou seja, prestadoras de mídia por meio de TV de canal fechado, pois estes são considerados como serviço de comunicação sobre o qual incide o ICMS¹⁴³.

Os *downloads* também foram excluídos da abrangência do item 1.09 da Lista Anexa, por não se tratarem de cessão não definitiva, como é o caso do *streaming*. Estes, como já retratado ao longo deste trabalho, se diferem, pois, o *streaming* realiza um fluxo de transmissão de informações e o *download* faz uma transferência de dados virtuais¹⁴⁴. No entanto, o *download* também é uma hipótese de incidência do ISS, sendo tributados por meio do subitem 1.03 da Lista Anexa da Lei Complementar nº 157/2016, dispondo da seguinte forma:

1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres¹⁴⁵.

Diante da análise da Lei Complementar nº 157/2016, percebe-se que a principal preocupação do legislador foi a atualização da legislação do Imposto sobre Serviço com os serviços das novas tecnologias e da internet, que são criados e aprimorados constantemente, aumentando a arrecadação tributária dos municípios. Essas novas disposições acerca do ISS também vieram como “respostas às demandas dos municípios, que deixavam de tributar uma variedade de serviços em razão de estes não estarem listados na Lei do ISS. Dado que a LC 116 data de 2003, era indiscutível a necessidade de uma atualização do rol”¹⁴⁶.

Embora fossem necessárias as atualizações do rol de serviços da Lista Anexa da Lei Complementar nº 116/2003, essas atualizações legislativas não podem ultrapassar aquilo que o ordenamento jurídico limita. A Constituição Federal impõe parâmetros que devem ser seguidos pelo legislador ordinário, não possuindo este competência para legislar acima dos limites constitucionais.

Apesar de ter trazidos inovações legislativas, a Lei Complementar nº 157 de 2016 tem gerado bastante questionamento acerca da inconstitucionalidade de alguns itens elencados

¹⁴³DIAS, Gabriela Ferreira Sales. **A Incidência do ISS sobre as plataformas de *streaming***: uma análise dos desafios na tributação da tecnologia com o advento da Lei Complementar nº 157/2016. 60 p. Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Fortaleza, 2018, p. 40. Disponível em: < <http://repositorio.ufc.br/ri/handle/riufc/33887>>. Acesso em: 16 out. 2018.

¹⁴⁴Ibidem, p. 40.

¹⁴⁵ BRASIL. **Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp157.htm>. Acesso em: 03 out 2018.

¹⁴⁶BENTO NETO, Nazil. **A Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) Sobre o *Streaming***: (In) constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar n.366/2013. 77 p. Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Florianópolis, 2016, p. 49. Disponível em: < <http://bit.ly/2ufbPpJ> >. Acesso em: 02 out. 2018.

como serviços pelo legislador, como no caso das atividades de *streaming*. A classificação da natureza jurídica do subitem 1.09 da Lista Anexa é bastante polêmica pois há duas correntes que tentam disciplinar acerca destas, conforme elencando neste trabalho.

Adota-se, como a maioria dos doutrinadores e juristas do Direito Tributário a classificação do *streaming* uma obrigação de dar, respeitando os preceitos do direito privado utilizados, implícito e explicitamente pela Constituição. As empresas que utilizam a plataforma de *streaming on demand*, como Netflix e Spotify ao serem utilizadas pelos seus usuários têm o dever de fornecer as suas mídias, e o usufruidor tem o direito de seu uso e gozo.

O Imposto sobre Serviço, como explanado no capítulo 1º deste estudo, tem como hipótese de incidência a prestação de serviços que são obrigação de fazer, ocorrendo então uma controvérsia jurídica, o que leva a discussão sobre a cobrança deste tributo sobre o *streaming*.

A respeito dessa controvérsia jurídica, defende-se a inconstitucionalidade da cobrança do ISS sobre as plataformas de *streaming on demand*, o que será abordado de forma ampla no último tópico deste capítulo.

4.2 A evolução do conceito de serviço perante o Supremo Tribunal Federal

Apesar de ser de grande importância para a incidência do Imposto sobre Serviço, o entendimento sobre o que seria serviço sempre foi cheio de grandes divergências tanto doutrinárias quanto jurisprudenciais. É então extremamente necessário analisar seu histórico e os parâmetros utilizados pelo STF para definir o conceito e a natureza jurídica de serviço.

De modo inicial, o art. 156 da Constituição Federal ao trazer a competência dos Municípios para instituir o Imposto sobre Serviço, elencou que os ‘serviços de qualquer natureza’ seriam definidos por meio de Lei Complementar.

Kiyoshi Harada destaca que o STF entendia que a Lei Complementar tinha o condão apenas de listar quais os serviços que seriam hipótese de incidência do ISS, atualizando o rol desta lista na medida que novos serviços fossem surgindo. Ou seja, para o referido autor a Lei Complementar “[...] tinha apenas natureza taxativa dos serviços que podem ser tributados, isto é, que o legislador complementar deveria enumerar dentre os serviços de qualquer natureza aqueles que podem ser alcançados pela legislação municipal [...]”¹⁴⁷.

¹⁴⁷ HARADA, Kiyoshi. ISS. Novo conceito de serviço a partir da reinterpretação do texto constitucional. **Tributário - Revista Digital**, São Paulo, v. 18, n. 43, não paginado, out./2017. Disponível em: <<https://tributario.com.br/harada/iss-novo-conceito-de-servico-partir-da-reinterpretacao-do-texto-constitucional/>>. Acesso em: 29 set. 2018.

Em 25 de maio de 2001, ao fazer o julgamento do RE nº 116.121/SP no qual se discutia a inconstitucionalidade da cobrança do ISS sobre locação de guindastes, prevista no item 79 da lista anexa do Decreto-Lei 406/1968, o Supremo Tribunal Federal fixou o entendimento acerca da definição de serviço como uma obrigação de fazer, para fins de incidência do ISS, respeitando os limites da Constituição, as premissas do Direito Privado e o que tange os art. 109 e 110 do CTN criando, diante disso, a corrente jurídica do conceito de serviço¹⁴⁸.

Este julgado trouxe inovações acerca das hipóteses de incidência do Imposto sobre Serviço, mudando o entendimento já existente a mais de trinta anos com o Decreto-Lei nº 406/68, vigente à época.

Estabeleceu que para se configurar serviço é necessária uma obrigação de fazer entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, não podendo confundir a locação de serviços com a locação de bens móveis, pois estes dois possuem sentidos próprios e são regidos separadamente pelo Código Civil. O ministro Marco Aurélio declarou em seu voto que não era possível a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis por que não existia uma prestação de serviço, pois, como bem elucida “[...] o imposto, conforme a própria nomenclatura revela e, portanto, considerado o figurino constitucional, pressupõe a prestação de serviços e não o contrato de locação.”¹⁴⁹.

O acórdão do referido RE 116.121/SP estabeleceu a seguinte ementa:

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 a 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 (grifo nosso).**¹⁵⁰

E foi a partir do RE nº 116.121/SP que a súmula vinculante nº 31 foi editada, declarando a inconstitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis,

¹⁴⁸HARADA, Kiyoshi. ISS. Novo conceito de serviço a partir da reinterpretação do texto constitucional. **Tributário - Revista Digital**, São Paulo, v. 18, n. 43, não paginado, out./2017. Disponível em: <<https://tributario.com.br/harada/iss-novo-conceito-de-servico-partir-da-reinterpretacao-do-texto-constitucional/>>. Acesso em: 29 set. 2018.

¹⁴⁹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 116.121/SP**. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Julgamento em: 11 de out. de 2000. DJ: 25 de maio de 2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>>. Acesso em: 29 out. 2018

¹⁵⁰Ibidem.

possuindo o seguinte teor: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.”¹⁵¹.

Todavia, no mesmo ano em que tinha editado a súmula vinculante nº 31 o Supremo Tribunal Federal começou a flexibilizar mais o seu entendimento acerca o conceito de serviços. A primeira mudança de entendimento surgiu com o julgamento do RE nº 592.905/SC e do RE nº 547.245/SC, que versavam sobre o arrendamento mercantil, especificadamente sobre o *leasing* financeiro, tendo como relator o ministro Eros Grau. Nesses recursos extraordinários, foi estabelecido que ao se permitir a incidência do Imposto sobre Serviço nos casos de *leasing* financeiro, abriu-se a margem para a ampliação do conceito de serviço para fins de incidência do ISS, não se limitando apenas a obrigação de fazer pura e simples¹⁵²⁻¹⁵³.

De forma específica, a ementa do Recurso Extraordinário nº 547.245/SC, trouxe o seguinte entendimento:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.
 [...] **A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição** [...] (RE nº 547.245, Relator Min. Eros Grau, DJE: 05 mar. de 2010) (grifo nosso)¹⁵⁴

Compreende-se a partir desse entendimento jurisprudencial que, o art. 156, III da CF, apesar de estabelecer que os municípios possuem competência para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não se limita a defini-los como obrigação de fazer, pois, “[...] Na sua acepção, restringir as situações de prestações de serviços aos institutos do direito privado significaria ignorar a essência do imposto.”¹⁵⁵, distanciando-se do entendimento inicial do Supremo.

¹⁵¹ _____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 31**. É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em: 28 out. 2018.

¹⁵² _____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 592.905/SC**. Relator: Ministro Eros Grau. Julgamento em: 02 de dez de 2009. DJ: 06 de ago. de 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609078>>. Acesso em: 29 out. 2018.

¹⁵³ _____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 547.245/SC**. Relator: Ministro Eros Grau. Julgamento em: 02 de dez de 2009. DJ: 05 de mar. de 2010. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14711404/recurso-extraordinario-re-547245-sc>>. Acesso em: 29 out. 2018.

¹⁵⁴ Ibidem.

¹⁵⁵ JORGE, Nayanni Enelly Vieira. **Tributação da Netflix no Brasil**: incidência do ISS sobre *streaming* e a (in) constitucionalidade da LC 157/2016. 2017. 70 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) — Universidade de Brasília, Brasília, 2017, p. 53. Disponível em: <<http://bdm.unb.br/handle/10483/18684>>. Acesso em: 23 set. 2018.

Posteriormente, no ano de 2016, foi julgado o RE nº 651.703/PR em sede de repercussão geral sobre planos de saúde, mudando totalmente o entendimento do STF ao definir que o Direito Tributário é autônomo ao ponto de determinar quais os serviços que sofrerão a incidência do Imposto sobre Serviço, não se limitando apenas aquilo que o Direito Privado estabelecer¹⁵⁶.

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ARTIGOS 109 E 110 DO CTN. AS OPERADORAS DE PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE (PLANO DE SAÚDE E SEGURO-SAÚDE) REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA- ISSQN, PREVISTO NO ART. 156, III, DA CRFB/88.

[...] 2. A coexistência de conceitos jurídicos e extrajurídicos passíveis de recondução a um mesmo termo ou expressão, onde se requer a definição de qual conceito prevalece, se o jurídico ou o extrajurídico, impõe **não deva ser excluída, a priori, a possibilidade de o Direito Tributário ter conceitos implícitos próprios ou mesmo fazer remissão, de forma tácita, a conceitos diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional, mormente quando se trata de interpretação do texto constitucional.** 3. **O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pela qual não há um primado do Direito Privado.** 4. **O art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, posto inadmissível interpretação autêntica da Constituição encartada com exclusividade pelo legislador infraconstitucional.** 5. **O conceito de prestação de ‘serviços de qualquer natureza’ e seu alcance no texto constitucional não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária, tanto mais que, de outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo a gerar confusão entre os planos normativos.** 6. O texto constitucional ao empregar o signo ‘serviço’, que, a priori, conota um conceito específico na legislação infraconstitucional, não inibe a exegese constitucional que conjura o conceito de Direito Privado. [...] 8. **A doutrina do tema, ao analisar os artigos 109 e 110, aponta que o CTN, que tem status de lei complementar, não pode estabelecer normas sobre a interpretação da Constituição, sob pena de restar vulnerado o princípio da sua supremacia constitucional.** [...] 13. Os tributos sobre o consumo, ou tributos sobre o valor agregado, de que são exemplos o ISSQN e o ICMS, assimilam considerações econômicas, porquanto baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica. 14. **O critério econômico não se confunde com a vetusta teoria da interpretação econômica do fato gerador, consagrada no Código Tributário Alemão de 1919, rechaçada pela doutrina e jurisprudência, mas antes em reconhecimento da interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico, a permitir a incidência do Princípio da Capacidade Contributiva.** 15. **A classificação das obrigações em ‘obrigação de dar’, de ‘fazer’ e ‘não fazer’, tem cunho eminentemente civilista, como se observa das disposições no Título ‘Das Modalidades das Obrigações’, no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), não é a mais apropriada para o enquadramento dos**

¹⁵⁶HARADA, Kiyoshi. ISS. Novo conceito de serviço a partir da reinterpretação do texto constitucional. **Tributário - Revista Digital**, São Paulo, v. 18, n. 43, não paginado, out./2017. Disponível em: <<https://tributario.com.br/harada/iss-novo-conceito-de-servico-partir-da-reinterpretacao-do-texto-constitucional/>>. Acesso em: 28 set. 2018.

produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada *cum grano salis* (grifo nosso)¹⁵⁷.

Esse é o entendimento que vigora no ordenamento jurídico atualmente. A partir desse recurso extraordinário, o STF afastou a dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer, conceituando serviço, para fim de incidência do ISS, através da corrente econômica, não interpretando mais o art. 110 do CTN de forma isolada, extinguindo então a vinculação existente sobre o Direito Tributário e o Direito Privado, tratando-os agora como dois ramos autônomos do direito¹⁵⁸.

Ressalta-se que mesmo o STF utilizando o entendimento jurisprudencial do RE nº 651.703, a Súmula Vinculante nº 31 permanece válida e os conceitos e as normas do direito privado continuam sendo utilizados pela Constituição Federal (sendo os serviços conceituados pela corrente jurídica), o que gera um questionamento acerca da constitucionalidade do subitem 1.09 da lista de serviços anexa à LC nº 116/03 incluído pela Lei Complementar nº 157/2016.

4.3 As atualizações legislativas municipais acerca do *streaming*: a legislação tributária municipal de São Luís (Lei nº 6.289/2017)

Após ser sancionada a Lei Complementar nº 157/2016, os municípios brasileiros começaram no ano de 2017 a atualizar suas legislações, incluindo as inovações trazidas pela LC, como a cobrança das plataformas de *streaming*. As grandes cidades como São Paulo, Rio de Janeiro, Curitiba e Porto Alegre foram as primeiras a editar as suas legislações locais. Como exemplo, a prefeitura do Rio de Janeiro editou a sua lei municipal em outubro de 2017, sancionando a cobrança dos *streamings* a uma alíquota de 2%. Já em São Paulo, a alíquota para a cobrança do subitem 1.09 da Lei Complementar nº 157/2016 foi fixada em 2,9% ¹⁵⁹.

Muitas prefeituras editaram seus Código Tributário Municipal no final do ano de 2017 para poder iniciar a cobrança em 2018, respeitando os princípios da anterioridade nonagesimal e do exercício financeiro seguinte.

¹⁵⁷BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 651.703 PR**. Relator: Ministro Luiz Fux. DJ: 26 de abr. de 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>> Acesso em: 28 out. 2018.

¹⁵⁸HARADA, Kiyoshi. ISS. Novo conceito de serviço a partir da reinterpretação do texto constitucional. **Tributário - Revista Digital**, São Paulo, v. 18, n. 43, não paginado, out./2017. Disponível em: <<https://tributario.com.br/harada/iss-novo-conceito-de-servico-partir-da-reinterpretacao-do-texto-constitucional/>>. Acesso em: 28 set. 2018.

¹⁵⁹SANT'ANA, Jéssica. Prefeituras adaptam suas leis para cobrar ISS sobre Netflix e Spotify. **Jornal Gazeta do Povo**. 2018. Disponível em: <<https://www.gazetadopovo.com.br/economia/nova-economia/prefeituras-adaptam-suas-leis-para-cobrar-iss-sobre-netflix-e-spotify-f3r2g4ol2ogs8o98hcxdmsn1k/>>. Acesso em: 28 out. 2018.

O município de São Luís não foi diferente, modificando também a sua legislação e atualizando-a conforme a Lei Complementar nº 157/2016. Sancionada em 28 de dezembro de 2017, a Lei 6.289 instituiu o novo Código Tributário de São Luís, trazendo várias inovações, conforme expõe seu preâmbulo.

O PREFEITO DO MUNICÍPIO DE SÃO LUÍS. no uso de suas atribuições legais, observando os princípios e as normas da Constituição Federal de 1988, a Lei Orgânica do Município, as normas gerais de direito tributário veiculadas pela Lei nº 5.172. de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Lei Complementar nº 116. de 31 de julho de 2003 - Normas Gerais do ISSQN. atualizada pela Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016, Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 – Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, com as suas atualizações, e demais leis tributárias, bem como os atuais posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais em matéria tributária municipal, faz saber que a Câmara Municipal aprovou e eu sanciono a seguinte Lei a prefeitura de São Luís também¹⁶⁰.

No que tange a cobrança do Imposto sobre Serviço, a legislação municipal de São Luís traz em seu título III, a partir do art. 387, as disposições acerca do tributo. A alíquota estabelecida pelo município de São Luís foi fixada em 5% para empresas, como disposto no art. 414, II da Lei 6.289/2017. Os *streamings* e outras atividades foram incluídos na lista anexa da referida lei.

O imposto será devido no local do estabelecimento do prestador do serviço, ou, na falta deste, no domicílio do prestador do serviço, conforme o art. 391 da Lei 6.289/2017. O lançamento será realizado ou de ofício, ou por homologação ou por declaração como dispõe o art. 417 e será constituído “[...] na forma e nos prazos estabelecidos em regulamento, tendo como base os dados constantes no Cadastro Mobiliário de Contribuintes.”, nos termos do art. 416 da referida lei¹⁶¹.

Porém o maior desafio para o município é a questão da cobrança e da fiscalização do ISS sobre os novos itens incluídos, principalmente os provenientes da internet, como o *streaming*.

A lei complementar nº 157/2016 “[...] apenas liberou a cobrança, mas não estabeleceu formas de o recolhimento ocorrer, por se tratar de uma organização que não tem sede em todos os municípios nos quais presta o serviço, que é distribuído pela internet.”¹⁶²

¹⁶⁰SÃO LUÍS. Prefeitura Municipal. **Lei Municipal nº 6.289**, de 28 de dezembro de 2017. Institui o novo Código Tributário do Município de São Luís. Disponível em: <<https://www.semfaz.saoluis.ma.gov.br/arquivos/1515076325.pdf>>. Acesso em: 28 out. 2017.

¹⁶¹Ibidem.

¹⁶²MARQUES, Humberto. **Prefeitura tenta, mas não consegue cobrar ISS da Netflix e de *streaming***. 2018. Disponível em: <<https://www.campograndenews.com.br/economia/prefeitura-tenta-mas-nao-consegue-cobrar-iss-da-netflix-e-de-streaming>>. Acesso em: 31 out. 2018.

Por mais que exista a previsão legal no município de São Luís sobre a incidência do ISS sobre os *streamings*, não há como realizar a cobrança das empresas, como Netflix e Spotify, porque as mesmas possuem sede nesta cidade. Estas somente recolherão o tributo nas cidades onde estão suas sedes, conforme o art. 3º da lei complementar nº 116/2003¹⁶³, fazendo com que os municípios que não possuem em seu território os estabelecimentos dessas grandes empresas apenas reproduziram uma lei nacional que instituía a cobrança do ISS sobre *streaming* e outros serviços da internet.

Isso ocorre com praticamente todos os outros municípios brasileiros que não tem sediado essas empresas. Atualmente, quem recolhe o ISS sobre o *streaming* da empresa Netflix, por exemplo, é a cidade de São Paulo, pois é nesta cidade que o Netflix possui o seu estabelecimento aqui no Brasil.

Quem paga qualquer imposto deseja ver o retorno do que está pagando. Diante disso, finaliza-se questionando qual a chance dos usuários de São Luís que pagam os tributos que incidem sobre a Netflix ou Spotify observarem o resultado dessa exação no seu município, haja vista que essas empresas possuem seu estabelecimento aqui no Brasil apenas no município de São Paulo. É bastante difícil que a tributação que recai sobre essas plataformas de *streaming* reverta-se para o usuário ou para o município em que ele mora, privilegiando apenas os grandes centros, como no caso da cidade de São Paulo, já que é difícil que os pequenos municípios tenham serviços de streaming sediados em seus territórios.

4.4 A inconstitucionalidade do subitem 1.09 da lista anexa da Lei Complementar nº 156/2016

Conforme discutido ao longo do presente trabalho, o subitem 1.09 da Lista Anexa da Lei Complementar nº 157/2016 incluído pela LC nº 157/2016, aponta como hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços a “Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet [...]”¹⁶⁴.

A ilegitimidade constitucional deste subitem possui duas fortes premissas. Em primeiro lugar, o conceito de serviço utilizado pelo legislador para fins de incidência do Imposto sobre Serviço não segue os ditames previstos na Constituição. Em segundo lugar, o

¹⁶³ BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 23 set 2018.

¹⁶⁴ _____. **Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp157.htm>. Acesso em: 03 out 2018.

qual é uma consequência do primeiro, é que a instituição do subitem 1.09 fere um entendimento já sumulado pelo STF, ultrapassando o legislador os limites do ordenamento jurídico.

De modo inicial, em conformidade com o que já foi explorado no primeiro capítulo deste trabalho, o conceito de serviço, nas palavras de Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo, é intitulado pela corrente jurídica como uma “Prestação de esforço humano a terceiros com intuito lucrativo, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial”¹⁶⁵.

No mesmo sentido, Aliomar Baleeiro elucida em sua doutrina a respeito do fato gerador do Imposto sobre Serviço, elencando que “[...] enquadra-se dentro do conceito de serviço, prestado com autonomia, na mesma linha da definição do Código Civil. [...] O que é fundamental é que o **fazer** haverá de prevalecer sobre o **dar**.” (grifo do autor)¹⁶⁶.

A corrente jurídica defende que os preceitos do direito privado vinculam ao direito tributário, ou seja, as normas tributárias são construídas se baseando em situações já reguladas pelo direito civilista (na maioria das vezes), não tendo as normas tributárias o condão de alterar a essência dos institutos e conceitos regulados pelo Código Civil.

Embasa-se a isso o artigo 110 do próprio Código Tributário Nacional, dispondo que “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal [...], para definir ou limitar competências tributárias.”¹⁶⁷.

A partir do momento que o legislador expande o conceito de serviço para abarcar outras atividades econômicas, como as que possuem uma natureza jurídica de obrigação de dar, não se limitando aos conceitos de direito privado usados pela Magna Carta, fere gravemente o princípio fundamental segurança jurídica determinado na Constituição.

As próprias plataformas de *streamings on demand*, como Netflix e Spotify, possuem suas atividades definidas em seus termos de uso mais semelhantes com uma locação de bem móvel (obrigação de dar) do que com um serviço (obrigação de fazer), por mais que se auto intitulem como prestadoras de serviços. Sua atividade não é uma prestação de serviço, mas sim uma “[...] disponibilização *online* de conteúdo, por meio de contrato de licença para uso de

¹⁶⁵PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 482.

¹⁶⁶BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 491.

¹⁶⁷BRASIL. **Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 24 set. 2018.

direitos autorais, que se caracteriza em clara obrigação de dar e não de fazer, já que se constitui numa autorização de uso.”¹⁶⁸.

O Spotify, por exemplo, não produz um material em tese, apenas disponibiliza um material já adquirido previamente por meio de contrato de licença, não podendo, diante disso, ser configurado como um serviço, pois apenas realiza uma obrigação de dar.

O legislador ao incluir os *streamings* no rol de incidência do Imposto sobre Serviço, não observou a previsão constitucional de serviço, o que gera a inconstitucionalidade do subitem 1.09 da lista anexa da LC nº 157/2016.

O outro fundamento acerca da inconstitucionalidade do subitem 1.09 da lista anexa da LC nº 157/2016 é o que dispõe a súmula vinculante nº 31. A referida súmula traz a seguinte redação: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”¹⁶⁹.

A súmula vinculante nº 31, em aspectos gerais, elucida que a locação de bens móveis “[...] não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico não envolve a prática que consubstanciam um *praestare* ou um *facere*”¹⁷⁰. A referida súmula teve seu surgimento após o julgamento do RE nº 116.121/SP¹⁷¹ que tratava sobre a locação de guindastes. O Supremo Tribunal Federal ao editá-la, levou-se em consideração as diretrizes do Direito Privado acerca do conceito de serviço, dissociando de locação de bens móveis.

A partir do precedente extraído do referido Recurso Extraordinário, declarando inconstitucional a incidência do ISS sobre locação de bens móveis, o item 3.01 da Lista Anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, teve veto presidencial. Além do veto, instaurou-se várias discussões acerca de outros serviços da Lista Anexa da LC nº 116/2003¹⁷².

¹⁶⁸RIGOTTI, Thais Toledo. **A inconstitucionalidade da tributação de contratos de *streaming* pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza**. Trabalho de Conclusão de Curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Florianópolis, 2017. Disponível em: <https://www.academia.edu/34140137/Thais_Rigotti_-_Inconstitucionalidade_ISS_Streaming.pdf>. Acesso em: 30. out. 2018.

¹⁶⁹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 31**. É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em: 28 out. 2018.

¹⁷⁰HARADA, Kiyoshi. ISS. Novo conceito de serviço a partir da reinterpretação do texto constitucional. **Tributário - Revista Digital**, São Paulo, v. 18, n. 43, não paginado, out./2017. Disponível em: <<https://tributario.com.br/harada/iss-novo-conceito-de-servico-partir-da-reinterpretacao-do-texto-constitucional/>>. Acesso em: 29 set. 2018.

¹⁷¹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 116.121/SP**. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Julgamento em: 11 de out. de 2000. DJ: 25 de maio de 2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>>. Acesso em: 29 out. 2018.

¹⁷²BENTO NETO, Nazil. **A Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) Sobre o *Streaming***: (In) constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar n.366/2013. 77 f. Monografia (Bacharelado

Conclui-se, a partir disso, que o sujeito passivo que realiza locação de bens móveis na qual tem uma obrigação de entregar ou disponibilizar conteúdos, não pode sofrer a incidência do Imposto sobre Serviço por não se tratar de uma prestação de serviço, mas sim de uma obrigação de dar. Nem os municípios e nem a Lei Complementar podem regulamentar o que está disposto na Constituição, definindo como serviço aquilo que distingue do que a Carta Maior já conceituou por meio das premissas do direito privado.

Entende-se que o serviço de *streaming* não é um serviço de comunicação, pois ele não estabelece uma comunicação, conexão entre dois servidores. A plataforma de *streaming* funciona se valendo de um serviço de conexão que já existe, inserindo um conteúdo de dados e disponibilizando esse conteúdo aos seus usuários. Então nesse sentido, pouca diferença existe no aspecto conceitual entre ir à locadora e alugar um filme, e entre entrar na rede da internet e ser concedido a cessão de uso de um filme ou uma música por meio do *streaming*, já que a mera cessão não é um serviço tributável pelo Imposto sobre Serviço, o que dá razão a inconstitucionalidade do subitem 1.09 da lista anexa da LC nº 157/2016.

Especificadamente, o próprio STF já utilizou a súmula vinculante nº 31 para afastar a incidência do ISS na locação de filmes cinematográficos e outros por meio do RE nº 626.706/SP¹⁷³, fazendo com que Empresas como a Netflix, por se tratar de atividades semelhantes das locadoras, se portando como uma espécie de locadoras virtuais onde disponibilizam seu conteúdo por meio da internet, sejam abrangidas pela referida súmula¹⁷⁴.

Diante disso, pode-se dizer que, ao utilizar da analogia com as atividades de locação de filmes, como disposto no art. 108, I do Código Tributário Nacional, o subitem 1.09 da Lista Anexa da Lei Complementar nº 157/2016 deveria ser abrangido pela súmula vinculante nº 31, afastando a incidência do ISS sobre estas atividades. Conforme leciona Eduardo Sabbag, “se inexistente regra jurídica expressa para o caso, mas se encontra, no ordenamento, regra também expressa, pertinente a casos análogos, o meio integrativo a ser usado é a analogia”¹⁷⁵.

Ou seja, diante de uma hipótese de caso concreto não contemplado no texto legal, a norma poderá ser integrada por meio de analogia procedimental, jamais sendo permitida a

em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Florianópolis, 2016, p. 60. Disponível em: < <http://bit.ly/2ufbPpJ> >. Acesso em: 02 out. 2018.

¹⁷³BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário nº 626.706/SP**. Relator: Ministro Gilmar Mendes. DJ: 23 de set de 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>>. Acesso em: 29 out. 2018.

¹⁷⁴JORGE, Nayanni Enelly Vieira. **Tributação da Netflix no Brasil: incidência do ISS sobre *streaming* e a (in) constitucionalidade da LC 157/2016**. 2017. 70 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) — Universidade de Brasília, Brasília, 2017, p. 56. Disponível em: <<http://bdm.unb.br/handle/10483/18684>>. Acesso em: 23 set. 2018.

¹⁷⁵SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 1214.

analogia para a exigência de tributo não previsto em lei, conforme o parágrafo 1º do art. 108 do CTN.

Por fim, para comprovar as premissas aqui defendidas, utiliza-se da seguinte suposição:

Na hipótese genérica de o usuário assinar o pacote oferecido pela Netflix e está omitir-se na transmissão do conteúdo digital, indaga-se qual seria a ação a ser proposta para que o contrato restasse adimplido. Ora, indubitável trata-se de tutela específica de obrigação de dar, a fim de que o acesso seja disponibilizado ao usuário, ausente quaisquer esforços humanos que consubstanciem uma obrigação de fazer, e, conseqüentemente, uma prestação de serviço¹⁷⁶.

Ou seja, não configura uma prestação de serviço pois o fato de disponibilizar conteúdo é análogo a uma locação, cedendo mediante uma contraprestação o direito de uso.

Após toda a exposição de linha argumentativa de que os *streamings*, por possuírem uma natureza jurídica de obrigação de dar, sendo semelhantes a uma simples locação de bens móveis e a uma cessão de direito de uso, não configuram serviços, pois, não há um serviço prestado, uma obrigação de fazer. E, diante disso, a partir dos preceitos da Constituição Federal e da súmula vinculante nº 31, o presente trabalho sugere ser inconstitucional a cobrança do Imposto sobre Serviço sobre as plataformas de *streaming on demand*, não se adequando ao conceito constitucional de serviço o subitem 1.09 da Lista Anexa da Lei Complementar nº 157/2016.

Destarte, dada eventual inconstitucionalidade, há reflexos a serem sentidos por toda sociedade, haja vista o uso intenso das plataformas de *streaming on demand*. É necessário que seja garantido a segurança jurídica ao usuário, para que não venha arcar com tributações indevidas, que ferem os ditames constitucionais. O usuário deve ser tomar ciência se aquela exação é constitucional ou não, se vem a onerar ainda mais o acesso a estas plataformas e se lesa o direito ao acesso a essas mídias e áudio e vídeo, sendo, portanto, de suma importância o presente estudo.

¹⁷⁶JORGE, Nayanni Enelly Vieira. **Tributação da Netflix no Brasil**: incidência do ISS sobre *streaming* e a (in) constitucionalidade da LC 157/2016. 2017. 70 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) — Universidade de Brasília, Brasília, 2017, p. 56. Disponível em: <<http://bdm.unb.br/handle/10483/18684>>. Acesso em: 23 set. 2018.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o intenso fenômeno da globalização e o rápido surgimento de novas tecnologias intimamente relacionadas à informática, é natural que o Direito encontre, constantemente, obstáculos ao processo de adaptação à realidade social. O desenvolvimento tecnológico estabeleceu novos comportamentos da sociedade, a qual utiliza a internet para satisfazer a maioria das necessidades de modo instantâneo.

O crescente mercado de consumo *online* e a interação das mídias sociais com o usuário gerou uma grande arrecadação pelas empresas deste ramo, ensejando as autoridades tributárias perceberem a necessidade de adaptação a essas novas realidades, buscando alternativas para a exação da economia digital, a fim de trazer segurança jurídica nas relações tanto consumeristas, quanto interpessoais. A Lei Complementar nº 157/2016 veio para editar a LC nº 116/2003, acrescentando, principalmente atividades provenientes da internet.

O presente trabalho explanou elementos que levam a confirmação da hipótese, qual seja, a inconstitucionalidade do subitem 1.09 da Lei Complementar nº 157/2016, que visa a tributação da disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio de transmissão via *streaming*, trazendo as várias problemáticas dessa incidência. Buscou-se o estudo acerca do Imposto sobre Serviço, bem como a análise da sua regra-matriz de incidência tributária. E no que diz respeito ao seu critério material, ao analisar as duas correntes sobre o conceito de serviço, compreendeu-se que a Constituição Federal utiliza os preceitos da corrente jurídica, qual seja, a prestação de serviço materializada em uma obrigação de fazer. Ao passo que, verificou-se que as plataformas de *streaming on demand*, possuem suas atividades substanciada a uma obrigação de dar, semelhantes a uma locação de bens móveis, porém, utilizando-se da internet para realizá-las.

Destacou-se a evolução do conceito de serviço perante a Suprema Corte, que estendeu a definição daquele para abranger os preceitos do direito econômico, definindo os *streamings* como um tipo de serviço, mesmo a sua natureza jurídica sendo uma obrigação de dar.

Posteriormente, averiguou-se que, ao definir que as plataformas de *streaming* se configuram como serviços, o legislador fere os preceitos definidos pela Magna Carta, assim como o entendimento sumulado de que é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza sobre a locação de bens móveis (súmula vinculante nº 31). A partir dessa análise, foi suscitado que o legislador complementar deve seguir apenas os ditames

constitucionais, utilizando-se dos preceitos do direito privado, conforme elucida a Constituição Federal e o art. 110 do próprio Código Tributário Nacional.

Com a finalidade de enriquecer a pesquisa, foram expostas as atualizações legislativas municipais sobre os *streamings on demand*, trazendo em especial a Lei nº 6.289/2017, que atualizou o Código Tributário do Município de São Luís, apresentando a realidade local, por se achar relevante para uma monografia de direito tributário. Ressalta-se que ao pesquisar sobre o assunto, não foi identificado nenhum estudo sobre a questão em São Luís do Maranhão.

Consoante discutido ao longo desse estudo, as plataformas *streaming on demand* possuem natureza jurídica de uma obrigação de dar, sendo análogas a uma locação de bem móveis. As atividades de *streaming* se assemelham amplamente com as antigas locadoras de DVDs e vídeos cassetes, o que leva a analisar que a partir do momento que a sociedade vai evoluindo, as atividades bem como os serviços também vão se aprimorando para acompanhar a modernização das coisas, concluindo-se então que, o que antes era uma atividade realizada pelo por meio físico, agora se realiza por meio da internet, mais propriamente dito, por meio das plataformas de *streaming*, o que não descaracteriza a natureza jurídica da atividade, pretexto que leva a defender a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre os *streamings*.

Finaliza-se elucidando que não se defende a ausência total de tributação para as plataformas de *streaming*, mas sim de que sejam resguardados os preceitos que a Constituição Federal traz antes de tributar qualquer atividade, não ferindo os conceitos nela estabelecidos explícita ou implicitamente. A atual cobrança do ISS sobre os *streamings* afronta o texto constitucional, pois a abrangência conferida ao conceito de serviço com a publicação da Lei Complementar nº 157/2016, parte de um viés altamente econômico e não jurídico, conferindo o legislador aos serviços da lista anexa um caráter político e não técnico, como deveria ser. Deve-se sempre levar em consideração os preceitos constitucionais, a conformidade dos institutos tributários e os limites que o ordenamento jurídico traz para a criação de novos serviços.

Diante esses motivos, reafirma-se que, por não seguir os conceitos vinculados a Constituição, é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviço sobre as plataformas de *streaming on demand*.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

ARAÚJO, Leonardo Trindade; OLIVEIRA, Cristiano Nascimento. Música em fluxo: experiências de consumo musical em serviços de *streaming*. **Temática- NAMID: Núcleo de Arte, Mídia e Informação Digital**. 2014, n. 10. Disponível em: <<http://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/tematica>>. Acesso em: 14 out 2018.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

AZEVEDO, Tércius Lucianus Ribeiro de. **Tributação sobre o serviço de *streaming over the top* de vídeos de acordo com sua natureza jurídica**. 2016. 66 p. Monografia (Bacharelado em Direito) – Unidade de Ensino Dom Bosco, São Luís, 2016.

BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda. **ISS: construindo um conceito constitucional de serviço**. 1. ed. Rio de Janeiro: Gramma, 2017. Disponível em: <https://books.google.com.br/books/about/ISS_Construindo_um_conceito_constitucion.html?id=I9BBDwAAQBAJ&redir_esc=y>. Acesso em: 23 set. 2018.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama; CURADO, Fernando Fleury. **Manual do ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza**. 1. ed. São Paulo: Método, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 491.

BENTO NETO, Nazil. **A Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre o *streaming***: (In) constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar n.366/2013. 77 p. Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Florianópolis, 2016. Disponível em: <<http://bit.ly/2ufbPpJ>>. Acesso em: 02 out. 2018.

BRASIL. **Alvará de 20 de outubro de 1812**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/publicacoes/doimperio/colecao1.html>>. Acesso em: 22 set. 2018.

_____. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 366 de 2013**. Disponível em: <<https://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=603566>>. Acesso em: 27 out. 2018.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 23 set. 2018.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 25 de set. de 2018.

_____. **Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968.** Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm>. Acesso em: 26 de set. de 2018.

_____. **Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965.** Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 24 set. 2018.

_____. **Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 24 set 2018.

_____. **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: 04 out 2018.

_____. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.** Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 23 set 2018.

_____. **Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016.** Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp157.htm>. Acesso em: 03 out 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 31.** É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis. 2010. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em: 28 out. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 116.121/SP.** Relator: Ministro Octavio Gallotti. Julgamento: em 11 de out. de 2000. DJE: 25 de maio de 2001. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>>. Acesso em: 29 out. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 626.706/SP.** Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento em: 08 de set. de 2010. DJE: 23 de set. de 2010. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=614598>>. Acesso em: 29 out. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 651.703.** Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento em: 29 de set. de 2016. DJE: 26 de abr. de 2017. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=4117105>>. Acesso em: 29 out. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE: 651.703 PR.** Relator: Ministro Luiz Fux. DJE: 26 de abr. de 2017. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>>. Acesso em: 23 out. 2018.

_____. Supremo Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.559.264/RJ**, Relator: Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, Julgamento em 08 fev. 2017, Segunda Seção, DJe 15 fev. 2017, Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=313023422&ext=.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2018.

CABRAL, Ana Clara Madeiro Campos; VIEIRA, Andrey Bruno Cavalcante. A inconstitucionalidade da tributação das plataformas de *streaming* à luz da lei complementar nº 157/2016. 2017. In: Encontro de Pesquisas Judiciárias - **ENPEJUD**. Disponível em: <<http://enpejud.tjal.jus.br/index.php/exmpteste01/article/view/233>>. Acesso em: 09 out. 2018.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

COUTINHO, Mariana. **Saiba mais sobre *streaming*, a tecnologia que se popularizou na web 2.0**. 2013. Disponível em: <<https://www.techtudo.com.br/artigos/noticia/2013/05/conheca-o-streaming-tecnologia-que-se-popularizou-na-web.html>>. Acesso em: 10 out. 2018.

DIAS, Gabriela Ferreira Sales. **A Incidência do ISS sobre as plataformas de *streaming*: uma análise dos desafios na tributação da tecnologia com o advento da Lei Complementar nº 157/2016**. 60 p. Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Fortaleza, 2018. Disponível em: <<http://repositorio.ufc.br/ri/handle/riufc/33887>>. Acesso em: 19 out. 2018.

ECAD. **Quem somos**. [201-?]. Disponível em: <<http://www2.ecad.org.br/pt/o-ecad/quem-somos/Paginas/default.aspx>>. Acesso em: 16 out. 2018.

FIUZA, César. **Direito civil: curso completo**. 8. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri. **Dicionário técnico jurídico**. 5. ed. São Paulo: Rideel, 2003, p. 485.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

_____. **ISS: doutrina e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

_____. ISS. Novo conceito de serviço a partir da reinterpretação do texto constitucional. **Tributário - Revista Digital**, São Paulo, v. 18, n. 43, não paginado, out. 2017. Disponível em: <<https://tributario.com.br/harada/iss-novo-conceito-de-servico-partir-da-reinterpretacao-do-texto-constitucional/>>. Acesso em: 29 set. 2018.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. **Resultado do número de municípios existentes no Brasil**. 2018. Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/panorama>>. Acesso em: 12 out. 2018.

JORGE, Nayanni Enelly Vieira. **Tributação da Netflix no Brasil: incidência do ISS sobre streaming e a (in) constitucionalidade da LC 157/2016.** 2017. 70 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) —Universidade de Brasília, Brasília, 2017. Disponível em: <<http://bdm.unb.br/handle/10483/18684>>. Acesso em: 23 set. 2018.

JUSTEN FILHO, Marçal. ISS no tempo e no espaço. **Revista Dialética de Direito Tributário.** v. 02. São Paulo: Editora Dialética, 1995.

LEITE, Clodoaldo Gonçalves; DINIZ, Wallace Mozzer. **Aplicabilidade do imposto sobre serviços de qualquer natureza (issqn) à disponibilização de conteúdos via streaming: a inconstitucionalidade da inclusão do item 1.09 à lista de serviços anexa à Lei do ISS, através da Lei Complementar nº 157/2016.** 2017. Disponível em: <<https://multivix.edu.br/wp-content/uploads/2018/08/aplicabilidade-do-issqn-a-disponibilizacao-de-conteudos-via-streaming.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2018.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado.** 8. ed. São Paulo: Método, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 35. ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2014.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica.** 5.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARIA, Lorena do Nascimento Barbosa. Tributação do Netflix: a (in) constitucionalidade da incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre os serviços de *streaming*. **Rev. de Direito FIBRA Lex**, nº 3, ano 3, 2018. Disponível em: <<http://periodicos.fibrapara.edu.br/index.php/fibralex/article/view/91>>. Acesso em: 02 out. 2018.

MARQUES, Humberto. **Prefeitura tenta, mas não consegue cobrar ISS da Netflix e de streaming.** 2018. Disponível em: <<https://www.campograndenews.com.br/economia/prefeitura-tenta-mas-nao-consegue-cobrar-iss-da-netflix-e-de-streaming>>. Acesso em: 31 out. 2018.

MARTINS, Livia Farias. A lei complementar 157/2016 e a tributação das plataformas de *streaming*: uma análise sobre competência tributária. In: XIII Encontro de Iniciação Científica. 2017. **Anais da UNI7**, v. 7, n. 1. 2017. Disponível em: <<http://www.uni7.edu.br/periodicos/index.php/iniciacao-cientifica/article/view/475>>. Acesso em: 02 out. 2018.

MASUKO, Ana Clarissa. **Conceitos econômico e jurídico de “serviço” e impactos para a tributação.** 2018. Disponível em: <<https://economiadeservicos.com/2018/04/19/conceitos-economico-e-juridico-de-servico-e-impactos-para-a-tributacao/>>. Acesso em: 06 out. 2018.

MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais.** 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

MINARDI, Josiane. **Manual de direito tributário.** 2. ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2015.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 697.

NETFLIX MIDIA CENTER. **Sobre Netflix**. 2018. Disponível em <https://media.netflix.com/pt_br/about-netflix>. Acesso em: 13 out. 2018.

NETFLIX. **Termos de uso**. 2018. Disponível em: <https://help.netflix.com/pt/node/412?ui_action=kb-article-popular-categories>. Acesso em: 13 out. 2018.

OLIVEIRA, Silas. **Afinal, o que é streaming on demand?** 2018. Disponível em: <<https://www.olivetreefilmes.com.br/blog/afinal-o-que-e-streaming-on-demand/>>. Acesso em: 02 out. 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset. **Comentários ao código tributário nacional**. 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2005.

PRECCI, Ana Quintela. **A era do on demand**. 2017. Disponível em: <<https://coworkingbrasil.org/news/era-do-on-demand/>>. Acesso em: 10 out. 2018.

RIGOTTI, Thais Toledo. **A inconstitucionalidade da tributação de contratos de streaming pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza**. Trabalho de Conclusão de Curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Florianópolis, 2017. Disponível em: <https://www.academia.edu/34140137/Thais_Rigotti_-_Inconstitucionalidade_ISS_Streaming.pdf>. Acesso em: 30. out. 2018.

ROCHDNBACH, Fernando. **A regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre serviços de qualquer natureza e a sua aplicação na prática**. Trabalho de Conclusão de Curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Florianópolis, 2008. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Fernando-Rochenbach-A-Regra-Matriz-de-Incid%C3%Aancia-Tribut%C3%A1ria-do-Imposto-Sobre-Servi%C3%A7os-de-Qualquer-Natureza-e-sua-Aplica%C3%A7%C3%A3o-Pr%C3%A1tica.pdf>>. Acesso em :15 out. 2018.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SANT'ANA, Jéssica. Prefeituras adaptam suas leis para cobrar ISS sobre Netflix e Spotify. **Jornal Gazeta do Povo**. 2018. Disponível em: <<https://www.gazetadopovo.com.br/economia/nova-economia/prefeituras-adaptam-suas-leis-para-cobrar-iss-sobre-netflix-e-spotify-f3r2g4ol2ogs8o98hcxdmsn1k/>>. Acesso em: 28 out. 2018.

SÃO LUÍS. Prefeitura Municipal. **Lei Municipal nº 6.289**, de 28 de dezembro de 2017. Institui o novo Código Tributário do Município de São Luís. Disponível em: <<https://www.semfaz.saoluis.ma.gov.br/arquivos/1515076325.pdf>>. Acesso em: 28 out. 2017.

SILVA, Giana Petry Dutra da. Do DVD ao *online streaming*: a origem e o momento atual do Netflix, In: 10º Encontro Nacional de História da Mídia. 2015. **ALCAR**- Associação Brasileira de Pesquisas de História da Mídia. Porto Alegre, UFRGS. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/alcar/encontros-nacionais-1/encontros-nacionais/10o-encontro-2015/gt-historia-da-midia-audiovisual-e-visual/do-dvd-ao-online-streaming-a-origem-e-o-momento-atual-do-netflix/view>>. Acesso em: 12 de maio de 2018.

SPOTIFY atinge 83 milhões de assinantes pagos. **Folha de São Paulo**. jul., 2018 a. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2018/07/spotify-atinge-83-milhoes-de-assinantes-pagos.shtml>>. Acesso em: 14 out. 2018.

SPOTIFY. **O que é Spotify?** 2018 b. Disponível em: <https://support.spotify.com/br/using_spotify/the_basics/what-is-spotify/>. Acesso em: 14 out. 2018.

SPOTIFY. **Termos de uso**. 2018 c. Disponível em: <<https://www.spotify.com/br/legal/end-user-agreement/#s4>>. Acesso em: 14 out. 2018.

SPOTIFY. **Tipos de assinaturas**. 2018 d. Disponível em: <https://support.spotify.com/br/account_payment_help/subscription_information/subscription-levels/>. Acesso em: 14 out. 2018.

TSCHÖKE, Clodoaldo. **Criação de *streaming* de vídeo para transmissão de sinais de vídeo em tempo real pela internet**. 2012. 82 p. Trabalho de Conclusão de Curso 176. (Bacharelado em Ciências da Computação) – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau. Disponível em: <<http://www.inf.furb.br/~pericas/orientacoes/Streaming2001.pdf>>. Acesso em: 08 out. 2018.