



UEPB
UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA
ESPECIALIZAÇÃO EM PRÁTICA JUDICANTE

LETÍCIA MALAQUIAS DA SILVA

**A (NÃO) INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER
NATUREZA SOBRE “STREAMING”**

JOÃO PESSOA
2020

LETÍCIA MALAQUIAS DA SILVA

**A (NÃO) INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER
NATUREZA SOBRE “STREAMING”**

Trabalho de Conclusão de Curso de Pós-Graduação apresentado ao programa de Pós-Graduação em Prática Judiciária da Universidade Estadual da Paraíba em parceria com a Escola Superior da Magistratura como requisito parcial à obtenção do título de especialista.

Orientador: Prof. Me. Alex Taveira dos Santos.

**JOÃO PESSOA
2020**

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

S586n Silva, Letícia Malaquias da.
A (não) incidência do imposto sobre serviço de qualquer natureza sobre "streaming" [manuscrito] / Letícia Malaquias da Silva. - 2020.
37 p.
Digitado.
Monografia (Especialização em Prática Judicante) - Universidade Estadual da Paraíba, Pró-Reitoria de Pós-Graduação e Pesquisa , 2020.
"Orientação : Prof. Me. Alex Taveira dos Santos , UFPB - Universidade Federal da Paraíba ."
1. Direito tributário. 2. STREAMING. 3. Insegurança Jurídica. I. Título
21. ed. CDD 343.04

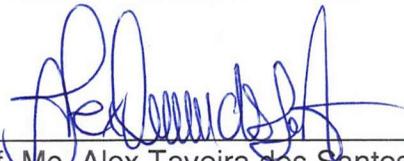
LETÍCIA MALAQUIAS DA SILVA

**A (NÃO) INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER
NATUREZA SOBRE “STREAMING”**

Trabalho de Conclusão de Curso de Pós-Graduação apresentado ao programa de Pós-Graduação em Prática Judicante da Universidade Estadual da Paraíba em parceria com a Escola Superior da Magistratura como requisito parcial à obtenção do título de especialista.

Aprovada em: 11 / 09 / 2020 .

BANCA EXAMINADORA



Prof. Me. Alex Taveira dos Santos.
Universidade Federal da Paraíba (UFPB)



Prof. Me. Ramon Olímpio de Oliveira
Faculdade Internacional da Paraíba (FPB)

Nayara Toscano de Brito Pereira

Profa. Ma. Nayara Toscano de Brito Pereira
Universidade Federal da Paraíba (UFPB)

Agradeço a ti, meu Deus, por toda força e por Sua presença em minha vida.

Dedico este trabalho a minha família, pois foi através dela que encontrei força e estímulo para enfrentar esta longa caminhada.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus que me fez chegar até aqui, que me conduziu pelos melhores caminhos e por me ter feito perceber que mesmo em meio de tantas turbulências o real sentido da vida e da importância de trazê-lo sempre comigo.

Aos meus amados Pais, que são tudo para mim, meus exemplos de vida. Pessoas batalhadoras, honestas, simples, que superaram todos os obstáculos da vida para possibilitar as melhores coisas do mundo para mim e para minha irmã. Minha eterna gratidão, pois, devo tudo a vocês.

A minha irmã agradeço, pela paciência, pelo amor, companheirismo e união, que juntas possamos realizar sonhos e sempre está lado a lado.

Ao meu orientador, pela paciência e dedicação, compreensão e estímulo na orientação do presente trabalho.

Aos meus queridos companheiros da especialização pelos momentos compartilhados, pelas risadas e por deixar esse período mais leve.

A todos os professores e mestres, pelos ensinamentos.

A todos que contribuíram para a conclusão dessa etapa, minha eterna gratidão.

RESUMO

Devido ao avanço tecnológico um dos percursos da economia digital, possibilitou vários benefícios para as empresas e usuários, porém representou grandes desafios para o direito tributário. A incidência do ISS está condicionada à revisão deste fato a lista de serviços 1.09, anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que incluiu as operações de streaming, afim de harmonizar com o conceito constitucional de serviço. Objetiva-se analisar a natureza jurídica da operação, confrontando com os institutos de Direito Civil, do Direito Tributário e da Constituição.

Palavras-chave: Direito tributário. ISS. Streaming. Novas Tecnologias. Insegurança Jurídica.

ABSTRACT

Due to technological advancement, one of the precursors of the digital economy, it has made possible several benefits for companies and users, but it represented great challenges for tax law. ISS is subject to the revision of this fact, the list of services 1.09, attached to Complementary Law n°116/2003, which included streaming operations, in order to harmonize with the constitutional concept of service. The objective is to analyze the legal nature of the operation, comparing it with the Civil Law, Tax Law and Constitution institutes.

Keywords: Tax Law. ISS. New Technologies. Streaming. Judicial insecurity.

Sumário

1. INTRODUÇÃO.....	10
2. DEFINIÇÃO DE SERVIÇO	12
2.1 O SERVIÇO DE STREAMING COMO UMA OBRIGAÇÃO DE FAZER	14
2.2 DISTINÇÃO ENTRE OBRIGAÇÃO DE DAR E OBRIGAÇÃO DE FAZER NO SERVIÇO DE STREAMING	14
2.3 O POSICIONAMENTO DA JURISPRUDÊNCIA SOBRE O CONCEITO DE SERVIÇO	16
3. A TRIBUTAÇÃO DO SERVIÇO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	19
3.1 A REPARTIÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ENTRE OS ESTADOS E MUNICÍPIOS	20
3.1.1. Os serviços de competência dos estados	20
3.1.2. Os serviços de competência dos municípios	22
3.2 LEI COMPLEMENTA N°116 DE 2003 E O PAPEL DESEMPENHADO NO REGRAMENTO DOS SERVIÇOS.....	23
4. A INCIDENCIA (OU NÃO) DO ISS SOBRE STREAMING	26
4.1 A NATUREZA JURÍDICA DO STREAMING NA VISÃO DA DOUTRINA	29
4.2 A INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE STREAMING NA VISÃO DA DOUTRINA... 	31
4.3 A NÃO INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE STREAMING NA VISÃO DA DOUTRINA	32
4.4 A POSIÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DA INCIDÊNCIA OU NÃO DO STREAMING	33
5. CONCLUSÃO.....	36
6. REFERÊNCIAS	38

1. INTRODUÇÃO

O ponto de partida para este trabalho, consiste na dificuldade da tributação de bens digitais. O desenvolvimento das tecnologias ocorre de maneira bastante acelerada, criando novas plataformas de negócio, que antes eram entregues de maneira física e precisavam ultrapassar distâncias e barreiras até seu destinatário. Nos tempos atuais esses bens são transferidos sem grades dificuldades através de dispositivos eletrônicos de um usuário para outro.

Não surpreende que diversas empresas aderiram à tecnologia, utilizando o sistema da computação em nuvem, como as plataformas de streaming para atrair consumidores. As plataformas de Streaming foram inseridas ao mercado consumidor devido a sua facilidade ao acesso de conteúdos de diversos locais e dispositivos digitais diferentes, como computador, tablet, smart Tv's, smartphones entre outros meios eletrônicos, sem a necessidade de armazenamento ou suporte físico, possibilitando o conteúdo audiovisual de maneira fácil e menos onerosa para o usuário, sendo assim um objeto de grandes debates mundial sobre a sua regulamentação e possível tributação.

Ao superar a barreira física, novidade tecnológica trazida pelas plataformas de streaming, como se dá a venda de bens ou prestação de serviço trouxe ao ordenamento jurídico brasileiro diversos desafios na nova era da economia digital, visando enquadrar novos fatos ao sistema tributário brasileiro.

Portanto se tornou um tema de grande importância, podendo citar algumas razões para a sua relevância, bem como, qual imposto deve incidir sobre streaming, qual ente federativo compete tributar a atividade e quais os riscos da não tributação pode acarretar crescimento econômico do país.

No decorrer dos anos, o Supremo Tribunal Federal apresentou diversas oscilações jurisprudenciais sobre o tema, instaurando uma insegurança jurídica tanto para o Fisco quanto ao contribuinte.

Diante deste empasse, no ano de 2016 com a publicação da Lei complementar nº 157/2016 ocorreu a inserção do subitem 1.09 da lista de serviços da Lei Complementar nº 116/203, que institui o imposto sobre o “ serviço” de disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos audiovisuais através da internet, na intenção de determinar uma solução para o problema.

A respeito do item 1.09 inserido na lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003, resultou na inclusão de “serviço” streaming como hipótese de incidência tributária do ISSQN, fato que demanda de uma análise crítica quanto a sua aplicabilidade.

A metodologia utilizada no decorrer do trabalho foi a pesquisa bibliográfica, tendo com apoio teórico da doutrina jurídica. Além disso, a fim de explorar o tópico, foi realizada pesquisa da jurisprudência pátria e o seu posicionamento quanto a tributação de serviço de streaming.

No decorrer do primeiro capítulo, buscaremos compreender inicialmente o conceito jurídico de “serviço”, bem como a distinção entre obrigação de fazer e obrigação de dar, com a apreciação dos argumentos apresentados pela jurisprudência e doutrina sobre o tema.

Após a análise sobre o conceito de serviço, analisaremos a competência tributária dos entes, no caso dos Estados e Municípios. A partir disso, analisaremos a Lei complementar nº 116/2003 e o seu desempenho no regramento dos serviços.

No quarto e último tópico, será estudado a incidência (ou não) do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), sobre streaming de acordo com a doutrina tributária e o posicionamento jurisprudencial sobre um assunto tão discutido mundialmente.

Por fim, a presente pesquisa explanará a conclusão e os fundamentos que se embasaram a estabelecer uma necessária adequação do sistema tributária nacional com as novas formas de negócios digitais. O método será o raciocínio dedutivo, visto que, a pesquisa demonstrou que a tributação brasileira não detém de legislação específica sobre o tema, apresentando diversas lacunas a serem preenchidas.

2. DEFINIÇÃO DE SERVIÇO

Serviço pode ser conceituado como uma ação ou um processo onde ocorre uma aplicação do esforço humano entre o cliente e o fornecedor do serviço. Na linguagem comum a palavra serviço é plurissignificativa, geralmente se vê a ideia de ação que atende uma necessidade, que atua em benefício de outrem devido ao efeito de servir em forma de trabalho.

Segundo SABBAG, o termo serviço são bens imateriais de conteúdo econômico prestados a terceiros. Todavia em geral serviço quer dizer exercício de qualquer atividade intelectual ou material com finalidade lucrativa ou produtiva.

Pedro dos Reis Nunes, em seu precioso Dicionário de Tecnologia Jurídica, define serviço como:

Exercício ou desempenho de qualquer atividade material, ou intelectuais, com fim produtivo ou lucrativo; execução de determinado trabalho físico ou mental. (Pedro Nunes, Dicionário de Tecnologia Jurídica, Freitas Bastos, Rio de Janeiro, 1974, vol. II).

Podemos dizer então que serviço é um ato ou efeito de servir, de dar de si algo em forma de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa, fazer desenvolver para outrem. O serviço é, assim, um tipo de atividade que alguém desempenha para terceiro (BARRETO, 2005).

É inegável a importância dos conceitos em qualquer área do direito, é de suma importância quando se enfrenta uma questão na qual se deve ser respeitada a superioridade hierárquica de uma norma.

Assim, em todos os ramos e principalmente o do direito tributário, quando enfrentamos uma questão de saber se o legislador complementar pode ou não descrever o âmbito constitucional, a hierarquia das normas deve ser prestigiada. Quando se fala do ISS, o termo “serviço” trazido pela Constituição Federal, deve a sua definição adquirida por método jurídico, que se traduz, em síntese na necessidade de que não interprete além e nem contra o teor literário do preceito,

embora o vocábulo aceite interpretação mais extensa em determinado âmbito, como no da economia, por exemplo (BARRETO,2005).

Além disso incumbiu a lei complementar para definir os serviços de qualquer natureza tributáveis pelo ISS. Diante dessa incumbência quais os parâmetros constitucionais que o legislador federal deve considerar para determinar as atividades como serviço sobre qual pode incidir o referido imposto. A EC nº18/65 discriminou os impostos pelos seus aspectos econômicos, dando uma nomenclatura econômica ao ISS e o classificou no grupo de imposto sobre a produção e a circulação. Visto disso, surgiram duas correntes a econômica e a jurídica. A concepção econômica não é adotada pelo ordenamento brasileiro, onde a palavra serviço tem o sentido de que toda a atividade que se insere no setor terciário da economia, abrange o bem incorpóreo (imaterial) na etapa de circulação econômica.

Na mesma esteira, o cerne da materialidade da hipótese tributária do imposto em comento não se circunscreve “serviço”, mas a uma “prestação de serviço”, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de “fazer”, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado (MELO, 2017).

Para que possamos analisar o conceito de serviço, é necessário observar os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, os quais se dispõem:

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

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. (BRASIL, 1966)

Explana Harada, que a lei tributária está vinculada ao conceito de serviço utilizado pelo direito privado, embora seja permitido efeitos diversos. Nota-se que o conceito constitucional considera serviço para fins de incidência tributárias não o serviço em si, porém a prestação de serviço.

2.1 O SERVIÇO DE STREAMING COMO UMA OBRIGAÇÃO DE FAZER

É importante ressaltar que a Constituição não definiu o conceito de serviço para cobrança do ISS e nem, se serviço será uma obrigação de fazer ou de dar. Conforme visto no tópico anterior ficou atribuído a Lei complementar sanar essa questão.

O ISSQN tem incidência sobre a prestação de serviço, ou seja, é uma obrigação de fazer que se fundamenta na realização de um esforço humano para um fim específico, tipificado pela lista da Lei complementar nº 116 de 2003. Da mesma maneira Bento Neto, aponta que “a prestação de serviço configura uma utilidade material ou imaterial pela aplicação do trabalho humano, como execução de fazer e não de dar coisa”.

Porem debruçar-se sobre a análise da natureza de serviço de streaming onde não há uma situação de fazer. Assim como Gonçalves, conceitua obrigação de fazer como serviço humano em geral, seja material ou imaterial, a realizar obra e artefato, ou a prestação de fatos que tenham utilidade para o credor. Essa prestação consiste em um ato ou serviço a serem executados.

Todavia nos contratos dos serviços de streaming, no momento de assinatura o contratante tem acesso a um catálogo definido de conteúdo, não existindo uma obrigação de fazer, mas sim uma obrigação de dar, observando um verdadeiro conflito sobre o conceito

Nota-se que na obrigação de fazer, a prestação é a produção, confecção da coisa.

2.2 DISTINÇÃO ENTRE OBRIGAÇÃO DE DAR E OBRIGAÇÃO DE FAZER NO SERVIÇO DE STREAMING

A distinção entre dar e fazer como objeto de direito basta salientar que a primeira (obrigação de dar) consiste em vínculo jurídico que impõem ao devedor a entrega de alguma que impõem ao devedor a entrega de alguma coisa já existente; por outro lado a obrigação de fazer impõem a execução, elaboração, o fazimento de algo então inexistente (BARRETO,2005).

A obrigação de dar, chamada pelos romanos de *obligationes dandi*, assumem as formas de entrega ou restituição de determinada coisa pelo devedor ao credor. Assim, na compra e venda, que gera uma obrigação de dar para ambos os contratantes, a do vendedor é cumprida mediante a entrega da coisa contratada, e a do comprador com a entrega do pagamento. No comodato, a obrigação de dar assumida pelo comodatário é cumprida mediante restituição da coisa emprestada gratuitamente.

Para clarear mais a distinção entre obrigação de dar e de fazer, primeiro ressaltasse que cada serviço é único e a cada prestação fica o serviço enraizado, quanto na obrigação de dar o objeto material ou imaterial é idêntico, repetitivo, universal que é o que acontece no conteúdo do serviço de streaming, onde os assinantes possuem o direito de acessar um catálogo definido pela plataforma.

Fica evidente que não há sentido de definir como obrigação de fazer, apesar de não haver a materialidade dos bens serem consumidos, por se tratar de uma coisa imaterial pertencente ao contexto digital. Quando não ocorre o pagamento do referido conteúdo a plataforma de streaming o contrato cessa de imediato o fornecimento de conteúdo para o contratado, igualmente como ocorre em locação de coisa móvel que se o contratante não cumprisse com a sua obrigação de pagar.

Além disto, a norma de proteção à propriedade intelectual de conteúdo áudio e vídeos são considerados como bens móveis por força da lei, nos termos do artigo 3º da lei 9.610/98 e do artigo 5º, inciso VIII, alínea I, sendo assim, sua disponibilização sem censura mediante mensalidade, além de ser uma obrigação de dar, por trata-se de locação.

Destarte, os serviços de streaming sendo conteúdo de áudio e vídeo considerados bens móveis no direito privado, a partir de que ocorre sua disponibilização através da plataforma, onde o cliente acessa o conteúdo sem que realize o download, nitidamente estamos diante de uma locação de bens móveis.

Embora o entendimento do STF e STJ que não ocorre a incidência do ISS sobre locação. Além disso a jurisprudência defini serviço sobre outra perspectiva.

2.3 O POSICIONAMENTO DA JURISPRUDÊNCIA SOBRE O CONCEITO DE SERVIÇO

O entendimento apontado pela jurisprudência dos Tribunais superiores, haviam consolidado em julgamentos anteriores, o entendimento de que o ISS somente incide sobre contratos que continham obrigação de fazer.

O mesmo entendimento foi manifestado através do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 446.003-3, conforme ementa, *ipsis litteris*, o relato Ministro Celso de Mello discorre:

Imposto sobre serviços (ISS) - Locação de veículo automotor - Inadmissibilidade, em tal hipótese, da incidência desse tributo municipal - **Distinção necessária entre locação de bens móveis (obrigação de dar ou de entregar) e prestação de serviços (obrigação de fazer) - Impossibilidade de a legislação tributária municipal alterar a definição e o alcance de conceitos de Direito Privado** (CTN, artigo 110) - Inconstitucionalidade do item 79 da antiga lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 - Precedentes do Supremo Tribunal Federal - Recurso improvido. - Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis. Precedentes (STF). Doutrina. (grifo do autor)

O entendimento se enraizou com a edição da Súmula Vinculante nº 31: “ é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza –ISS sobre operação de locação de bens móveis”.

Entretanto no decorrer dos anos, o conceito jurídico de serviço ficou restrito a uma obrigação de fazer.

O ministro Eros Grau proferiu voto no julgamento 547.245 onde se discutiu acerca da incidência do ISS sobre contratos de arrendamento mercantil financeiro (Leasing). Defendeu que o conceito de serviço para fins do ISS não pode se restringir a uma obrigação de fazer, regida pelo Direito Privado.

Em síntese, há serviços, para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam

típicas obrigações de fazer. Raciocínio adverso a este conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o direito privado. Note-se, contudo, que afirmação como tal faz tábula rasa da expressão “de qualquer natureza”, afirmada do texto da Constituição. Não me excedo em lembrar que toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar. (BRASIL, RE 547245 / SC, Relator Ministro Eros Grau, Tribunal Pleno, julgamento em 2.12.2009, DJe de 5.3.2010, fls. 868-A)

No mesmo sentido, ainda fragmentado relevante do voto vista proferido pelo Ministro Joaquim Barbosa:

[...] observo que a rápida evolução social tem levado à obsolescência de certos conceitos jurídicos arraigados, que não podem permanecer impermeáveis a novas avaliações (ainda que para confirma-los). **Ideias como a divisão das obrigações em “dar” e “fazer” desafiam a caracterização de operações nas quais a distinção dos meios de formatação do negócio jurídico cede espaço às funções econômica e social das operações e à postura dos sujeitos envolvidos** (e.g., software as servisse, distribuição de conteúdo de entretenimento por novas tecnologias). [...] Ainda que socorra de outros influxos de comunicação jurídica, como a dogmática e a jurisprudência, não é possível identificar conceito incontroverso, imutável ou invencível para serviços de qualquer natureza. [...] (BRASIL, RE 547245/SC, Relator Ministro Eros Grau, Tribunal Pleno, julgamento em 2.12.2009, DJe de 5.3.2010, fls. 875-876, (grifo do autor).

Contudo no Recurso Extraordinário 651.703, de 2016, em sede de Repercussão Geral, o entendimento do STF voltou a reformular o entendimento de que o conceito de serviço, no âmbito do direito tributário, não deve se encerrar no conceito de obrigação de fazer, de tal sorte que ao adotar o termo “serviço de qualquer natureza”, a constituição não deve restringir a incidência do ISS às prestações de serviços pelo direito civilista. O relator Ministro Luiz Fux, manifestou o seguinte posicionamento:

“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 produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada cum grano salis". (RE 651703, Relator: Min. Luiz Fux).

Sob esse viés, o STF concluiu que o conceito na verdade está relacionado ao:

Oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador. (BRASIL, RE 651703, Relator: Ministro LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29.09.2016, publicado em 26.04.2017, grifos do autor).

A finalidade da lei nº116 de 2003 foi ampliar o campo de incidência do ISS, adaptando a lista a ela inserida.

Dada essa ocorrência, torna-se necessário analisar criticamente a definição de serviço, ao definir a cobrança a partir da contraprestação ou dever de alguém em prestar o serviço a outrem, passível de questionamento quanto a sua aplicação e legalidade constitucional.

3. A TRIBUTAÇÃO DO SERVIÇO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A Constituição Federal tratou de forma meticulosamente do sistema tributário nacional, não se limitando a fixação de princípios gerais, tratando do ISS não trouxe a definição do conceito de serviço.

O conceito de serviços tributáveis por Aires Barreto traz outra ressalva pertinente ao regime jurídico aplicado a espécie. No campo de incidência do ISS os serviços prestados sob o regime de direito privado, excluídos, portanto, os serviços prestados sob regime de direito público. A doutrina civil debruçou-se sobre o conceito de serviço como toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial.

A partir desse conceito, conclui-se serviços tributáveis como desempenho de atividade economicamente apreciáveis, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime do direito privado. Assim consiste num comportamento humano, num esforço humano pessoal.

O ordenamento jurídico brasileiro, estabeleceu a competência dos Municípios para instituição do ISS, nada disse sobre o conceito de serviço, adotado pela Constituição Federal de 1988.

Por sua vez a legislação tributária, que estabeleceu em observância dos conceitos do Direito Privado utilizados pela Constituição Federal para definir e limitar a competência tributária, como é o conceito jurídico de serviço, esboçado pelo Código Civil, bem como pela jurisprudência pátria:

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 (BRASIL,1966).

No que se refere a tributação dos serviços, acerca da delimitação de competência tributária é de extrema dificuldade em torno da compreensão, dando brecha a diversos conflitos de competência, tanto verticais quanto horizontais. Determinar quais tributos poderiam ser instituídos e cobrados pelos entes federativos (União, Estados e Municípios). Tais medidas impedem que os entes federativos instituíam impostos que extrapolam a competência, evitando, portanto, a

usurpação de competência alheia e conseqüentemente o *bis in idem* em matéria tributária.

Como já existe dificuldade de se delimitar a materialidade do ISS, somada à nova maneira de acessar conteúdos audiovisuais e à dificuldade de se definir o serviço de streaming, era esperada uma disputa entre os entes federativos pela adequação da relação de consumo ao imposto de sua competência.

3.1 A REPARTIÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ENTRE OS ESTADOS E MUNICÍPIOS

A constituição concede aos diferentes entes federativos competências diversas para a tributação de consumo. Aos Estados coube a cobrança das situações de incidência do ICMS, aos Municípios a incidência do ISS. No entanto, as plataformas de serviços de streaming configuram nova maneira que o legislador não foi capaz de prever, gerando situação de conflito entre os entes federativos, disputando para tributar músicas, filmes, mercadorias digitais, entre outros.

3.1.1. Os serviços de competência dos estados

Estatuído no artigo 155, II da CF, de competência dos Estados e Distrito Federal, o imposto sobre serviços de comunicação, ora ofertado a transcrição:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. (BRASIL,1988)

Observa-se que não seria a mera comunicação, o fato a gerar a incidência do imposto é a prestação onerosa desse serviço. Ou seja, a incidência corre quando, em razão de negócio jurídico firmado entre particulares, com base no regime de direito privado, o serviço de comunicação for prestado.

A Constituição não definiu o que seria serviço de comunicação, assunto de lei infraconstitucional. Pois assim a Lei Complementar nº 87/1996

estabelece:

“Art. 2º. O imposto incide sobre: (...) III – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”. (BRASIL,1996)

A comunicação não é realizada tão só pela possibilidade de se enviar uma mensagem, mas também pela possibilidade de se obter uma resposta a ela.

A mera existência de um negócio jurídico, não enseja uma obrigação tributária, havendo que se materializar o objeto do contrato: a efetiva, nunca potencial, prestação de serviço de comunicação. Porém deve-se distinguir uma empresa que presta serviço de comunicação daquela prestadora de serviço auxiliar de comunicação, que utiliza da estrutura oferecida por outra. A definição de serviço de valor adicionado consta no art.61 da Lei Geral de Telecomunicação (Lei nº 9.427/97), nos seguintes termos:

“Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§1º. Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.

§ 2º. É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações” (BRASIL,1997).

Fica evidente que o serviço de valor adicionado não se confunde com o serviço de telecomunicação, tampouco com um serviço de comunicação. Afinal o serviço de valor adicionado constitui, portanto como um serviço autônomo.

No âmbito da Constituição, pode-se dizer que não há possibilidade de conflito de competência, se o serviço for de comunicação, será tributado tão somente pelo

ICMS, excluindo-se qualquer outra incidência por força do disposto no art. 155, II, 155, §3º e 156, II da CF/88.

Entretanto, há situações específicas que, entre a hipótese de incidência de um e outro tributo, têm ensejado a cobrança de imposto tanto pelos Estados como pelos Municípios, em clara bitributação das empresas de telecomunicação, atentando contra a segurança jurídica que deve imperar, especialmente em matéria tributária.

3.1.2. Os serviços de competência dos municípios

A Constituição Federal confere aos Municípios competência para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, com exceção de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, de competência dos Estados, e que estejam definidos em lei complementar. Ou seja, desde que não compreendidos na hipótese de incidência do ICMS.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III — serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional no 3, de 1993).

Observa-se que a tributação de serviços, a Constituição faz a separação de competências relativas as características dos serviços a serem tributados. Os serviços de comunicação e de transporte intermunicipal são de competência do Estados, por sua vez, os Municípios são competentes para instituir imposto sobre os serviços restantes.

O legislador constituinte vale-se do conceito presente no código civil de 1916, versava sobre o contrato de locação e serviço vigente na época da promulgação da Constituição, para fixar a competência tributária dos municípios. Todavia, entende-se que somente as atividades que não estiverem compreendidas no art. 155 da Carta Maior, isto é, os serviços de competência dos Estados e Distrito Federal, os quais serão tributados pelo ICMS. Portanto, cada entidade política dos municípios

possui a competência para instituir uma lista de Serviços, desde que observados os princípios e diretrizes de uma Lei Complementar.

3.2 LEI COMPLEMENTA Nº116 DE 2003 E O PAPEL DESEMPENHADO NO REGRAMENTO DOS SERVIÇOS

Nesse sentido, foi editada a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que surgiu para atualizar o já antigo Decreto-Lei 406/68, o qual foi recepcionado pela Constituição, com força de lei complementar, conforme se nota na ementa abaixo:

EMENTA: 'TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - ISS. EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. DEDUÇÃO DO VALOR DE SUBEMPREGADAS TRIBUTADAS. ART. 9º, § 2º, ALÍNEA B, DO DECRETO-LEI N. 406/68. 1. **O Decreto-Lei n. 406/68 foi recepcionado como lei complementar pela Constituição da República.** Precedentes: Recursos Extraordinários ns. 236.604 e 220.323. 2. O disposto no art. 9º, § 2º, alínea b, do Decreto-Lei n. 406/68 não contraria a Constituição da República. 3. Recurso extraordinário não conhecido'. (RE 262.598/PR, Rel. Min. Ilmar Galvão) (grifo do autor).

Dessa forma, a Lei Complementar 116/2003 já surgiu com a difícil missão de tentar uniformizar os milhares de leis municipais que regem o ISS. Neste sentido, a prestação de serviço se constitui no fato gerador para incidência do imposto, conforme o artigo 1º da LC 116/2003:

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.

Nesse sentido, sendo o fato gerador a prestação de serviço constante na lista anexa, e a incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado conforme o parágrafo 4º do artigo 1º da Lei Complementar 116 de 2003:

Art. 1º – [...]

§ 4º – A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

Com o advento da LC 116/03, a lista passou a contar com itens e subitens: os itens representam as categorias e os subitens, as espécies. Sendo possível interpretar de forma taxativa os itens da lista.

Não há que se entender como tributáveis atividades de natureza diversa, ainda que expressamente mencionados na lista de serviços sujeitos ao imposto. Diante disto, vale acentuar que a expressão “de qualquer natureza” utilizada pela Constituição para qualificar os serviços que poderão ser inseridos na competência tributária dos municípios não podem ensejar à conclusão de que quaisquer atividades, desde que expressamente mencionados pelo legislador complementar (MELO,2017).

Segundo Kiyoshi Harada, para fins de aplicação do ISS, é necessária edição de lei ordinária específica. Portanto, os municípios brasileiros poderão editar leis ordinárias municipais, para instituírem o ISS, respeitando a alíquota mínima de 2% (art. 8º da LC nº 116/03) e máxima de 5% (art. 8, II, da LC nº116/03), cuja a base de cálculo será o preço do serviço (art.7º da LC nº116/03).

Desta maneira, ainda que seja serviço, se não existir previsão legal na lista anexa, não ocorrerá a incidência do ISS.

Em 30 de dezembro de 2016, o governo federal promulgou a Lei complementar nº 157, que aplica uma série de modificações na Lei Complementar nº 116/2003, promovendo modificação no ISSQN. Dentre essas alterações, pode-se enfatizar a inclusão do serviço de informática e congêneres, subitem de nº 1.09 na lista anexa, restando dessa forma:

[...] 1 – Serviços de informática e congêneres. [...] 1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdo pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS) (BRASIL, 2016).

Da leitura da lista de serviços, nota-se a expressão “e congêneres”, que serve para conferir um caráter de similaridade. Isto é, uma tentativa de inserir serviço

qualquer, e complementar com a expressão em comento, a pretensão do legislador foi de que serviços mencionados fossem tributáveis, da mesma maneira, que qualquer outro serviço similar.

No qual evidencia a intenção do legislador de modernizar o rol de serviços, ao trazer atividades á cibernéticas, tais como a “computação em nuvem”, o “acesso à rede de computadores”, a “disponibilização de conteúdos” e “aplicativos em página eletrônica”, a “hospedagem de dados” e a “cessão temporária de arquivos”.

A inclusão deste item é a clara tentativa de tributar os serviços de streaming, que representa a disponibilização de conteúdo sem a necessidade de download.

Ao analisar a LC 157/2016, refere-se que a própria norma já indica uma locação quando indica que haverá uma distribuição e cessão, logicamente descaracterizando a prestação de serviço, o qual necessita que o resultado da distribuição fosse entregue ao cliente de forma definitiva.

Sobre esse tema Hugo de Brito Machado Segundo faz severas críticas:

O âmbito constitucional do ISS é o serviço de qualquer natureza. O servir enquanto fazer. Não o dar. Por isto, o legislador complementar não pode validamente incluir na “Lista de Serviços” tributáveis pelos Municípios qualquer fato que não seja serviço, como fez com a Lei Complementar 116/2003. Nem o legislador municipal pode incluir na definição da hipótese de incidência do ISS atividade outra que não seja serviço, como é o caso da locação de bens, do arrendamento mercantil ou leasing e da franquia ou franchising (MACHADO,2017).

Com a redação, identifica-se à primeira vista a tributação está correta, pois foi normatizada na lista anexa, e em regra os “serviços” que nela contém deverão sofrer incidência do ISSQN.

4. A INCIDENCIA (OU NÃO) DO ISS SOBRE STREAMING

A problemática acontece quanto ao Streaming pode ser considerado serviço e corretamente ser tributado pelo ente municipal, ou trata-se de outra modalidade de imposto, ou até mesmo dependente de uma criação de um novo tributo.

A constituição Federal no que se refere ao ISS, outorgou aos Municípios e ao Distrito Federal a titularidade de suas competências tributárias, no próprio art. 156, inc. III, são eles detentores do direito de instituir e efetuar a cobrança do ISS, figurando, assim, no polo ativo da obrigação, in verbis:

"Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – Propriedade predial territorial urbana;

II – Transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (...)"

Também dispõe a Constituição da República:

"Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – Dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre União, os Estados, o distrito Federal e os Municípios;

II – Regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

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

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

Observa-se que o texto constitucional permite que os municípios tributem os serviços de qualquer natureza, o que nos encaminha para a inevitável discursão se streaming é serviço.

Primeiramente é fundamental entender o que o termo streaming significa fluxo, que são transmitidos online de dados de áudios e vídeos que de forma instantânea e sem a necessidade de download. A visualização de qualquer obra audiovisual ocorre no momento da transferência ou *buffering*, ou seja, uma forma de armazenamento temporário de dados transmitidos realizados quando há uma diferença de velocidade na transmissão dentre os servidores – vulgarmente conhecidos como carregamento, justamente pela necessidade de uma ordenação lógica dos dados, possibilitando a sua visualização antes mesmo de estar concluído, diferente do download que sua transferência é fragmentada.

As plataformas de streaming possibilitam que os usuários acessem os dados armazenados temporariamente, independentemente do local que esteja, acesse a filmes, series, músicas por diversos dispositivos a qualquer hora.

Já sob essa ótica a lei complementar nº 157/2016, o rol taxativo da Lei complementar nº 116/03, o legislador federal permitiu que os municípios estabelecessem a cobrança do Imposto Sobre Serviço nas atividades de Streaming, o item 1.09 transcrito a seguir:

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

Nota-se, que o legislador se preocupou em estabelecer as novas tecnologias como fonte de arrecadação tributária para a manutenção de Estado. Entretanto, não se pode permitir dissonância com o ordenamento jurídico brasileiro ao qual se submetem.

Ao estabelecer uma hipótese de incidência tributária por meio de lei, cabe ao legislador determinar, de maneira implícita ou explícita no texto, o local onde o fato gerador deve ser praticado a fim de que possa dar ensejo a cobrança do tributo, configurando o critério espacial da regra matriz tributária.

Para Paulo de Barros Carvalho, o critério espacial pode se manifestar de três maneiras, sendo eles:

Acreditamos que os elementos indicadores da condição de espaço, nos supostos das normas tributárias, não de guardar uma dessas três formas compositivas, diretriz que nos conduz a classificar o gênero tributo na conformidade do grau de elaboração do critério espacial da respectiva hipótese tributária:

- a) hipótese cujo critério espacial faz a menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;
- c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que sucede sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares; (CARVALHO,2011).

Portanto, o aspecto espacial delimita o local no qual deve ocorrer o fato descrito abstratamente, isto é, a área espacial na qual se estende a competência do ente político.

Ocorre que não, se confundir com o aspecto espacial com o âmbito territorial de validade das normas tributárias municipais, porque o princípio da territorialidade não é absoluto, podendo haver ou não coincidência entre ambos.

No caso do imposto sobre serviço, em consonância com o art. 3º da lei complementar 116/03, o serviço deverá ser prestado e devido no local do estabelecimento prestado ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio prestado, exceto nas hipóteses em seus incisos, que indicam o local em que será devido o imposto.

Entretanto, ao estabelecer o streaming como serviço, a Lei Complementar 116/03 deixa de encarar os problemas referente ao local onde o serviço seria prestado. Por ser uma atividade desenvolvida através de transmissão de dados pela internet, que permite que os usuários tenham acesso ao conteúdo armazenado em

bancos de dados que podem se encontrar em diversos locais pelo mundo. Podendo ser exercida até mesmo por empresas que não possuam estabelecimento nesta jurisprudência ou cadastro junto às autoridades fiscais brasileiras.

A legislação do ISS apresenta dificuldade na determinação do local da prestação, portanto a necessidade de definir o que será considerado como estabelecimento prestador para fins da incidência de ISS sobre a disponibilização de conteúdo através da plataforma de streaming.

4.1 A NATUREZA JURÍDICA DO STREAMING NA VISÃO DA DOUTRINA

Devidamente demonstrado o conceito de streaming no tópico anterior, tem-se por oportuno a discussão acerca da natureza jurídica do novo serviço de streaming. A Lei Complementar definiu o conceito de serviço de streaming, dizendo que esse é a disponibilização, sem cessão definitiva de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet. Observa-se que o streaming, nada mais é do que o aluguel de acesso a uma plataforma, onde o usuário paga para ter acesso ao que ali é disponibilizado.

Por se assemelhar ao aluguel, deduz-se que o streaming nada mais do que é uma obrigação de dar, e não de fazer, o que impede por si só a incidência do ISS. Em que pese o serviço de streaming não se trata de bem móvel, mas sim um bem intangível, deve-se buscar aplicação analógica, a lacuna legislativa sobre o tema. Nesse sentido, o streaming é o serviço moderno de locação de DVD, vez que se acessa ao conteúdo disponível na rede mundial, e não há suporte físico.

Por isso, mister se faz a aplicação analogicamente a não incidência do ISS sobre serviços de locação de DVD e nesse sentido, corroborando tal entendimento, veja-se:

EMENTA: A locação de bens móveis não configura prestação de serviços para incidência do ISSQN, sendo vedado à legislação infraconstitucional definir de maneira diversa daquela do Código Civil os institutos jurídicos que se pretende utilizar como fato gerador, consoante inteligência do artigo 110, do Código Tributário Nacional. Precedente do Plenário do Supremo Tribunal Federal (RE n. 116.121/SP) e 31ª Súmula Vinculante. Concluindo pela não-incidência do ISSQN sobre as operações de locação de bens móveis (filmes em DVD) é cabível a extinção da execução fiscal que visa à cobrança de

créditos irregularmente constituídos. (TJMG - Apelação Cível 1.0145.11.009340-1/001, Relator (a): Des. (a) Armando Freire, 1ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 10/03/2015, publicação da súmula em 18/03/2015).

A disponibilização temporária dos conteúdos possui características bastante semelhante com a locação ou cessão de direito de uso, uma vez que o conteúdo fornecido não deixa de pertencer às empresas, sendo repassado por um período de tempo via internet por meio de licença limitada aos usuários.

Segundo Hugo de Brito Machado Segundo, devido a insuficiência dos critérios para definir a incidência de tributação sobre a atividade como streaming, propõe a aplicação do instituto romano de *locatio conductio*, “contrato consensual pelo qual alguém (o locador) confiava a outrem (o locatário) uma coisa, ou realização de um trabalho ou serviço, mediante uma retribuição”.

As dificuldades que se enfrentam no sistema Tributário Brasileiro, no disciplinamento jurídico das realidades advindas da economia digital, decorrem do fato de se terem separado, como realidades inteiramente diversas, a locação de coisas corpóreas, a cessão de direitos de uso, e a prestação de serviços. Essa separação é posta em cheque com a virtualização dos suportes físicos que antes veiculavam músicas, livros, filmes e softwares, pois não há diferença, para o usuário, entre a locação de fitas VHS ou DVDs com filmes a serem assistidos em casa, e assinatura de pacotes oferecidos por sites como Netflix, os quais permitem que os mesmos filmes sejam assistidos. Sendo como na *locatio conductio* romana, onde ocorre a troca por determinado lapso temporal, o uso de algo (de tudo o que possa ser utilizado, o que envolve coisas ou energia de trabalho) mediante contraprestação em dinheiro.

O licenciamento de conteúdos de áudios e vídeos pela internet não pode, por si só, caracterizar como serviço, nem tampouco como mercadoria. A exemplo da locação, o licenciamento de conteúdo não é fator gerador de nenhum dos impostos elencados na Constituição.

Logo nota-se ocorreu um equívoco por parte do legislador federal na inclusão, por meio da Lei Complementar nº 157/2016, do streaming como serviço ao rol taxativo da lista anexa da Lei Complementar nº116/03, por não tratar de uma obrigação de fazer.

4.2 A INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE STREAMING NA VISÃO DA DOUTRINA

A conceituação do termo “serviço” é o cerne da problematização da instituição do imposto, pois o próprio fato gerador de prestar o serviço se materializa em uma obrigação de fazer. O fato gerador do ISS é a efetiva prestação de serviços elencados pela Lei complementar 116/2003, de forma remunerada e em provento alheio, inclusive esta expressamente prevista na Lei Complementar nº 116/03, a qual dispõe, em seu art.5º, que “Contribuinte é o prestador de serviço”.

É assim define a obrigação de fazer, na realização de um serviço, seja por força física ou intelectual. Em contrapartida, a obrigação de dar, além de consubstancial em restituição, também se caracteriza por entregar algo, onde o adquirente deve pagar o preço e o alienante fica obrigado a entregar a coisa.

Para o doutrinador Paulo Nader ambas as obrigações se refere enquanto obrigação de dar se materializa com a prestação da coisa, a de fazer compreende uma prestação de fato (NADER, 2016).

Para Leandro Paulsen “a materialidade do ISS não se restringe a “serviço”, mas a uma prestação de serviço, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de “ fazer”, de conformidade com as diretrizes de direito privado”.

Para regular a forma de tributação do serviço de streaming, foi incluída na lei de ISS, especificamente na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº116 de 2003.

Apesar da operação de streaming não está explicitamente contida no rol de atividades tributadas pelo ISS, sua natureza jurídica, é possível relaciona-la ao item 1.09 Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº116/03. Por esse motivo, não existe unanimidade nem mesmo nos tribunais superiores sobre a incidência do ISS para esse tipo de operação.

Contudo, essa concepção de serviço aponte para a inconstitucionalidade da cobrança do ISS sobre as operações realizadas pelas plataformas de streaming, a Lei Complementar nº 157 de 2016, com vista a adequar a lista de serviços datadas de 2003, marcado pelo surgimento de novas tecnologias, ampliou o campo de incidência do imposto, permitindo o alcance das atividades cibernéticas que embora fossem relevantes, acabavam não sendo tributadas.

Portanto ao colocar streaming ao rol de atividade tributáveis “ a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudios, vídeos, imagem e texto por meio da internet” (BRASIL,2016), a referida lei inseriu no campo de competência tributária dos Municípios as atividades desempenhadas pelas plataformas que disponibilizam mídias online da tecnologia streaming.

É de fundamental importância, que o legislador municipal identifique expressamente os casos em que ocorra a sujeição passiva indireta (responsabilidade solidária), a sujeição passiva indireta (substituição tributária), além de discriminar detalhadamente, caso a caso, a obrigatoriedade da retenção do ISS.

Desta forma, considerando as características gerais de serviço para fim de tributação pelo ISS, se enquadraria a atividade desempenhada pela plataforma de streaming no campo de abrangência do ISS, modulado pela previsão do item 1.09 da Lei Complementar.

No entanto, cabe a Lei Complementar definir o termo serviço, o legislador complementar o dever de observar as balizas constitucionais para harmonizar o conceito de serviço à luz da Constituição.

Ademais, a Lei Complementar 116/2003 defina atividade como serviços não implica na sua necessária tributação, todavia que, conforme mencionado, o legislador não pode se afastar do sentido mínimo das expressões constitucional nas delimitações tributárias.

4.3 A NÃO INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE STREAMING NA VISÃO DA DOUTRINA

Demonstrado o conceito de streaming e sua possível inclusão no item “1.09” da lista de serviços anexa a Lei Complementar nº 116/03. Faz-se um análise da sua não incidência pelo ISS.

De acordo com Barreto só pode incidir o ISS onde haja obrigação de fazer, logo o serviço de streaming que disponibiliza sem cessão definitiva de conteúdo de áudios, vídeos e imagens, não há de fato uma obrigação de fazer, não há esforço humano em execução. Pelo contrário esse serviço é prestado por empresas que disponibilizam o conteúdo na internet.

Similares a locação de DVD, onde ocorre o aluguel pelo acesso ao conteúdo disponibilizado via internet de áudios, vídeos e imagens pela plataforma de streaming.

Járdim, assevera especificamente à questão ao salientar que:

Força é esclarecer que o imposto sob exame incide tão somente sobre determinadas obrigações de fazer qualificadas como serviços, donde merecem excluídas de seu universo as condutas caracterizadas como obrigações de dar. Esse, aliás, exprime um marco divisório entre os fatos jurídicos sujeitos ao imposto sobre serviços em contraste com os fatos passíveis de incidência pelo IPI ou pelo ICMS ou por nenhum desses gravames (JARDIM, 2014).

Outrossim, tem-se a Súmula Vinculante nº 31 do STF, que determina a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre as operações de locações de bens móveis.

As operações de bens móveis nada mais são que negócios jurídicos de uso e gozo, em que o entendimento consolidado pelo STF que é inconstitucional a cobrança de ISS de que se trata de uma cessão de direitos de uso de determinada marca ou patente, não configurando obrigação de fazer.

Para Clelio Chiesa a “cessão de direito de uso é absolutamente inconfundível coma atividade de prestar serviços, que revelam uma atuação de alguém em favor de outrem, realizando esforço proporcionando certa utilidade para o beneficiário.

Neste sentido as plataformas de streaming é a estrutura moderna de serviço de locação, uma vez que o usuário acessa o conteúdo através da internet, sem a necessidade de fazer transferência definitiva para a memória física de algum disposto móvel.

4.4 A POSIÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DA INCIDÊNCIA OU NÃO DO STREAMING

A análise da jurisprudência pátria mostra-se substancial no exame preciso e confiável no desempenho prático e palpável do tema. Por ausência de parâmetro jurídico- político em conjuntura para com Fluxos de mídias.

A controvérsia estabelecida gira em torno da alegação de bitributação e inconstitucionalidade da incidência do ISS, pois de fato a tributação da tecnologia streaming está só começando no Brasil, ainda não há uma interpretação consolidada do assunto pelos tribunais.

Diante da evidente inconstitucionalidade da incidência do ISSQN na modalidade streaming e a dificuldade fática em saber se ocorre ou não a incidência do ISS, o Poder Judiciário assume um papel essencial neste processo.

Por ser um tema de complexidade, existe diversas divergências sobre o tema nos Tribunais Superiores. Assim como corre a locação de guindastes, onde o proprietário da coisa simples cede o seu uso ao colador, sem uso de esforço humano, consolidando entendimento estabelecido pelo STF no julgado do RE 116.121/ SP:

Vistos, relatados e discutidos esses autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso extraordinário pela letra 'c' e, por maioria, em dar-lhe provimento, declarando incidentalmente, a inconstitucionalidade da expressão 'locação de bens móveis', constante do item 79 da Lista de Serviços a que se refere o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, na redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, pronunciando, ainda, a inconstitucionalidade da mesma expressão 'locação de bens móveis', contida no item 78 do § 3º do artigo 50 da Lista de Serviços da Lei nº 3.750, de 20 de dezembro de 1971, do Município de Santos/SP." (RE 116.121/SP, Rel. Ministro Octavio Gallotti, STF - Tribunal Pleno, j. 11/10/2000, DJ 25/05/2001).

De acordo com o julgado o Supremo Tribunal Federal passou a entender que o ISSQN não incide sobre a locação de bens moveis. Ou seja, a locação de bens moveis não configura prestação de serviço, portanto, não constituindo o fato gerador do ISSDQ. Nesse mesmo sentido o STF no julgamento do RE-AgR nº 465.143, veja-se:

"IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS). LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. É firme o entendimento do Supremo Tribunal Federal no sentido de que não incide Imposto sobre Serviços (ISS) sobre locação de bens móveis. Aplicação do disposto no § 1º-A do art. 557 do Código de Processo Civil,

uma vez que a decisão recorrida está em confronto com a jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento." (RE-AgR 465.143/RJ, Rel. Ministro Joaquim Barbosa, T2, j. 24/10/2006, DJ 27/11/2007).

Em suma o STF entendeu que o termo "serviço" utilizado pela constituição para fins de tributação do ISS não estaria vinculado sobre locação de bens móveis, essa concepção se mostra insatisfatória em fase do contexto atual, diante de todas as atividades desenvolvidas pelo mercado.

Desta forma, à luz dos precedentes jurisprudenciais e no que diz respeito ao conceito de serviço para fins de incidência do ISS, muitos autores entendem que não seria possível a cobrança do imposto municipal sobre as operações de disponibilização de mídia via streaming, conforme o item 1.09 da lista de serviço anexa à LC nº 116/03.

Nesse sentido é imperioso ressaltar que existe dúvidas acerca da incidência do ISS, inclusive podendo levar uma insegurança jurídica evidenciada em conflitos de competência, a inconstitucionalidade e a violação ao princípio da vedação a bitributação.

5. CONCLUSÃO

Diante da globalização e das constantes mudanças, o nosso ordenamento jurídico tende a se adaptar as novas relações e fatos originários de tecnologia. O desafio para o legislador é procurar se adaptar e inserir novos fatos como fator gerado dos impostos brasileiro, isso quando for cabível.

Observa-se que o legislador está buscando se adaptar à nova era de informação e é obvio que ainda existem conceitos e definições a serem estudadas para que o legislador consiga compreender a real natureza das diversas novidades tecnológicas que vem surgindo ao longo dos anos.

O presente trabalho buscou estudar um dos desafios da tributação na nova era da internet, a plataforma de streaming, inserida no ordenamento jurídico por meio da Lei Complementar nº 157/2016 que inseriu o subitem 1.09 na Lei Complementar 116/03.

Desta forma, começamos a analisar a relação entre o Imposto Sobre Serviço e seu ente tributante, porém essa relação nunca foi pacifico, sendo possível encontrar ao longo dos anos, uma série de conflitos, seja no tocante a sua incidência ou não do ISS sobre determinado serviço de streaming, ou seja, na competência para tributá-lo.

Embora a lei do ISS contenha uma lista anexa dos serviços em que incidirão o imposto, sendo seu rol taxativo, não quer dizer que por estar presente entre os itens da referida lista, o serviço tributado é de fato um serviço. O conceito serviço existe na seara privada, sendo o Código Civil a legislação a qual ampara a definição, conforme apresentado no capítulo inicial.

Como evidenciado nos capítulos o termo serviço evidenciado pela Constituição Federal, empregado pelo artigo 156, inciso III, só autoriza o legislador a se utilizar do conceito geral de serviços, trazidos pelo Código Civil, e nessas circunstancias, não se encontra respaldo a inclusão do item 1.09 na lista anexa da Lei Complementar nº 116/03.

Como apresentado, o serviço de streaming ocorre quando o usuário e empresa através de contrato realizado, disponibiliza o conteúdo publicitado para seus usuários através de uma plataforma online.

Assim, começamos analisando a definição de serviço no sistema jurídico e sua natureza obrigacional, que concluímos como obrigação de fazer, conforme a doutrina utilizada e a jurisprudência mencionadas no decorrer do trabalho.

Após definido o conceito de serviço, para uma análise de streaming, encontramos dificuldades por seu um tema relativamente novo no ordenamento jurídico brasileiro, todavia conseguimos defini-lo conforme doutrina e julgados, concluímos também que a natureza obrigacional da plataforma de streaming não pode ser considerada serviço, uma vez que uma mera disponibilização de conteúdo audiovisual, concluímos ser uma obrigação de dar. Nesse sentido foi apresentado o conceito de streaming como uma mera locação de bens móveis, partindo de conceito previamente estabelecido pelo STF, pela Súmula nº 31.

Por analogia, a atividade das plataformas de streaming assemelhasse com as de vídeo-locadoras, por distinção que uma utiliza de meios tecnológicos enquanto a outra de meios físicos. Restou-se asseverado que não ocorre a incidência do ISS sobre as vídeo-locadoras, por entender que elas prestavam atividade de locação bens móveis, dessa forma aplicasse o mesmo entendimento em caso análogo, uma vez que o método de disponibilização de conteúdo audiovisual não descaracteriza a semelhança de atividades.

Nesta esteira, não se pode afirmar que as atividades oriundas da internet são sujeitas a cobrança de ISS, tornando-se necessárias uma análise crítica do tema, inclusive a inserção de uma nova legislação que reestruture a matriz tributária brasileira.

Presumindo a necessidade de uma nova legislação, sobre a nova era digita, é importante que haja uma conscientização do processo de tributação e que exista uma efetiva arrecadação afim de cumprir com a função fiscal do tributo, obedecendo aos princípios tributários.

Sabe-se que a tributação sobre os meios digitais, como as plataformas de streaming arrecadaria uma receita significativa ao país, contudo deve-se ter cautela, pois toda a reforma tributária ou a inserção de uma nova legislação deve ter como escopo a construção de um sistema tributário justo, eficiente, flexível, transparente, progressivo e que vise a redução de desigualdade social.

6. REFERÊNCIAS

BENTO NETO, Nazil. **A incidência de imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) sobre o Streaming** – A (in)Constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar Nº 366/2013. 2016. 77f. Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Florianópolis, 2016. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/166548>

BRASIL. **DECRETO-LEI Nº 406, DE 31 DE DEZEMBRO DE 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências, Brasília, DF, dez 1968. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm Acesso em: 17 de junho de 2020

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 262598/PR**. Relator: Ministro Ilmar Galvão. DJ: 14/08/2007. Disponível em:< <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14727576/recurso-extraordinario-re-262598-pr?ref=serp>> Acesso em: 20 de junho de 2020.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 116.221-3/SP** Relator: Ministro Octavio Gallotti. DJ: 25/01/2001. Disponível em< <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139&pgl=1&pgF=100000>> Acesso em 25 de junho de 2020

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília: Senado Federal, 1966.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do

Distrito Federal, e dá outras providências. Planalto, Brasília, 31 jul. 2003. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm> Acesso em: 18 de junho de 2020

BRASIL. **Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997**. Dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº 8, de 1995, Brasília, DF, 1997. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9472.htm Acesso em: 17 de junho de 2020

BRASIL. **Tribunal de Justiça de Minas Gerais. Apelação Cível nº 1.0145.11.009340- 1/001**. Apelante: Município de Juiz de Fora. - Apelado: Vídeo norte LTDA. Relator: Desembargador Armando Freire. 1ª Câmara Cível, julgamento em 10/03/ de mar. Disponível em< <https://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaPalavrasEspelhoAcordao.do?&numeroRegistro=2&totalLinhas=4&paginaNumero=2&linhasPorPagina=1&palavras=iss,%20loca%E7%E3o%20dvd&pesquisarPor=ementa&pesquisaTesouro=true&orderByData=1&pesquisaPalavras=Pesquisar&>>

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. RE-AgR 465.143/RJ**, Rel. Ministro Joaquim Barbosa, T2, j. 24/10/2006, DJ 27/11/2007. Disponível em< <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=503020>> cesso em 25 de junho de 2020.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 2º edição. 2005. São Paulo: Dialética.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 23ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

CHIESA, Clésio. O imposto sobre serviço de qualquer natureza e os aspectos relevantes da Lei Complementar nº 116/03. São Paulo/; Dialética, 2003.

JARDIM, Eduardo Marcial F. Manual de Direito Financeiro e Tributário. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

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

MACHADO, Hugo de Brito. **O ISS e a locação ou cessão de direito de uso**. 2004. Disponível em: < <http://www.hugomachado.adv.br/> > Acesso em: 22 de junho de 2020.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: Teoria e Prática**. 6ª edição. 2017. Porto Alegre. Livraria dos Advogados Editora.

NADER, Paul. **Curso de direito civil, volume 7: responsabilidade civil**. 6º ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2016.

NUNES. Pedro. **Dicionário de Tecnologia Jurídica Volume II**. Freitas Bastos. Rio de Janeiro, 1974.

PAULSEN, Leandro Curso de direito tributário completo. 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional: anotações à constituição, ao código tributário nacional e as leis complementares 87/1996 e 116/2003**. 6º edição. São Paulo: Atlas, 2017.