



BIANCA REIS FREIRE

**ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO DO STREAMING À LUZ DA
LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA**

**LAVRAS-MG
2018**

BIANCA REIS FREIRE

**ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO DO STREAMING À LUZ DA LEGISLAÇÃO
TRIBUTÁRIA BRASILEIRA**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Lavras, como parte das exigências do Curso de Direito, para a obtenção do título de Bacharel.

Profa. Me. Janaína Diniz Ferreira de Andrade
Orientadora

**LAVRAS-MG
2018**

BIANCA REIS FREIRE

**ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO DO STREAMING À LUZ DA LEGISLAÇÃO
TRIBUTÁRIA BRASILEIRA
STREAMING TAXATION ANALYSIS IN LIGHT OF BRAZILIAN TAX
LEGISLATION**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Lavras, como parte das exigências do Curso de Direito, para a obtenção do título de Bacharel.

APROVADA em 05 de julho de 2018.
Profa. Fernanda Valle Versiani
Prof. Henrique Machado Rodrigues Azevedo

Profa. Me. Janaína Diniz Ferreira de Andrade
Orientadora

**LAVRAS-MG
2018**

RESUMO

O rápido desenvolvimento tecnológico tem gerado algumas zonas nebulosas no Direito, em especial no Direito Tributário em relação à tributação de atividades realizadas via Internet. Nesse sentido, a ausência de um consenso quanto à natureza jurídica de novas tecnologias como o *streaming*, tem acirrado ainda mais a guerra fiscal entre Estados e Municípios, gerando um ambiente de insegurança jurídica em que coexistem simultaneamente uma Lei Complementar inserindo tal tecnologia no rol de serviços tributáveis pelo ISS e normas regulamentando a cobrança do ICMS-Mercadoria sobre elas. Para além do conflito de competência entre as administrações tributárias municipais e estaduais, ainda se discute se as referidas tecnologias de *streaming* se enquadrariam efetivamente em uma ou outra hipótese de incidência, haja vista se assemelhar em alguma medida às locações de bens móveis, sobre as quais não há incidência tributária. Com isso em vista, o presente trabalho, utilizando da abordagem indutiva, através da pesquisa bibliográfica e documental, busca investigar se o tratamento tributário dispensado à disponibilização de conteúdo audiovisual via *streaming* obedece aos pressupostos constitucionais. Para tanto, após o estudo da materialidade do ISS e do ICMS-Mercadoria, da análise doutrinária e jurisprudencial acerca do conceito de serviço e de mercadoria adotados para fins de tributação e das principais características do *streaming*, destacando-se a forma com que é utilizado pela Netflix, foi feito o confronto da natureza jurídica dessas atividades com os pressupostos de incidência dos referidos impostos. Os resultados obtidos levaram à conclusão de que é inconstitucional a incidência do ICMS-Mercadoria sobre tais atividades, e, no que diz respeito ao ISS, verificou-se que embora a adoção do conceito jurídico de serviço aponte para a inconstitucionalidade da sua incidência, o conceito de serviço à luz dos precedentes do STF, mais coerente com o contexto atual, por guardar correspondência com as atividades realizadas pelas plataformas de *streaming*, considera constitucional a sua incidência.

Palavras-chaves: Tributação. ICMS. ISS. Conceito de Serviço. Streaming.

ABSTRACT

The rapid technological development has generated some nebulous zones in the Law, especially in the Tax Law in regard to the taxation of activities carried out via Internet. In this sense, the lack of consensus on the legal nature of new technologies such as streaming has further exacerbated the fiscal war between states and municipalities, generating an environment of legal insecurity in which, simultaneously coexists a Complementary Law, inserting such technology into the role of services taxable by the ISS and norms regulating the collection of the ICMS-Merchandise on them. In addition to the conflict of jurisdiction between municipal and state tax administrations, it is still debated whether the said streaming technologies would effectively fit into one or another incidence hypothesis, given that they resemble to some extent the leases of movable assets, over which there is no tax incidence. With this in view, the present work, using the inductive approach, through the bibliographical and documentary research, seeks to investigate if the tax treatment dispensed to the provision of audiovisual content via streaming obeys the constitutional assumptions. Therefore, after the study of the materiality of the ISS and the ICMS-Merchandise, the doctrinal and jurisprudential analysis about the concept of service and merchandise adopted for tax purposes and the main characteristics of the streaming, highlighting the way in which it is used by Netflix, the legal nature of these activities was compared with the incidence assumptions of said taxes. The results obtained led to the conclusion that the incidence of ICMS-Merchandise on these activities is unconstitutional and, as regards to the ISS, it was verified that although the adoption of the legal concept of service points to the unconstitutionality of its incidence, the concept of service in the light of the precedents of the STF, more coherent with the current context, for keeping correspondence with the activities carried out by the platforms of streaming, considers constitutional its incidence.

Keywords: Taxation. ICMS. ISS. Concept of Service. Streaming.

SUMÁRIO

| | |
|---|----|
| 1 INTRODUÇÃO..... | 6 |
| 2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA | 8 |
| 2.1 Hipótese de Incidência do ISS: conceito de “serviço”..... | 10 |
| 2.1.1 Conceito Jurídico de Serviço | 11 |
| 2.1.2 Conceito Econômico de Serviço..... | 15 |
| 2.1.3 Conceito de Serviço na Jurisprudência do STF | 16 |
| 3 TECNOLOGIA STREAMING..... | 31 |
| 2.1 Netflix | 35 |
| 4 ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO DO STREAMING NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA | 38 |
| 4.1 ICMS-Mercadoria..... | 40 |
| 4.2 ISS..... | 46 |
| 4.2.1 Conceito Jurídico de Serviço: obrigação de fazer..... | 48 |
| 4.2.1.1 Locação de Bens Móveis: Súmula Vinculante nº 31, STF | 52 |
| 4.2.1.2 Licenciamento e Cessão de Direito de Uso de Software..... | 59 |
| 4.2.2 Conceito de Serviço Adotada no Julgamento do RE nº 651.703..... | 63 |
| 5 CONCLUSÃO | 66 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 70 |

1 INTRODUÇÃO

O crescente avanço das tecnologias ligadas à informática promoveu profundas mudanças na sociedade e nas relações de consumo. Graças a essas novas tecnologias e à segurança que o ambiente virtual foi adquirindo ao longo dos anos, hoje é cada vez mais comum a realização de transações pela Internet, especialmente no campo da comunicação.

Com o desenvolvimento de novos modelos de distribuição de conteúdo de áudio e vídeo o consumo de informação e entretenimento, antes concentrado nas atividades das emissoras de TV e rádio, foi progressivamente se adaptando ao ambiente virtual. Dessa sorte, a transmissão de filmes, séries e documentários online deixou de ser uma tendência para se tornar uma realidade, sobretudo, após o advento da tecnologia *streaming*, que revolucionou a forma como as pessoas consumiam tais conteúdos.

Isto porque, essa tecnologia, além de viabilizar a transmissão de eventos em “tempo real”, permite ao usuário, na sua modalidade “*on demand*”, acessar o conteúdo online por ele desejado no momento e quando quiser, livrando-se não só das grades de programação preestabelecidas mas também das propagandas comerciais. Essa maior autonomia e flexibilidade do *streaming* em face dos meios tradicionais de distribuição de conteúdo audiovisual, acabou chamando a atenção de pessoas que buscavam por relações cada vez mais dinâmicas e adequadas ao modelo de vida da sociedade globalizada.

Assim, à medida em que se popularizavam aplicativos eletrônicos e websites de plataformas de mídia online como o “Youtube” e a “Netflix”, essa tecnologia foi se difundindo e se consolidando ainda mais no mercado brasileiro, alcançando não só um grande número de usuários, mas também empresas interessadas na exploração desse novo nicho econômico que se mostrava altamente rentável.

O crescimento expressivo do setor e a importância que ele foi adquirindo no mercado brasileiro, sobretudo quando comparado a TV e ao rádio, acabou por despertar o interesse de Estados e Municípios em relação à sua tributação. Todavia, a falta de um consenso quanto à natureza jurídica dessa tecnologia e de nuances encontradas na doutrina e jurisprudência acerca do alcance da materialidade do ISS e do ICMS, levou a um ambiente de insegurança jurídica, marcado pela existência de uma Lei Complementar definindo essa atividade como serviço, e convênios CONFAZ – seguidos por legislações estaduais – tratando tal atividade como mercadoria para fins de incidência do ICMS.

Disso, resultou o interesse em se estudar a interseção do *streaming* com sua tributação, haja vista que, a ausência de uma previsão legal regulando a tributação da referida tecnologia é prejudicial na medida em que pode ensejar na sua bitributação ou mesmo em zonas impermeáveis, em que atividades de alta rentabilidade econômica deixam de ser oneradas por não se adequarem a conceitos arraigados no ordenamento jurídico.

Assim, tendo em vista a pretensão dos Estados e Municípios em tributar a atividade realizada pelas plataformas de *streaming*, pretende-se analisar a legalidade da incidência do ISS e do ICMS-Mercadoria sobre tais atividades, considerando, para tanto, alguns questionamentos suscitados a partir do cenário tributário atual, que se mostraram essenciais para a condução da presente pesquisa: é possível tributar a disponibilização de mídias online via *streaming*? Qual a natureza jurídica dessas atividades? Ela se encaixa no conceito de serviço e obedece aos pressupostos constitucionais de incidência do ISS? E do ICMS-Mercadoria? A sua semelhança com as atividades realizadas pelas videolocadoras não enseja a aplicação da Súmula Vinculante nº 31, excluindo-as da incidência tributária?

Inicialmente, para a delimitação da competência do ISS e do ICMS, será realizada uma análise detida das suas hipóteses de incidência, de forma a abarcar todos os seus pressupostos constitucionais, e, sobretudo, as diferentes definições quanto ao alcance do conceito de serviço utilizado para fins de tributação do ISS, bem como do conceito de mercadoria sujeita à incidência de ICMS, em face do desenvolvimento tecnológico.

Em seguida, será feita uma exposição acerca do conceito e das características do *streaming*, destacando a forma específica com que ele é utilizado pela plataforma Netflix, tendo em vista a necessidade de se fazer um recorte metodológico de abrangência, com vistas a permitir a definição da sua natureza jurídica.

Ao final, pormenorizadas as nuances do tema, será feito um confronto entre a natureza jurídica da atividade realizada pelas plataformas de *streaming* com os pressupostos de incidência do ICMS-Mercadoria e do ISS, a partir dos conceitos de serviço encontrados na doutrina e na jurisprudência, a fim de se concluir pela constitucionalidade, ou não, da incidência dos referidos impostos sobre tais atividades.

2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A menção à chamada “hipótese de incidência” não é uma particularidade do Direito Tributário. Conforme ensina Becker (2013, p. 340), toda regra jurídica, dos mais diversos ramos do Direito, tem sua estrutura-lógica formada pela associação de uma hipótese a uma consequência.

Enquanto a hipótese diz respeito à descrição normativa de um fato, a consequência prescreve os efeitos jurídicos que irão incidir sobre ela, quando realizada a hipótese (CARVALHO, 2017, p. 254), evidenciando, assim, uma relação descritor-prescritor:

[...] a hipótese trará a previsão de um fato (se alguém industrializa produtos), enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto (aquele alguém deverá pagar à Fazenda Federal 10% do valor do produto industrializado) (CARVALHO, 2017, p. 254).

Nesse contexto, a hipótese de incidência é composta por um fato ou um complexo de fatos, jurídicos ou não jurídicos, que exprimem uma conduta humana refletida ou espontânea. Seu conteúdo pode ser tanto a prática de um fato, o acontecimento de um fato ou mesmo um estado de fato¹, sendo a sua natureza determinante para diferenciar uma regra-jurídica da outra (BECKER, 2013, p. 343).

Esses fatos (*lato sensu*) estruturam o aspecto *material* da hipótese de incidência, distinguindo-se, nas palavras de Becker (2013, p. 350), em núcleo e elementos adjetivos. Enquanto os fatos que desempenham a função de núcleo são responsáveis pela distinção entre os diferentes negócios jurídicos, conferindo, assim, gênero ao tributo, os elementos adjetivos atribuem especificidade ao núcleo. Vale lembrar que, para o referido autor, no âmbito dos tributos o núcleo sempre irá coincidir com a base de cálculo.

Nesse mesmo sentido é o entendimento de Carvalho (2017, p. 279) que, no entanto, utiliza as expressões “verbo” e “complemento” para designar a estrutura do componente material da hipótese de incidência. Componente esse considerado pelo autor como o núcleo da hipótese, que expressa-se por meio da conduta de uma pessoa, física ou jurídica, necessariamente condicionada às coordenadas de tempo e espaço predeterminadas, implícita ou expressamente, pela regra jurídica.

¹ O estado de fato, nas palavras de Becker (2013, p. 345) “é o fato (estrito senso) que aconteceu e permanece e que, por isto, pode ser contemplado: ou no momento em que aconteceu (portanto, como fato estrito senso) ou sob o ângulo de sua duração continuada (portanto, como estado de fato)”.

A coordenada *espacial* não pode ser confundida, conforme salienta Carvalho (2017, p. 281-284), com o campo de vigência das leis. Enquanto ela permite determinar o local preciso em que ocorreu a ação definida no critério material da hipótese de incidência, a coordenada *temporal* oferece os elementos necessários para precisar o instante em que o fato descrito se realiza.

Assim, para que ocorra a realização da hipótese de incidência, é imprescindível que o fato do mundo fenomênico satisfaça a todos os componentes nela tipificados, guardando absoluta identidade com o seu desenho normativo (CARVALHO, p. 272). O acontecimento de todos os fatos previstos no antecedente, na época e no espaço estabelecidos, isto é, a subsunção do fato à norma, gera a incidência da regra jurídica sobre a hipótese de incidência realizada, irradiando, assim, os efeitos jurídicos predeterminados na regra de conduta, dentre os quais se destaca o surgimento da relação jurídica de cunho patrimonial.

De acordo com Carvalho (2017, p. 273), essa regra-jurídica é, por excelência, uma regra de comportamento, preordenada, cuja finalidade consiste em disciplinar a conduta do sujeito passivo da obrigação tributária, em face do seu sujeito ativo, titular do direito de crédito. Importa ressaltar, que, para este autor as consequências previstas na regra jurídica, oferecem o elemento subjetivo da obrigação, a base de cálculo e a alíquota do tributo (CARVALHO, 2017, p. 254).

Por fim, embora a estrutura-lógica da regra jurídica não seja alvo de grandes discussões, é relevante mencionar a polêmica acerca do emprego da expressão “fato gerador”. Alguns doutrinadores, como Amaro (2013) e o próprio Código Tributário Nacional a utilizam tanto para designar a descrição legal e abstrata do fato, como o acontecimento concreto que corresponde àquela descrição hipotética, disciplinando, assim, duas realidades distintas.

Em decorrência disso, autores como Ataliba, Becker e Carvalho, consideram a expressão ambivalente e evidenciam sua preocupação em distinguir essas situações distintas para a melhor interpretação e aplicação do Direito Tributário. Nesse sentido, Harada:

Essa expressão fato gerador, empregada pelo CTN, tem merecido violentas críticas por certos setores da doutrina, sob a alegação de que nada gera, a não ser confusão na mente dos juristas. Por isso, preferem a expressão hipótese de incidência ou hipótese tributária para designar a descrição legislativa de um fato, e a expressão fato imponível ou fato jurídico-tributário, ou ainda hipótese de incidência realizada para designar aquele fato concreto, localizado no tempo e no espaço (2007, p. 491).

Ademais, o termo “gerador”, atribuído ao fato, também é alvo de críticas pela doutrina, pois, segundo Becker, quem teria a aptidão de criar a obrigação tributária é a lei e não o fato em si:

(a expressão) “fato gerador” não gera coisa alguma além de confusão intelectual. Para que possa existir a relação jurídica tributária é necessário que, antes, tenha ocorrido a incidência da regra jurídica tributária sobre o “fato gerador” e, em consequência, irradiado a relação jurídica tributária (BECKER, 2013, p. 339).

Ante o exposto, sem, contudo, pretender esgotar as discussões sobre o tema, para fins de compreensão do presente trabalho, será empregada a expressão “hipótese de incidência” para designar a descrição hipotética do fato, que uma vez realizada enseja o surgimento da obrigação tributária, e “fato-gerador” para a ocorrência concreta do fato previsto na lei, isto é, a materialização da hipótese de incidência correspondente.

2.1 Hipótese de Incidência do ISS: conceito de “serviço”

A Constituição de 1988, ao atribuir competência aos entes políticos para instituírem impostos, mediante lei, condicionou esse poder à esfera material por ela determinada, estabelecendo os traços fundamentais de cada imposto e delimitando, conseqüentemente, a área de atuação dos legisladores estaduais, distritais e municipais, sob pena de inconstitucionalidade por invasão de competência (BARRETO, 2012, p. 336).

No art. 156, III o legislador constituinte outorgou aos Municípios e ao Distrito Federal a competência para instituir impostos sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar” (BRASIL, 1988). Assim, ao referir-se a “serviço” como núcleo da materialidade do ISS, a Constituição pressupôs um conceito de certos fatos que poderiam ser adotados como hipótese de incidência pelo legislador, tornando, portanto, imprescindível buscar o sentido e o alcance desse termo para delimitar com clareza a área sobre a qual poderá ser criada o imposto municipal.

Contudo, antes mesmo de compreender o conceito de serviço para fins de incidência do ISS, faz-se mister traçar as balizas constitucionais atinentes à sua instituição. Conforme menciona Harada (2017) foram três as restrições feitas pela Constituição, que (a) excluiu da sua competência a possibilidade de onerar os serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicações; (b) limitou a sua incidência ao rol serviços definidos em lei

complementar; e (c) condicionou suas alíquotas máxima e mínima ao fixado em lei complementar.

Ou seja, mesmo cabendo ao legislador municipal erigir os fatos tributáveis pelo imposto, ele só poderá fazê-lo dentro da margem fixada pelo legislador federal, que enumerou os serviços relevantes para o ISS na lista anexa à lei complementar nº 116/03².

Deve-se destacar que, mesmo tendo a prerrogativa de enumerar os serviços tributáveis em um rol taxativo que deverá ser observado pelo legislador Municipal, o legislador complementar não está livre para estabelecer definições que contrariem as balizas constitucionais, sobretudo no que diz respeito à materialidade do imposto (HARADA, 2017). Afinal, o legislador está necessariamente vinculado ao sentido mínimo extraído das expressões empregadas pela Constituição.

Essa vinculação, aliada à coexistência de conceitos jurídicos - decorrentes de outras áreas, tais como o direito privado - e extrajurídicos, todos eles remontando ao mesmo termo, impõe a necessidade de definir o conceito de serviço tributável, uma vez que somente as atividades classificadas como tal poderão ser oneradas por via do ISS. Talvez seja esse o maior desafio do presente trabalho, porquanto somente a partir do conceito de serviço já pré-estabelecido é que podemos compreender a natureza jurídica da atividade de *streaming* e, assim, analisar se há - e qual - o tributo sobre ela incidente.

2.1.1 Conceito Jurídico de Serviço

Segundo Aires Barreto (2012, p. 335) o conceito de serviço não coincide com a acepção ordinária do termo, e tampouco deve ser compreendido sob um viés econômico, devendo, ao contrário, ser extraído do próprio sistema jurídico. Assim, buscando o seu significado no Direito Civil, Aires (BARRETO, 2012, p. 337) conclui que: “[...] serviço é a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob

² Embora doutrinadores como Aires Barreto defendam a tese da exemplificatividade da lista, o próprio autor reconhece que a doutrina dominante e a jurisprudência tem caminhado no sentido de reconhecer sua taxatividade, o que se deve, segundo Claudio Carneiro (2015, p. 149), ao princípio da tipicidade tributária estrita, nos termos do qual a instituição de tributos e definição de hipóteses de incidência tributária são matéria de reserva absoluta de lei. Sob essa ótica, portanto, o legislador ordinário somente poderá tributar, por via do ISS, aqueles serviços enumerados na lista anexa à Lei Complementar nº 116/03. Admite-se, contudo, uma interpretação extensiva pelo legislador municipal dentro de cada item, tão somente para abarcar serviços correlatos àqueles expressamente previstos, sobretudo, nos subitens que empreguem as expressões “congêneres”, “semelhantes”, etc. Disso resulta o entendimento manifestado por Claudio Carneiro no sentido de que a referida lista seria “taxativa do ponto de vista vertical mas horizontalmente exemplificativa” (2015, p. 149).

regime de direito privado, mas sem subordinação, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial”.

A interpretação sistemática desse conceito à luz dos princípios e normas constitucionais, supõe a exclusão do serviço público do conceito de serviço tributável, pois, segundo o próprio autor (BARRETO, 2012, p. 337), além desse serviço ser subsumível ao regime de direito público, a alínea “a” do inciso VI do art. 150 da CF, que trata de imunidades tributárias recíprocas, veda a instituição de impostos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios sobre serviços uns dos outros.

Ademais, a exigência feita pelo princípio constitucional da isonomia, de que o fato tributário tenha conteúdo econômico, pressupõe a exclusão daqueles serviços despidos de tal conteúdo, como os prestados em regime familiar, “para si próprio”, os desinteressadas e os filantrópicos, haja vista que não exteriorizam riqueza nem capacidade contributiva. Nesse mesmo sentido, impõe-se também, a exclusão do trabalho realizado em virtude da relação de emprego, seja o empregador pessoa de direito público ou privado, por tratar-se de serviços que se encontram fora de circulação comercial, e cuja natureza alimentar da remuneração percebida afasta seu cunho econômico (BARRETO, 2012, p. 337).

Por outro lado, a obtenção desse conceito em conformidade com as diretrizes do Direito Privado, decorre do disposto nos arts. 109³ e 110⁴ do CTN (BRASIL, 1966) que, ao versarem sobre uma interpretação teleológica e sistemática na seara tributária, permitem a exegese da definição e alcance do conceito de serviço utilizado pelo constituinte segundo o seu significado para o Direito Privado. Nesse sentido, preleciona Misabel:

[...] o art. 110 do CTN é uma limitação à discricionariedade do legislador tributário. Diz que o conceito, forma ou instituto utilizado pela Constituição carrega em si a predicação, a conotação completa que lhe é dotada no Direito Privado. Fica o legislador tributário, que já recebeu a competência, definida segundo aquele conceito, forma ou instituto privado, proibido de expandi-la por meio de atribuição de novo sentido ou predicação ao objeto delimitado pela Constituição (Derzi, 2015, p. 736).

³ 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.

⁴ 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.

Disso resulta o entendimento de que o serviço, para fins de incidência do ISS, encerra uma obrigação de fazer⁵, uma prestação em favor de outrem mediante remuneração, levando Aires Barreto a afirmar que “o aspecto material da hipótese de incidência do ISS é a conduta humana (prestação de serviço) consistente em desenvolver um esforço visando a adimplir uma obrigação de fazer” (BARRETO, 2012, p. 339).

Leandro Paulsen (2016, p. 387-388) do mesmo modo, aponta que “o cerne da materialidade do ISS não se restringe a “serviço”, mas a uma “prestação de serviço”, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de “fazer” [...]” entendida como a prestação personalizada e incindível de uma utilidade à terceiro, mediante um esforço pessoal, que pode, ou não, resultar em um bem corpóreo ou na utilização de materiais.

Ainda nessa mesma linha, Marcelo Peixoto e Marcelo Diniz (DINIZ; PEIXOTO, 2010, p. 918) aduzem que “o serviço tem por nota característica a ação humana em prol de outrem, o contratante, trazendo-lhe algum benefício ou utilidade. O objeto do contrato é o trabalho humano, é o fazer, personalizado, que gerará proveito, tangível ou não, ao tomador”.

O conceito de serviço também foi reconhecido por Misabel como uma obrigação de fazer, executada através da prestação de uma utilidade (material ou imaterial) a outrem. Nesse sentido, a autora ensina que:

Em linhas gerais, o fato gerador do ISSQN enquadra-se dentro do conceito de serviço, prestado com autonomia, na mesma linha de definição do Código Civil já revogado [...]. O novo Código repete o mesmo conceito, pressupondo o trabalho como elemento intrínseco à prestação de serviços [...]. O trabalho, muitas vezes, é predominantemente imaterial (do advogado, do professor, do cantor et al), mas, em outras vezes, a prestação dos serviços se concretiza em bens materiais. O que é fundamental é que o fazer haverá de prevalecer sobre o dar (MIZABEL, 2015, p. 734).

Essa compreensão do serviço como prestação humana pertinente a uma obrigação de fazer, permite, inclusive, distinguir a materialidade do ISS de outras que lhe sejam semelhantes, mas que na verdade estejam ligadas a uma obrigação de dar, cuja essência consista na entrega de um bem móvel ou imóvel a terceiro.

Sob esse viés, segundo preleciona Aires Barreto (2012, p. 341), o ISS não poderia incidir, ao contrário do que propõem os defensores do conceito econômico de serviço, onde

⁵ Destaca-se que, ser uma "obrigação de fazer", por si só, pode não ser o elemento determinante para atrair a incidência do ISS, uma vez que há outros critérios adotados pela doutrina e pela jurisprudência que se complementam a ele, conforme será melhor demonstrado nos capítulos seguintes. Não obstante, em que pese nem toda obrigação de fazer represente uma hipótese de incidência de ISS, ao que parece toda hipótese de incidência do referido imposto será uma "obrigação de fazer".

não haja uma prestação de serviço ou um fazer, conduzindo a inconstitucionalidade da sua instituição e exigência em relação às atividades que se traduzam em obrigações de dar, mesmo que previstas na lista anexa à lei complementar nº 116/03, pois com ele incompatíveis.

Importa ressaltar que a adoção desse conceito pressupõe, ainda, que a incidência do ISS recaia sobre o processo de prestação do serviço, sobre o fazer, independente do resultado com ele obtido, “que é apenas o momento delimitador do aspecto temporal da hipótese de incidência, verificável no átimo em que se conclui o serviço, no instante em que se completa o fato tributário” (BARRETO, 2012, p. 341). Outrossim, essa perspectiva rechaça a possibilidade de incidência do imposto sobre a relação jurídica que deu origem à obrigação de fazer, considerando irrelevantes os aspectos contratuais, haja vista se tratar de um imposto sobre fatos e não sobre contratos (BARRETO, 2012, p. 342-343).

Em consonância com esse entendimento, o STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, declarou a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, contido no item 79 da lista de serviços a que se referia o Decreto-Lei nº 406/68. Nesse sentido, segue trecho relevante do voto proferido pelo Ministro Celso de Mello:

[...] Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico - considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material - não envolve a prática de atos que consubstanciam um *praestare* ou um *facere*.

Na realidade, a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar, como resulta claro do art. 1.188 do Código Civil: "Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição"

[...] Cumpre assinalar, por necessário, especialmente em face das considerações expostas, que a legislação tributária, emanada de qualquer das pessoas políticas, 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 (BRASIL, RE nº 116121-3/SP, fls. 708-710).

A noção de que os conceitos do Direito Privado, quando utilizados pela Constituição, conservam seu sentido originário - levando, assim, a uma definição de serviço segundo a conceituação dada pelo Direito Civil, qual seja, um esforço desenvolvido em prol do destinatário de uma obrigação de fazer - também foi adotada pelo STF no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 446.003-3, conforme se depreende da sua ementa:

E M E N T A: IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) – LOCAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR – INADMISSIBILIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTU 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, ART. 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. (BRASIL, RE nº 446.003-3 AgR).

Referidas decisões serviram de precedente para a edição da Súmula 31, que consagrou a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis, refletindo, assim, o posicionamento acolhido pelo STF no sentido de considerar o serviço como uma obrigação de fazer, em conformidade com as diretrizes do Direito Privado.

2.1.2 Conceito Econômico de Serviço

Ao lado desse conceito jurídico de serviço, que o compreende enquanto uma "obrigação de fazer", encontra-se a concepção econômica do termo, pautada na ideia de que a distribuição dos impostos feita pela Constituição baseia-se em caracteres econômicos (FORTES, 2009, p. 68).

De acordo com esse posicionamento, amparado por autores tais como Bernardo Ribeiro Moraes,

O conceito de “serviço”, como o de mercadoria ou de produto, é eminentemente econômico. A Economia classifica os bens suscetíveis de utilidade econômica em duas classes distintas, a saber: bens materiais, ou corpóreos, que tem extensão corpórea no espaço, como o produto, a mercadoria; bens imateriais, ou incorpóreos, que carecem de extensão corpórea, como o serviço. Estes últimos podem abranger o “fornecimento de trabalho” a terceiros, v.g., de advocacia, de médico, de datilógrafa, de cabeleireiro, etc.; a locação de “bens móveis”, como a locação de máquinas, de veículos, etc., e a “cessão de direito”, v.g., serviços de venda de bilhetes de loteria, serviços de diversão pública, etc. (1994, p. 287 apud DINIZ; PEIXOTO, 2010, p. 916).

Para esses autores, considerar que o conceito de serviço remonta a uma noção econômica leva à conclusão de que o serviço tributável não se restringe à sua singela prestação, alcançando, de modo geral os “serviços de qualquer natureza”, esses entendidos como quaisquer bens imateriais que se “vendem” ou são colocados a disposição de terceiros (BARRETO, 2012, p. 340).

Nesse contexto, o serviço é definido como o “produto da atividade humana destinado à satisfação de uma necessidade (transporte, espetáculo, consulta médica), mas que não se apresenta sob a forma de bem material.” (MORAES, 1978, p. 84 apud DIAS; SANTOS, 2016, p. 42). Disso resulta a concepção do ISS como um imposto sobre a circulação de bens imateriais, o que autorizaria sua incidência sobre a “venda” efetiva de um bem imaterial, mesmo que não haja nenhum “fazer”, como ocorria equivocadamente em relação a locação de bens móveis (BARRETO, 2012, p. 340).

No entanto, essa concepção de serviço pelo espectro econômico não é unânime mas, ao contrário, é fortemente criticada pela doutrina, segundo a qual não coaduna com os pressupostos constitucionais de incidência do ISS⁶, e denota, nas palavras de Harada (2017, sem numeração), a existência de uma certa confusão entre “o objeto do imposto que é, de fato, o 'serviço', um elemento extrajurídico e econômico, com o fato gerador do ISS, que é um elemento jurídico, deflagrador de efeito jurídico.”

A respeito dessa confusão conceitual, Becker (2013) versando sobre a utilização pelo Direito Tributário de conceitos e institutos provenientes de outras Ciências, postula que, ao ingressar no ordenamento jurídico, esse conceito econômico sofre uma deformação na sua essência, assumindo um conteúdo jurídico que é diverso daquele original, próprio da ciência pré-jurídica do qual ele foi extraído.

Outrossim, a adoção do conceito de serviço obtido através da sua interpretação econômica, de acordo com Aires Barreto (2012, p. 340), gera uma incongruência insuperável, haja vista que, embora neguem que o ISS incida apenas sobre a “prestação” do serviço, os defensores desse posicionamento consideram, por outro lado, ser o imposto devido no Município em que se localiza o estabelecimento do “prestador”.

2.1.3 Conceito de Serviço na Jurisprudência do STF

⁶ Para os defensores da concepção jurídica de serviço, a incidência do ISS pressupõe a realização de um esforço humano voltada para o adimplemento de uma obrigação de fazer, isto é, a prestação de um serviço. Desta forma, o conceito de serviço sob o viés econômico não atende a esse pressuposto, na medida em que, ao considerar o termo serviço isoladamente, insere no campo de competência do imposto municipal relações outras que escapam a uma obrigação de fazer.

Na jurisprudência a questão também não é pacífica. Muito embora o precedente do STF no Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP refletisse a adoção de um conceito de serviço adstrito à uma obrigação de fazer, regida pelo Direito Privado, conforme citado acima, no julgamento do Recursos Extraordinários nº 547.245⁷ e 592.905, ao permitir a incidência do ISS nas operações de *leasing* financeiro e *leaseback*, a Corte sinalizou uma mudança no seu entendimento.

É que, nesses últimos julgados, a partir de uma releitura do papel conferido aos arts. 109 e 110 do CTN, o STF entendeu que a interpretação do conceito de serviço no texto constitucional tem um sentido muito mais amplo do que o tão somente vinculado ao conceito de “obrigação de fazer”, admitindo a possibilidade de que o Direito Tributário possa ter conceitos implícitos próprios ou mesmo fazer remissão, de forma tácita, a conceitos diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional.

Nesse sentido, vale transcrever o voto do Ministro Relator Eros Grau, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 547.245:

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 afirmações 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 nº 547245, fl. 868-A).

Segundo o Ministro Eros Grau, o aspecto material da hipótese de incidência do ISS não se restringe ao conceito de serviço oriundo do Direito Privado, e, portanto, adstrito a uma obrigação de fazer. Para ele, a Constituição de 1988, ao empregar a expressão “serviço de qualquer natureza” como aspecto material da hipótese de incidência do ISS, pretendeu abarcar atividades outras, que, embora não traduzam um fazer compreendem uma utilidade oferecida a terceiros.

Acompanhando o Relator, o Ministro Joaquim Barbosa postulou ser imprecisa a obtenção do conceito a partir da cisão entre obrigação de dar e de fazer, pois, incapaz de

⁷ Importa mencionar que, embora a maioria dos Ministros tenha acompanhado o voto do Relator, o Ministro Marco Aurélio divergiu do entendimento, argumentando que o conceito constitucional de “serviço” deveria ser compreendido como uma obrigação de fazer, uma prestação, em conformidade com o Direito Privado, haja vista o disposto nos arts. 109 e 110 do CTN. Para corroborar seus posicionamento o Ministro ressaltou o precedente consagrado no julgamento do RE 116.121-3.

abranger todos os produtos e serviços resultantes da atividade econômica. Ademais, salientou que o próprio Código de Defesa do Consumidor, parte do Direito Privado, traz uma definição de serviço muito mais ampla, evidenciando que tal conceito não é unívoco e tampouco imutável. Nesse sentido, importa mencionar fragmentos relevantes do seu voto:

[...] 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 confirmá-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 a service*, distribuição de conteúdo de entretenimento por novas tecnologias)

[...] como se vê, ainda que “prestação de serviços” se limitasse à “obrigação de fazer marcada pelo esforço humano empreendido em benefício de outrem, em interpretação baseada no texto do Código Civil, a expressão não é unívoca se considerada a estipulação legal no seio das relações privadas de consumo. E tal estipulação legal é constitucional [...].”

Ainda que se 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 nº 547245, fls. 875-876).

De acordo com o Ministro Joaquim Barbosa, os conceitos jurídicos não são unívocos e tampouco podem permanecer imutáveis em face da rápida evolução social. Nesse sentido, é necessário reavaliar o conceito de serviço utilizado para fins de incidência do ISS à luz das novas estruturas sociais, marcada por operações complexas, em que a importância conferida a natureza do negócio jurídico cede espaço para a sua função social e econômica.

O ilustre Ministro também ressaltou que, mesmo se a legislação ordinária contivesse um conceito universal e inequívoco para serviços, o seu alcance no texto constitucional não estaria condicionado de forma imutável por ele, pois, disso resultaria a possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, gerando confusão entre os planos normativos.

Outrossim, complementando os votos supracitados, o Ministro Cesar Peluso ponderou que:

[...] as dificuldades teóricas opostas pelas teses contrárias a todos os votos já proferidos vêm, a meu ver, de um erro que eu não diria apenas histórico, mas um erro de perspectiva, qual seja o de tentar interpretar não apenas a complexidade da economia do mundo atual, mas sobretudo os instrumentos e institutos e figuras jurídicos com que o ordenamento regula tais atividades complexas com a aplicação de concepções adequadas a certa simplicidade do mundo do império romano, em que certo número de contratos típicos

apresentavam obrigações explicáveis com base na distinção escolástica entre obrigações de dar, fazer e não fazer” (BRASIL, RE nº 547245, f. 893).

Segundo o Ministro Cesar Peluso, a definição do conceito de serviço para fins de incidência do ISS, com base na divisão clássica entre obrigações de dar e de fazer é simplista e insuficiente, sendo incapaz de abranger a complexidade da economia atual, e, por conseguinte os instrumentos e institutos utilizados pelo Direito para regular tais atividades.

Vale destacar que esse entendimento, para além de firmar uma posição do STF, ainda refletiu recentemente no julgamento do Recurso Extraordinário 651.703, recebido em sede de Repercussão Geral⁸, que decidiu acerca da incidência do ISS sobre atividades desenvolvidas por operadores de plano de saúde. Nesse julgado, o STF reforçou a noção de que a Constituição, ao referir-se a “serviços de qualquer natureza”, para definir o âmbito de competência do ISS, pretendeu alcançar não só o esforço humano pertinente a uma obrigação de fazer, mas todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, bens imateriais, sujeitos a remuneração no mercado.

Para tanto, a Corte salientou que Direito Civil não exaure a atividade interpretativa dos conceitos constitucionais tributários que, por não serem unívocos e fechados, permitem que o Direito Tributário busque aporte em outras ciências afins, como a Ciência das Finanças, a Economia e a Contabilidade, para a sua exegese. Isso não significa, segundo a decisão em referência, que o STF enalteça a tese da concepção econômica do fato gerador, mas tão somente reconheça a existência da interação entre o Direito e a Economia:

Deve-se reconhecer a interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico. A interpretação é simultaneamente jurídico-econômica, ainda que, para a formação dos conceitos tributários passem pelo filtro jurídico.

[...]

Assim, v.g., no caso específico dos tributos sobre o consumo, de que são exemplos o ISSQN e o ICMS, os mesmos se abrem também à interpretação econômica, porque baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica (BRASIL, RE nº 651703, fl. 21).

Sob esse viés, o Ministro Relator Luiz Fux, ao proferir seu voto, concluiu que o conceito de serviços está muito além da simples ideia de uma "obrigação de fazer", tal como

⁸ O Tribunal apreciando o tema 581 de Repercussão Geral, por maioria, fixou a tese jurídica nos seguintes termos: “As operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88”.

previsto no Direito Civil, mas que para além disso, se relacionaria com o fato ser uma utilidade (imaterial) oferecida para terceiros com habitualidade e intenção de lucros, conforme trecho abaixo transcrito:

[...] o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador (BRASIL, RE nº 651703, fl. 21).

Diante do breve panorama doutrinário e jurisprudencial apresentado percebe-se que, ao atribuir competência aos Municípios e ao Distrito Federal para instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza, a Constituição estabeleceu algumas ressalvas, dentre as quais a limitação do campo de incidência ao rol de serviços previstos na lista anexa à lei complementar nº 116/03.

Todavia, cumpre destacar que, ao enumerar/elencar esses serviços na LC 116/03, o legislador complementar deve observar os parâmetros constitucionais e legais preexistentes, impondo-se, assim, a necessidade de definir com clareza a concepção de “serviço” eventualmente tributável.

A concepção de serviço pode ser compreendida de duas formas distintas, de acordo com a perspectiva adotada: para aqueles que entendem que o conceito deve ser extraído do próprio ordenamento jurídico, então a concepção de serviço traduz-se em uma obrigação de fazer, pertinente à um esforço humano, físico ou intelectual, com vistas a produzir uma utilidade, tangível ou intangível a terceiro. Nesse sentido, o ISS só poderá incidir quando houver uma prestação, um fazer humano em favor de outrem, sendo irrelevante, para tanto, a utilidade obtida e o contrato jurídico que deu ensejo a obrigação.

Ao lado dessa aceção jurídica tem-se o conceito de serviço sob o viés econômico, que leva à ampliação do campo de abrangência do imposto para além das obrigações de fazer. Nessa ótica o conceito de serviço é entendido como qualquer bem imaterial que se venda ou possa ser colocado à disposição de terceiro, autorizando a incidência do ISS sobre a circulação de bens imateriais, mesmo quando não houver qualquer esforço humano.

Todavia, ainda que a maior parte da doutrina⁹ consultada se filie à concepção jurídica de serviço, não há uma uniformidade na jurisprudência da Suprema Corte, com vistas a

⁹ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012; CARNEIRO, Claudio. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015; DINIZ, Marcelo de Lima Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães Peixoto; Imposto sobre Serviços de

definir o conceito. Os precedentes do STF que revelavam a identificação do “serviço” com uma obrigação de fazer convivem com decisões recentes que sinalizam uma reinterpretação de tal conceito com vistas a alargar o campo de incidência do ISS, considerando como serviço operações que embora não traduzam uma obrigação de fazer, foram inseridas na lista de serviços veiculadas pela LC 116/03, com o intuito de adequá-la ao contexto atual, no qual há uma constante evolução social e tecnológica.

2.2 Hipótese de Incidência do ICMS: conceito de “mercadoria”

No Brasil, o constituinte originário dividiu a tributação do consumo em suas três feições: indústria, comércio e prestação de serviço, atribuindo a competência de cada uma delas a um ente distinto (BARRETO, 2014, 153). Ao lado do ISS, de competência municipal, a Constituição outorgou aos Estados e ao Distrito Federal, em seu art. 155, II, a competência para instituírem impostos sobre as “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação” (BRASIL, 1988).

O campo de incidência do ICMS gravita, assim, em torno de três núcleos distintos, quais sejam: (a) as operações de circulação de mercadorias; (b) a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e (c) a prestação de serviços de comunicação. Todavia, a análise aqui realizada se restringirá às operações mercantis, haja vista que o escopo do presente trabalho consiste em discutir a possibilidade de incidência do ICMS sobre os chamados *streamings*, sendo irrelevante, para tanto, a materialidade do imposto que diz respeito à prestação de serviços de transporte e de comunicações.

Ao referir-se às “operações relativas à circulação de mercadorias” como materialidade do imposto estadual, a Constituição pressupôs um conceito de fatos em relação aos quais irá surgir a obrigatoriedade de recolher o referido imposto, impondo, desta forma, a necessidade de definir seu aspecto material.

Os conceitos de operação, circulação e mercadoria, previstos na regra-matriz de incidência do ICMS, estão intrinsicamente ligados, devendo, portanto, ser compreendidos conjuntamente para que se possa determinar a essência da materialidade do imposto (MELO, 2012, p. 13). Disso resulta o entendimento manifestado por José Eduardo de Melo (2012, p.

Qualquer. Natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins, coord. **Curso de direito tributário**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010; PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

13) de que o referido imposto incide sobre a operação de circulação de mercadoria, e não sobre simples mercadorias ou quaisquer espécies de circulação.

Embora as “operações” possam ser compreendidas a partir de seu sentido físico, econômico ou jurídico, para o Direito só interessa esse último. Nesse sentido, José Eduardo de Melo aduz que as “operações configuram o verdadeiro sentido de fato juridicizado, a prática de ato jurídico como a transmissão de um direito (posse ou propriedade)” (2012, p. 13), que são regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica.

Essas operações envolvem negócio jurídico mercantil, pertinente a uma obrigação de dar, que na maioria das vezes caracteriza uma compra e venda. Todavia, conforme leciona Baleeiro (2015, p. 555), esse negócio jurídico não se exaure em um contrato de compra e venda, compreendendo também qualquer ato jurídico capaz de transferir a titularidade das mercadorias entregues à circulação econômica.

As operações de circulação de mercadoria dizem respeito a negócio jurídico mercantil e não a simples mercadorias ou quaisquer espécies de circulação (PAULSEN, 2016, p. 270). Envolve necessariamente a transmissão de um direito, seja a propriedade ou a posse, que pode ser efetivado por meio da venda ou da troca entre bens equivalentes, compreendendo uma verdadeira obrigação de “dar” segundo as diretrizes do direito privado.

Expressam, assim, a ideia de circulação, isto é “a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob um título jurídico, sendo irrelevante a mera circulação física ou econômica” (PAULSEN, 2016, p. 275), o que afasta a incidência do tributo sobre a simples posse ou propriedade da mercadoria, bem como sobre o seu mero deslocamento.

A circulação, portanto, possui caráter jurídico, não se identificando com o mero deslocamento físico, no qual ocorre o trânsito de bens pelas vias públicas, e nem com a circulação econômica, que diz respeito à alteração nas fases de produção, circulação e consumo (MELO, 2012, p. 16).

Nesse sentido, José Eduardo de Melo define “circulação” como “a passagem de mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, equivale a declarar, à sombra de um ato ou de um contrato nominado ou inominado” (2012, p. 16).

Ainda nessa linha, Misabel Derzi preleciona que:

A palavra operação, utilizada no Texto Constitucional, garante, assim, que a circulação de mercadoria é adjetivação, consequência. Somente terá relevância jurídica aquela operação que acarrete a circulação da mercadoria, como meio e forma de transferir-lhe a titularidade. Por isso, a ênfase constitucional na expressão operações de circulação de mercadorias. O imposto não incide sobre a mera saída ou circulação física, que não

configura real mudança de titularidade do domínio (BALEEIRO, 2015, p. 543).

Sob esse viés, a materialidade do ICMS compreende, portanto, qualquer operação jurídica mercantil que transfira a titularidade da mercadoria - o que não se encerra na transferência de propriedade, ocorrendo também a circulação jurídica com a transmissão de poderes atípicos ao domínio, que confirmam ao transmitido disponibilidade jurídica sobre a coisa. (MELO, 2012, p. 16-17).

Contudo, conforme dispõem o arts. 1245 e 1267 do CC, para que ocorra a transferência da titularidade de um bem é necessário, além do negócio jurídico, a ocorrência da tradição, no caso dos bens móveis, e o registro do título no Cartório de Registro de Imóveis, em se tratando de bens imóveis. A tradição é o fenômeno jurídico que executa o contrato, transferindo a titularidade do bem, a partir da qual ocorre a efetiva circulação para os efeitos jurídicos. Nesse sentido, a saída física da mercadoria representa apenas a exteriorização dessa tradição, não se confundindo, conforme já ressaltado, com a circulação enquanto pressuposto da materialidade do ICMS (BALEEIRO, p. 544-546).

Nesse sentido, Baleeiro:

Não interessam para a delimitação da hipótese tributária nem que a operação seja inábil à transferência do domínio (como locação, comodato, arrendamento mercantil, consignação mercantil, etc.), tampouco o contrato de compra e venda em si, isoladamente, que embora perfeito, não transfere o domínio, quer no Direito Civil quer no Direito Comercial, sem a tradição; portanto, a circulação de mercadoria é conceito complementar importante porque representa a tradição da coisa móvel, execução de um contrato mercantil, translativo, movimentação que faz a transferência do domínio e configura a circulação jurídica, marcada pelo animus de alterar a titularidade (2015, p. 544).

Ao lado dessa concepção jurídica de circulação, havia uma corrente, já superada, que sustentava que o fato gerador do ICMS consistia na mera saída física da mercadoria do estabelecimento produtor, industrial ou comercial, sendo irrelevante para sua caracterização a causa, o título jurídico ou o negócio. Segundo a Profa. Misabel Derzi, por ampliar ao máximo o âmbito de incidência do imposto, esse posicionamento era fortemente defendido pelas autoridades fiscais (BALEEIRO, 2015, p. 541).

Contudo, admitir esse posicionamento autorizaria a incidência do ICMS sobre as meras transferências de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular, o que já foi

rechaçado pelo STJ com a edição da Súmula 166¹⁰, bem como poderia levar a conclusão equivocada de que até mesmo o “furto” ou “roubo” de mercadorias seria fato gerador do imposto (BALEEIRO, p. 554).

Além do mais, é importante destacar que os impostos são espécies tributárias que incidem sobre manifestações econômicas, motivo pelo qual há uma tendência forte em afastar a incidência de ICMS sobre meras transferências físicas de bens/mercadorias, já que nessas operações não se identifica necessariamente uma manifestação econômica.

Todavia, a materialidade do ICMS não se refere a qualquer operação de circulação. Conforme se depreende do texto constitucional, somente é relevante para fins de incidência do referido imposto, as operações de circulação que tenham por objeto uma mercadoria, essa entendida como “espécie do gênero 'produtos', ou seja, como o bem econômico que alguém, com o propósito deliberado de lucro, produz para vender ou compra para revender” (MELO, 2010, p. 17).

O conceito de mercadoria, empregado pelo legislador constituinte em 1988, segundo Simone Barreto (2014, p.162), tal qual a própria noção de operação mercantil, foi extraído do Direito Comercial, que no art. 191 do Código Comercial de 1850, já revogado, dispunha que: “[...] é unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para os revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso” (BRASIL, 1850).

Percebe-se que a qualificação como “mercadoria” decorre da destinação que é dada ao produto e não da sua natureza, sendo possível que um mesmo produto seja considerado mercadoria nas mãos de um pessoa e objeto nas mãos de outra. Ademais, dessa definição resulta que mercadoria seria um bem móvel, afastando, assim, da materialidade do imposto, os bens imóveis, seja pela inexistência de mercadoria, à luz do conceito extraído do Código Comercial, seja por já caracterizar hipótese de incidência de outro tributo, o ITBI¹¹, de competência municipal (BALEEIRO, 2015, p. 544).

Assim, por assentar o entendimento de que apenas os bens móveis seriam mercadorias, o conceito de mercadoria acabou sendo relacionado à noção de bens físicos,

¹⁰ A Súmula nº 166 do STJ, afirmou a diretriz de que não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

¹¹ Art. 156 da CF: compete aos Municípios instituir impostos sobre: 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.

corpóreos, em conformidade com o disposto no art. 82¹² do CC, haja vista que a movimentação de um bem pressupõe a sua materialidade. Disso resultou um conceito de mercadoria adstrito a bens móveis e corpóreos, conforme se depreende da definição de José Eduardo de Melo:

“Mercadoria” é bem **corpóreo** da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, e distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, considerando, ainda, o fornecimento de energia elétrica (coisa incorpórea), conforme previsto no art. 155, II, §3º, CF” (MELO, 2014, p. 18).

Amparado nesse conceito, o STF, ao discutir sobre o tratamento tributário conferido ao software, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP em 1988, manifestou o entendimento de que o conceito constitucional de mercadoria está atrelado à noção de coisa física. Nesse sentido, vale destacar trechos relevantes do voto do então Ministro Relator Sepúlveda Pertence, segundo o qual os bens chamados "incorpóreos" não estariam incluídos no conceito de mercadoria:

Estou, de logo, em que o conceito de mercadoria efetivamente não inclui os bens incorpóreos, como os direitos em geral: mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo.
Ora, no caso, o que se pretende é a declaração de inexistência de relação jurídica de natureza tributária entre a autora e o Estado, relativamente às operações de "licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador": trata-se, pois, de operações que têm como objeto um direito de uso, bem incorpóreo insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria e, conseqüentemente, de sofrer a incidência do ICMS (BRASIL, RE nº 176626-3, f. 316-317).

Contudo, embora entenda que os bens incorpóreos não enquadram no conceito de mercadoria, o Ministro salienta que isso não implica em subtrair do campo de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos software produzidos em série e comercializados no varejo, por exemplo. Para ele, os assim denominados “software de prateleira”¹³, por manifestarem fisicamente a criação intelectual, são considerados mercadorias, haja vista se tratarem de bens corpóreos colocados à circulação no comércio.

¹² Art. 82 do CC/02: São móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social.

¹³ O Ministro ressalta adota a distinção entre os “softwares de prateleira”, compreendidos como o pacote de programas bem definidos, estáveis, produzidos em massa e destinado à uma pluralidade de usuários; os “softwares por encomenda”, desenvolvidos para atender às necessidades específicas de

Para tanto, ressaltou a necessidade de separar a cessão ou licenciamento de direito de uso desses softwares, presente em todas as suas modalidades, e que não constitui fato gerador do ICMS, das operações de venda do “software de prateleira” em que ocorre uma efetiva comercialização dos programas de computador por meio de um suporte físico.

Contudo, considerar mercadoria como bem corpóreo, exclui do âmbito de incidência do imposto estadual aqueles bens que embora sejam objeto de comércio, não possuem existência tangível de forma direta pelos sentidos humanos, como a própria energia elétrica. Além disso esse entendimento não coaduna com o contexto atual, em que há uma constante evolução tecnológica que tem alterado progressivamente os moldes de consumo, tornando cada vez mais comum a existência dos chamados bens digitais.

Nesse sentido, Leandro Paulsen (2016) salienta a necessidade de adequação de tal conceito às inovações tecnológicas que alteraram as operações e formas de circulação de bens, ampliando de certa forma o rol de transações alcançáveis pelo imposto. Para o autor, a noção de mercadoria não pode se restringir aos bens corpóreos, devendo abranger também os incorpóreos, como o fornecimento de energia elétrica, que já constitui hipótese de incidência do ICMS, conforme estabelece o art. 2º, §1º, III da Lei Kandir, e os virtuais, como os softwares.

A discussão acerca da incidência do referido imposto sobre o download de software, inclusive, encontra-se em fase de julgamento pelo STF por meio das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 5576/SP e 5659/MG.

Vale destacar, ainda, o conceito trazido por Paulsen (2016, p. 276), que amplia o entendimento manifestado por José Eduardo de Melo, ao inserir na definição de mercadoria os bens incorpóreos:

(mercadoria) é o bem corpóreo (ou virtual) da atividade profissional do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, como é o caso do ativo permanente.

Inclusive, cabe destacar que o STF já vem demonstrando posicionamento nesse sentido, como por exemplo no julgamento da medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945, na qual indeferiu, por maioria dos votos¹⁴, a liminar para

um usuário, e os “softwares adaptados ao cliente”, modalidade de software de prateleira que sofreram modificações para se adaptar a um determinado usuário.

¹⁴ Os ministros Octavio Gallotti, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Melo divergiram desse entendimento, ao entenderem procedente a cautelar para, dando-se interpretação do conceito de

suspensão provisória do texto legal do Mato Grosso, que previa a incidência do ICMS sobre a aquisição de softwares por intermédio da transferência eletrônica de dados. Nota-se que, nesse caso, o STF promoveu uma reanálise da matéria em face dos constantes avanços tecnológicos, sinalizando o entendimento de que o fato de o bem ser adquirido via download não afasta da operação a característica mercantil.

Nesse sentido, o Ministro Nelson Jobim, ao admitir a possibilidade de incidência do ICMS sobre a circulação de mercadoria virtual, ressaltou que a principal diferença entre a comercialização de um software, por intermédio de um suporte físico (sistema de disco rígido), e a sua aquisição via download, é a forma como ele será transferido, o que não desnatura sua essência mercantil. Para tanto, o referido Ministro faz menção à energia elétrica, que é tratada como mercadoria pela própria Constituição, embora também não se trate de um bem corpóreo.

Ademais, o Ilustre Ministro ressaltou que a linguagem utilizada no sistema da Constituição pelo ICMS tem esbarrado em sistemas modernos de comercialização e de transferência, que não coadunam com a ideia de que mercadoria se encerra na noção de bem corpóreo.

Nesse mesmo julgado o Ministro Gilmar Mendes, acompanhando o voto proferido pelo Ministro Nelson Jobim, reforçou a ideia de que a comercialização ou circulação pode ocorrer por via eletrônica, sem deixar de ser comércio, conforme trecho destacado abaixo:

[...] ainda não consegui alcançar a razão de suspender a expressão “ainda que realizados por transferência eletrônica de dados”. Na verdade está o quê? Suspendendo a previsão de um outro ambiente de concretização de operação, isto é, está-se reconhecendo que é possível haver operação mercantil sujeita à tributação, mas se suspende quando ela é realizada por via eletrônica. E qual o problema? Em vez de comprar na prateleira, compra-se por transferência eletrônica. É a mesma coisa. Isto é, se está na prateleira, e se compra na prateleira; e se compra por pedido eletrônico, é a mesma coisa (BRASIL, ADI nº 1945).

Assim, nota-se que, mesmo que em juízo preliminar, a Suprema Corte evidenciou a necessidade de uma reinterpretação do conceito constitucional de mercadoria, que anteriormente se referia tão somente a um bem corpóreo, para englobar também, à luz dos avanços tecnológicos, os bens incorpóreos destinados à mercancia.

mercadoria conforme à Constituição, fixar a exegese no sentido de restringir a incidência do ICMS às cópias ou exemplares de programas produzidos em série e comercializados no varejo, sem abranger o licenciamento ou a cessão de uso.

Todavia, o mérito da questão ainda não foi julgado de forma definitiva. O Ministro Gilmar Mendes, inclusive, salientou a necessidade de apreciação do tema, dada a sua importância, sob pena de em algumas áreas desaparecer o objeto da cobrança do ICMS, que tendem a ser substituídos cada vez mais por algum tipo de transferência eletrônica.

Atualmente, duas Ações Direta de Inconstitucionalidade, questionando a incidência do ICMS sobre as operações envolvendo softwares, estão para julgamento na Corte. A Confederação Nacional de Serviços ajuizou tais ações contra leis do Estado de São Paulo e de Minas Gerais (ADI 5576/SP e ADI 5659/MG, respectivamente) que instituíam a incidência do imposto sobre operações com programa de computador. Para a CNS, essas leis implicam na bitributação de tais operações, por já estarem estas arroladas como hipótese de incidência do ISS. Além disso, o contribuinte defende que o software é bem incorpóreo, direito autoral e propriedade intelectual, não possui natureza jurídica e, não pode, portanto, ser onerado pelo ICMS.

Nesse contexto, Simone Barreto (2014) defende a necessidade de uma mutação¹⁵ no conceito de mercadoria, para alcançar os bens incorpóreos, haja vista que a concepção preexistente, baseada na interpretação do Direito Comercial, destinava a satisfazer às situações daquela época, tornando-se obsoleta nos dias atuais, tendo em vista que o comportamento da sociedade mudou diante das inovações tecnológicas, sobretudo no que diz respeito às formas de consumo:

A aquisição de bens virtuais, que antes era uma exceção, hoje é a regra. Da perspectiva do comprador, o mesmo bem que antes era adquirido fisicamente, hoje é adquirido na forma virtual, o que não retira sua qualidade de mercadoria. Portanto, não há como negar que houve, sim, forte alteração no modo de agir da sociedade diante da significativa evolução tecnológica ocorrida ao longo dos anos (BARRETO, 2014, p. 184).

Simone Barreto continua:

[...] na aquisição de bens virtuais, a operação também é de cunho mercantil. A única diferença existente entre esta e a aquisição de um bem corpóreo é o fato de que, nesta, o comprador adquire um bem físico, ao passo em que, na primeira, o comprador não recebe nada palpável. Em ambas, tem-se uma operação mercantil (p. 186).

¹⁵ A mutação consiste em um processo informal, que implica na alteração do sentido do signo, sem provocar, contudo, uma alteração do texto constitucional.

Nesse sentido, Simone Barreto (2014, p. 190-191) ressalta que essa nova interpretação do conceito de mercadoria, deve, todavia, respeitar as balizas constitucionais impostas em relação à materialidade do imposto. Desta forma, apenas os bens incorpóreos objeto de mercancia poderiam ser onerados pelo imposto, afastando assim, do seu campo de incidência os bens intangíveis, isto é, aqueles bens incorpóreos, integrantes do patrimônio de uma pessoa jurídica e que, embora agreguem valor ao negócio, não estão no comércio.

Ademais, a autora defende que essa mutação não implica na invasão de competência alheia e, portanto, não autoriza a incidência do ICMS em relação à prestação de serviços, sob o pretexto de tratar-se de bens incorpóreos. Para tanto, Simone Barreto salienta a necessidade de se distinguir o comércio de um bem incorpóreo, sobre o qual incide o ICMS, da prestação de um serviço, uma utilidade, também incorpórea, sobre a qual recai o ISS.

Diante do breve panorama doutrinário e jurisprudencial traçado, é possível concluir que o ICMS é um imposto que incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias. Ao referir-se às operações como núcleo da materialidade do imposto, a Constituição pretendeu alcançar não a mera circulação de mercadorias¹⁶, mas aquelas operações jurídicas, pertinentes a um negócio jurídico, que traduzem-se em uma obrigação de dar.

Outrossim, para caracterizar a hipótese da regra-matriz de incidência é imprescindível que a operação de circulação seja de mercadorias. Conforme depreendido, o conceito arraigado na Constituição de 1988 foi extraído do Código Comercial de 1850, para o qual mercadoria era o bem móvel destinado à mercancia. A noção de mercadoria enquanto bens móveis, remeteu à ideia de que mercadoria necessariamente deveria ser bem corpóreo, físico, que permitisse a sua movimentação.

Todavia, o conceito de mercadoria de 1988 destinava à satisfação das necessidades da sociedade daquela época, em que o comércio eletrônico era nulo ou incipiente. Com o passar dos anos, e a evolução tecnológica alterando as formas tradicionais de comércio, impôs-se a necessidade de reinterpretar esse conceito.

Nesse sentido, a jurisprudência do STF, ao discutir a incidência do ICMS sobre operações envolvendo softwares transmitidos via download, sinalizou uma mutação desse signo para abranger também os bens incorpóreos, sob pena de esvaziar-se a hipótese de

¹⁶ Conforme já mencionado acima, o conceito de "circulação" foi consagrado na doutrina e na jurisprudência em seu aspecto jurídico. Disso resulta que, apenas aquelas operações que impliquem na transferência da titularidade do bem, poderão ser tributadas pelo ICMS. Para tanto, torna-se irrelevante o mero deslocamento físico da mercadoria, conforme se depreende da diretriz firmada na Súmula nº 166 do STJ.

incidência do referido imposto, haja vista que os moldes de comércio predominantes em 1988 não condizem com a realidade atual, em que há uma constante evolução tecnológica e social.

3 TECNOLOGIA STREAMING

Os avanços expressivos da informática no mundo globalizado tem promovido grandes mudanças na sociedade. À medida em que a internet se popularizou, impulsionada pela melhora de suas conexões e a modernização dos dispositivos capazes de operá-la, foram criadas novas tecnologias ligadas à informática, que permitiram o compartilhamento cada vez mais dinâmico de informações e conteúdos através da rede.

A aplicação dessas tecnologias na área da informação e da comunicação levou ao surgimento de novos modelos de distribuição de conteúdos audiovisuais, em substituição as formas tradicionais de emissão de sinais via TV e rádio. Disso resultou, uma maneira mais flexível de consumir tais conteúdos, marcada, sobretudo, pela rapidez e autonomia que passaram a ser conferidas ao usuário.

Nesse contexto surgiu o *streaming* uma forma importante de distribuição de conteúdo de áudio e vídeo através da internet. Uma tecnologia relativamente nova¹⁷, pelo menos no que diz respeito aos seu moldes contemporâneos, que permite a transmissão de informações multimídia entre rede de computadores, sem que para isso seja necessário fazer o seu download, isto é, transferir integralmente o conteúdo compartilhado online para a plataforma de reprodução.

O termo *stream*, oriundo do inglês, refere-se a um “córrego”, isto é, um corpo de água corrente de pequeno porte, um fluxo de água contínuo (MICHAELIS, 2018). Nesse sentido, a expressão *streaming*, no âmbito da informática, remete à um “fluxo de mídia”, à uma “transmissão” contínua de dados, que permite o consumo do conteúdo disponibilizado ao mesmo tempo em que ocorre a sua transmissão, isto é, “em tempo real”. Essa noção está intimamente ligada à forma como a referida tecnologia funciona, a qual, por ser ainda inovadora, tem levado a uma infinidade de definições, que variam sempre de acordo com os conceitos técnicos empregados.

Para o site americano “Webopedia”, voltado à conceituação de termos técnicos relacionados à tecnologia e comunicação:

O *streaming* ou *streaming* mídia é uma técnica para transferir dados que permite o seu processamento como um único e contínuo pacote. Tecnologias de *streaming* estão ficando cada vez mais importantes com o crescimento da

¹⁷ Segundo Bento Neto (2016, p. 36), embora seja difícil precisar o exato momento da criação da tecnologia *streaming*, seu surgimento remonta ao início do século XX, sendo que o primeiro registro de transmissão entre sistemas computadorizados só ocorreu efetivamente em meados dos anos 90.

Internet pois a maioria dos usuários não possui acesso rápido o suficiente para fazer download de arquivos grandes em multimídia. Com o *streaming*, o navegador do usuário ou programa de leitura pode começar a exibição dos dados antes que o arquivo inteiro seja transmitido.

Para o *streaming* funcionar, o cliente que está recebendo os dados deve ser hábil a coletar e enviá-los como um único pacote ao aplicativo que está processando e convertendo os dados em som ou imagens. Isso significa que se o cliente do *streaming* recebe os dados mais rápido do que são requeridos, ele precisa salvar o excedente em um *buffer*. Se os dados não chegam rápido o suficiente, entretanto, a apresentação dos dados não ocorre de forma contínua¹⁸.

Para Tschöke (2001, p. 17) o *streaming* é em uma técnica pela qual:

[...] o sinal de vídeo é transmitido ao cliente e sua apresentação inicia-se após uma momentânea espera para armazenamento dos dados em um *buffer* (um pequeno armazenamento prévio do vídeo que será mostrado em seguida. Ocorre no início do *streaming* ou quando a transmissão é interrompida devido algum congestionamento na rede). 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.

Clemente (2006, p.1) postula que o:

Streaming é uma técnica que permite a transmissão de informação multimídia através de uma rede de computadores concomitantemente com o consumo desta informação multimídia por parte do usuário. Em outras palavras, enquanto o usuário assiste a um vídeo, as próximas cenas estão sendo transmitidas. Deste modo, o usuário começa a assistir a um vídeo sem antes ter que baixá-lo integralmente.

Nessa mesma linha, Bento Neto (2016, p. 30) aduz que o *streaming* consiste em:

“[...] um fluxo contínuo de transmissão de informações que não permanece na posse do receptor do sinal e pode ser consumida no mesmo momento da solicitação de transferência. Ou seja: primeiramente, embora no *streaming* também haja uma parcela de download, o conteúdo transferido

¹⁸ Texto original: Streaming or media streaming is a technique for transferring data so that it can be processed as a steady and continuous stream. Streaming technologies are becoming increasingly important with the growth of the Internet because most users do not have fast enough access to download large multimedia files quickly. With streaming, the client browser or plug-in can start displaying the data before the entire file has been transmitted. For streaming to work, the client side receiving the data must be able to collect the data and send it as a steady stream to the application that is processing the data and converting it to sound or pictures. This means that if the streaming client receives the data more quickly than required, it needs to save the excess data in a buffer. If the data doesn't come quickly enough, however, the presentation of the data will not be smooth.

serve apenas para ser remontado, convertido em som ou imagem e consumido no mesmo instante. Depois, nenhum dado receptado no aparelho ali permanece, uma vez que, tais quais os sinais recebidos por um aparelho televisor ou de rádio, não há armazenamento de mídia na unidade física.

O *streaming* é, portanto, uma alternativa ao download, que embora também possibilite a transferência de dados virtuais através da rede, apenas permite a visualização do arquivo depois de integralmente completada a transferência dos respectivos dados. Além da demora para acessar o conteúdo, ao criar uma cópia da mídia para ser armazenada na unidade física, esse procedimento ocupa espaço na memória do dispositivo de reprodução, e pode acabar contribuindo para a intensificação da pirataria virtual. Ademais, o download também não se mostra eficaz para a transmissão de eventos ao vivo através da internet, haja vista que não é possível consumir seu conteúdo de forma concomitante à sua transmissão (CARDOSO, 2016, p. 9).

Em suma, o *streaming* compreende, segundo Clemente (2006), três fases principais: (a) a produção ou captação do conteúdo multimídia; (b) a sua distribuição e (c) o seu consumo. Primeiramente ocorre a produção ou captação do conteúdo que será compartilhado, o qual é digitalizado, comprimido e codificado para só então ser enviado e armazenado no servidor de mídia de *streaming*. Quando o usuário visita uma página da web, hospedada num servidor web e solicita o acesso a um arquivo, o servidor web envia uma mensagem para o servidor de mídia de *streaming*, solicitando o arquivo específico. Esse servidor então passa por *streaming* o arquivo solicitado para o dispositivo do usuário, no qual um software irá decodificá-lo, permitindo, assim, a sua reprodução.

Para facilitar esse procedimento de transmissão e conversão dos dados em multimídia, permitindo seu consumo de forma instantânea, o conteúdo audiovisual é fracionado pelo servidor de mídia *streaming* em inúmeros “pacotes” menores, que são enviados à plataforma do usuário para serem remontados. Dado o menor tamanho virtual desses “pacotes”, a sua transmissão é realizada de forma mais rápida em relação a transmissão do arquivo integral, conforme o procedimento do download comum (BENTO NETO, 2016, p. 30).

Assim, “a informação transmitida chega ao usuário em pedaços, ao mesmo tempo em que é remontada e apresentada a ele, já convertida em áudio e/ou vídeo” (BENTO NETO, 2016, p. 30). Todavia, nessa operação de mão dupla, é possível que os “pacotes” sejam transmitidos ao usuário em velocidade superior a que são consumidos. Nesses casos, a informação fica armazenada em um espaço virtual, denominado *buffer*, de forma momentânea, esperando para ser consumida assim que a velocidade entre transmissão e

consumo voltarem a ser compatíveis. Por outro lado, se a velocidade de consumo for superior à velocidade em que o conteúdo chega ao usuário, a reprodução do arquivo fica momentaneamente suspensa, para que o sistema tenha tempo de realizar o *buffering* e prosseguir com a apresentação da mídia (BENTO NETO, 2016, p. 30-31).

Ao final dessa operação, não há o armazenamento de uma cópia da mídia compartilhada online no computador, *smartphone* ou *tablet* do usuário, haja vista que o manuseio do arquivo ocorre apenas de maneira temporária, enquanto está ocorrendo sua reprodução. Todo o conteúdo transferido em “pacotes” para a plataforma do usuário é convertido em áudio e/ou vídeo e consumido instantaneamente, o que é possível porque o arquivo compartilhado está armazenado em um servidor de base, que apenas o disponibiliza para fins de reprodução online (MARIA, 2018, p. 11).

Essa é a base de funcionamento do *streaming*, que se divide em duas modalidades, a saber, o “*live streaming*” (ao vivo) e o “*streaming on demand*” (por demanda). No *live streaming*:

[...] a transmissão vem diretamente de uma câmera ou microfone, e ocorre tão somente naquele momento, uma vez que o conteúdo que está sendo consumido pelo usuário não provém de dados em arquivos, mas em uma transmissão que ocorre em tempo real, só sendo disponível no momento em que ocorre a filmagem do evento que está sendo transmitido [...] (BENTO NETO, 2016, p. 33-34).

As informações são repassadas em tempo real, permitindo, assim, a transmissão “ao vivo” de eventos que estão acontecendo ao redor do mundo, como shows, competições, festivais de música, etc. Nesse caso o usuário precisa estar disponível no horário em que é realizada a transmissão para assistir ao seu conteúdo, o qual poderá se transformar em “*on demand*”, se após o encerramento da transmissão ao vivo for colocada a disposição para acesso no servidor.

No *streaming on demand* o conteúdo fica previamente hospedado em um servidor de mídia *streaming*, que somente irá enviar a transmissão do conteúdo ao usuário quando for por este solicitado. Disso resulta a possibilidade do usuário eleger o momento mais adequado para o consumo de qualquer das mídias armazenadas no servidor, libertando-se, assim, do que os responsáveis pelas grades de programação decidem transmitir (BENTO NETO, 2016, p. 34).

Todavia, essa modalidade de *streaming*, conforme ressalva Bento Neto (2016, p. 35), não envolve necessariamente uma contraprestação ativa e imediata de uma pessoa sempre que o usuário solicita o conteúdo hospedado nos servidores de base, em sua palavras:

trata-se de procedimento que pode ser iniciado e finalizado somente com as ações do usuário que consome a mídia armazenada em servidores externos. Embora tal armazenamento pressuponha uma atividade anterior humana, o consumo pelo usuário é exclusivamente realizado por meio de sistemas cibernéticos (BENTO NETO, 2016, p. 35).

Em suma, o *streaming* é uma tecnologia que permite a transmissão de dados audiovisuais pela internet, sem que o usuário precise fazer o download integral do referido conteúdo para ter acesso a ele. Por meio do *streaming*, o usuário pode escutar à músicas e assistir à vídeos hospedados em um servidor de base em “tempo real”, isto é, no mesmo momento em que ocorre a transmissão dos dados. Essa tecnologia permite a transmissão de eventos ao vivo, bem como a distribuição de conteúdo sobre demanda, transmitidos no momento em que o usuário assim solicitar, sem resultar, em ambas as situações, no armazenamento de tais conteúdos na unidade física do dispositivo de reprodução.

Assim, por flexibilizar os moldes tradicionais de consumo de mídia, o *streaming*, tem atraído cada vez mais a atenção de usuários, e, por conseguinte de empresas, produtoras ou captadoras de material para transmissão na rede, voltadas à exploração desse novo nicho econômico. No Brasil, o crescimento da utilização dessa tecnologia ao longo dos últimos anos¹⁹, tem evidenciado a sua expressividade no mercado de entretenimento, e a necessidade da análise dos seus reflexos no âmbito jurídico. Para tanto, o presente trabalho dará enfoque a modalidade de “*streaming on demand*”²⁰, considerando um de seus maiores expoentes, a Netflix, haja vista algumas peculiaridades que essa empresa possui, como a criação de catálogos, recomendações e a produção de conteúdo.

2.1 Netflix

¹⁹ Segundo o site CosmoNerd, uma pesquisa realizada em 2017 pelo Omelete Group em parceria com o Iprobe Conecta, apontou o crescimento na utilização do *streaming* por brasileiros em detrimento da TV por assinatura: “Em 2017, 97% do público revelaram ter o hábito de usar algum serviço de *streaming* de vídeo. Entre eles, Netflix (91%), Youtube (80%) e HBO Go (13%). Na segunda edição da pesquisa, em 2014, esse número era 68%” (Disponível em: <http://cosmonerd.com.br/series/noticias-series/pesquisa-aponta-aumento-do-consumo-de-streamings-de-video-e-queda-em-tv-por-assinatura/>).

²⁰ Optou-se pela análise do “*streaming on demand*”, dado as suas características peculiares frente a transmissão feita pelo “*live streaming*”, que em muito se assemelha à transmissão feita por estações de televisão e ao rádio. Ademais, em virtude da existência de inúmeros servidores de distribuição de conteúdo por demanda, deu-se enfoque a Netflix, pela sua expressividade e algumas particularidades própria dessa empresa.

A Netflix é um dos principais expoentes na exploração da tecnologia do “*streaming on demand*”, atuando hoje em mais de 190 países. Ela se destaca por oferecer aos seus clientes uma ampla variedade de filmes, séries e documentários que podem ser consumidos de forma instantânea nos mais diversos aparelhos conectados à internet e compatíveis com o aplicativo da Netflix.

Segundo Stürmer (2015, sem numeração), a empresa foi criada em 1997 nos Estados Unidos, por Marc Randolph e Reed Hastings, e tinha como escopo a vendas e o aluguel de DVD’s pela internet, os quais eram enviados através do correio, representando uma novidade para a época, haja vista que o mercado ainda era dominado pelas fitas de videocassete. Em 1999 a empresa inovou mais uma vez com a criação de um sistema que permitia aos seus clientes alugar DVD’s através de um plano mensal, em detrimento do aluguel por unidade.

Em 2007 a Netflix lançou seu online *streaming*, revolucionando a forma como o conteúdo audiovisual chegava até o seu cliente. Disso resultou a possibilidade de que seus usuários assistissem aos arquivos disponibilizados em seu acervo em qualquer aparelho que fosse compatível com o aplicativo e possuísse conexão com a internet.

Atualmente, conforme seu site de assessoria, a Netflix se define como um “serviço” de transmissão online, ressaltando em seus Termos de Uso que as expressões:

[...] "serviço Netflix", "nosso serviço" ou "o serviço" significam o serviço fornecido pela Netflix, que permite a descoberta e reprodução de 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”.

Essa forma de transmissão por demanda flexibilizou o consumo de entretenimento, conferindo maior autonomia ao usuário ao liberta-lo das grades de programação, na medida em que permite a reprodução de seu acervo midiático sempre que o usuário assim o desejar, sem comerciais e sem compromisso.

Todavia, a Netflix apresenta características peculiares quando comparada aos servidores de *streaming* em geral. Ao investir na criação de séries, filmes e documentários originais, ela deixou de ser uma mera captadora e reprodutora de mídia, para se tornar distribuidora, também, de seu próprio conteúdo audiovisual (STÜRMER, 2015, sem numeração).

Outro diferencial é a possibilidade do usuário também baixar suas séries favoritas em dispositivos móveis IOS ou Android ou pelo aplicativo para Windows 10, para assisti-las sem a necessidade de conexão com a internet. Essa mídia, todavia, não é armazenada no HD do

aparelho, ficando disponível apenas no aplicativo da Netflix e por tempo determinado, isto é, caso o usuário cancele o contrato com a empresa ou exclua o aplicativo, o conteúdo audiovisual não poderá mais ser acessado. Nesse sentido, em seus Termos de Uso, a empresa estabelece que:

Parte do conteúdo da Netflix está disponível temporariamente para download e visualização offline em alguns aparelhos compatíveis ("Títulos offline"). ESSA DISPONIBILIDADE ESTÁ SUJEITA A LIMITAÇÕES, INCLUSIVE RESTRIÇÕES SOBRE O NÚMERO DE TÍTULOS OFFLINE POR CONTA, O NÚMERO MÁXIMO DE APARELHOS QUE PODEM CONTER TÍTULOS OFFLINE, O PERÍODO NO QUAL VOCÊ PRECISARÁ COMEÇAR A ASSISTIR AOS TÍTULOS OFFLINE E O PERÍODO EM QUE OS TÍTULOS OFFLINE PODERÃO SER ACESSADOS. Alguns Títulos offline podem não ser reproduzidos em alguns países e, se você ficar online em um país onde não poderia assistir à transmissão desse Título offline, este não poderá ser reproduzido enquanto você estiver nesse país.

Outrossim, ainda segundo seus Termos de Uso, a empresa promove a alteração regular dos serviços oferecidos, inclusive do catálogo de conteúdos disponíveis. Nesse sentido, salienta que os aspectos do serviço são testados de forma contínua, incluindo o site, as interfaces de usuário, os recursos promocionais e a disponibilidade do conteúdo. A Netflix também oferece listas de recomendações de acordo com as mídias assistidas pelo usuário, o que se torna mais preciso à medida em que o aplicativo é utilizado.

Assim, mediante o cadastro pessoal e o pagamento de uma mensalidade, a Netflix concede ao seu assinante uma chave virtual que permite o acesso a todo o seu acervo de mídias compartilhado online. Contudo, a empresa deixa claro em seus Termos de Uso que:

O serviço Netflix e todo o conteúdo visualizado por intermédio do serviço Netflix destina-se exclusivamente para uso pessoal e não comercial. Durante sua assinatura Netflix, a Netflix concede a você uma licença limitada, não exclusiva e não transferível para acessar o serviço Netflix e assistir ao conteúdo da Netflix. Com exceção à licença limitada descrita acima, nenhum outro direito, titularidade ou participação lhe é concedido. Você concorda em não utilizar o serviço para exibições públicas.

Reforça a noção de que a plataforma se destina à disponibilização de conteúdo audiovisual de forma onerosa, permitindo que o seu assinante consuma as mídias armazenadas em seu servidor no momento em que quiser. Para tanto, utiliza-se da tecnologia *streaming*, que possibilita a reprodução online dessas mídias de forma concomitante com a sua transmissão, sem ensejar a transferência definitiva para a unidade física do dispositivo reproduzidor.

4 ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO DO STREAMING NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

A transmissão de dados por meio da internet é hoje uma realidade que tem se intensificado graças ao surgimento de novas tecnologias, que ao aprimorarem as conexões de rede, bem como os dispositivos capazes de operá-la, permitiram um avanço no compartilhamento de informações e conteúdo pela internet a nível global.

Nas duas últimas décadas, essas transmissões alcançaram um novo patamar com a chegada do *streaming*, que permitiu o acesso instantâneo do consumidor a mídias disponibilizadas online, através de um fluxo contínuo de dados que, diferente do download, não implica no armazenamento do conteúdo acessado no aparelho receptor.

O *streaming* revolucionou a forma como as pessoas consumiam conteúdo audiovisual, conferindo maior autonomia ao consumidor ao libertá-lo das grades de programação preestabelecidas, bem como da necessidade de sair de casa para ter acesso a filmes, séries, documentários, dentre outros.

Assim, por flexibilizar os moldes tradicionais de consumo de mídia, as plataformas de *streaming* tem atraído cada vez mais a atenção de usuários, e, por conseguinte de empresas voltadas à exploração desse novo nicho econômico. No Brasil, o crescimento da utilização dessa tecnologia ao longo dos últimos anos tem provocado uma progressiva substituição dos meios tradicionais de consumo redirecionando o consumidor da tela das TV's para a tela de dispositivos móveis. Essa tendência tem refletido, inclusive, no comportamento das emissoras de TV aberta e por assinatura que, ao buscarem se adaptar a essa nova realidade, estão lançando suas plataformas de streaming próprias para compartilhar seus conteúdos também online, como o GloboPlay²¹ e o Now²².

De acordo com a Pesquisa “Video Viewers 2017”²³, realizada pela Google, 86% dos brasileiros assistem a vídeos disponibilizados online, e esse consumo vem crescendo anualmente. A pesquisa apontou que, em 2017, o consumo de mídia via *streaming* totalizava

²¹ O GloboPlay, segundo seu site de assessoria, é a plataforma digital de vídeos da Globo, por meio da qual a emissora disponibiliza aos seus assinantes, de forma onerosa e gratuita, o conteúdo da sua programação através da internet.

²² Segundo o seus termos e condições de uso, o Now é uma plataforma de streaming da Net, que disponibiliza conteúdos audiovisuais gratuitos e para locação aos seus assinantes de acordo com o pacote de assinatura do cliente da Net, Claro TV e Claro Móvel Pós Pago.

²³ “A Pesquisa Video Viewers, realizada em parceria com o Instituto Provokers, analisa a fundo o comportamento do brasileiro quando o assunto é assistir a vídeos. Neste quarto ano, ela ficou ainda mais interessante revelando transformações na maneira que o público consome esses conteúdos e confirmando o YouTube como um imenso protagonista dessas mudanças. Veja a seguir, cinco insights revelados pelos números de 2017” (GOOGLE, 2017).

aproximadamente 38 horas semanais, o que representou um aumento de 30% em relação a 2014, enquanto o tempo dedicado à TV permaneceu estável. Outro dado levantado foi o de que 56% dos brasileiros passam mais horas vendo conteúdo online do que assistindo a televisão, tendo em vista sua maior flexibilidade e a possibilidade de acessar conteúdos disponibilizados exclusivamente na web (GOOGLE, 2017).

Isso evidencia a expressividade do *streaming* no mercado de entretenimento, que tem contribuído para tornar gradativamente mais relevante, do ponto de vista social e econômico, a atividade realizada pelas empresas que empregam tal tecnologia na disponibilização de mídia online, resultando na necessidade de se analisar esses reflexos também no âmbito jurídico.

A possibilidade de tributar tais operações, dada sua alta rentabilidade, tem despertado o interesse dos Estados e Municípios em atrair para o seu âmbito de competência tal tecnologia, acirrando ainda mais a guerra fiscal entre eles. A ausência de um consenso em relação à tributação do *streaming*, decorrente, em parte, da dificuldade em se determinar a sua natureza jurídica, resulta em um ambiente de insegurança jurídica, em que coexiste uma previsão em lei complementar inserindo o *streaming* no rol de serviços tributáveis pelo ISS²⁴ e um Convênio prevendo a incidência do ICMS²⁵ sobre tais atividades.

Em que pese convênios não tenham o condão de delimitar a hipótese de incidência do imposto estadual – matéria reservada à Lei Complementar, nos termos do art. 146 da CR/88 – o fato é que a tentativa pelos estados de incluir o *streaming* no âmbito da incidência do ICMS já revela o atual panorama da tributação dos bens digitais no Brasil, evidenciando a controvérsia existente e a conseqüente necessidade de se discutir amplamente a respeito do tema.

Cumprido destacar, inclusive, que após a celebração do Convênio ICMS 106/2017, alguns estados da federação apressaram-se em “adequar-se” as legislações estaduais próprias para incluir as plataformas de *streaming* entre as atividades sujeitas à incidência de ICMS, como por exemplo o Estado de São Paulo, ao instituir o Decreto nº 63.099/2017 que incluiu

²⁴ LC 116/2003 (Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.)

(...)

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).

²⁵ Convênio ICMS 106/2017: Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final.

no rol de fatos geradores do ICMS “o site ou a plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados” (SÃO PAULO, 2017).

Desta forma, neste trabalho, a análise acerca da possibilidade de tributar a atividade desenvolvida pelas plataformas de *streaming* será feita a partir do confronto das características essenciais que permeiam essa operação, frente às hipóteses de incidência do ISS e do ICMS, considerando as nuances encontradas tanto na doutrina quanto na jurisprudência acerca do alcance das expressões utilizadas pelo texto constitucional na definição das respectivas competências tributárias.

Para tanto, dando enfoque à modalidade “*on demand*” – tendo em vista a necessidade de se fazer um recorte metodológico - considerar-se-á que a atividade desenvolvida pelas plataformas de *streaming*, sobretudo pela Netflix²⁶, consiste basicamente em disponibilizar conteúdo audiovisual de forma onerosa, permitindo que o seu assinante, através de uma chave de acesso virtual concedida pela empresa, consuma as mídias armazenadas em seu servidor quando quiser e de forma concomitante com a sua transmissão, sem acarretar a transferência definitiva do conteúdo acessado para a unidade física do dispositivo reprodutor (NETFLIX, 2017).

4.1 ICMS-Mercadoria

Conforme já mencionado neste trabalho, o ICMS é um imposto de competência estadual, previsto pelo art. 155, II da CF e regulamentado pela Lei Complementar nº 87/96, que possui como hipótese de incidência as “operações relativas à circulação de mercadorias”, bem como a “prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”.

Essas operações às quais se remete o texto constitucional são compreendidas em seu sentido jurídico, como um negócio mercantil, pertinentes a uma obrigação de dar e que resulta na circulação jurídica de uma mercadoria, isto é, na transferência da titularidade de um “bem móvel, destinado ao comércio de forma habitual e com o intuito de lucro” (PISCITELLI, 2017, p. 687).

²⁶ Conforme ressalva já feita, optou-se pela análise do streaming “*on demand*”, dado suas características peculiares frente à transmissão feita pelo “*live streaming*”, e, em virtude da existência de inúmeros servidores de distribuição de conteúdo por demanda, deu-se enfoque à Netflix pela sua expressividade e algumas particularidades próprias dessa empresa. Ademais, para a maior compreensão do termo streaming “*on demand*”, remeto o leitor ao capítulo anterior.

Em que pese a doutrina diverja em relação à possibilidade de incidir ICMS também sobre bens incorpóreos, além dos corpóreos, o fato é que a necessidade de uma circulação jurídica – no sentido de transferência de propriedade – de um bem móvel é incontestável para fins de incidência do ICMS.

A partir desses pressupostos constitucionais levantados no estudo da materialidade do ICMS, pode-se concluir que, para ocorrer a incidência do referido imposto, é necessário que exista um negócio jurídico consistente em uma obrigação de dar; que essa operação resulte na circulação de um bem; e que esse bem se enquadre no conceito de mercadoria.

Assim, ao considerar as características das atividades realizada pelas empresas que transferem mídia online através da tecnologia *streaming*, é possível perceber que ela envolve um negócio jurídico, cujo contrato com o usuário consiste basicamente em oferecer, mediante o pagamento de uma mensalidade, uma chave virtual que permite o seu acesso a todo o conteúdo online por ela compartilhado:

O serviço Netflix e todo o conteúdo visualizado por intermédio do serviço Netflix destina-se exclusivamente para uso pessoal e não comercial. Durante sua assinatura Netflix, a Netflix concede a você uma licença limitada, não exclusiva e não transferível para acessar o serviço Netflix e assistir ao conteúdo da Netflix (NETFLIX, 2017).

Nesse contexto, muito se discute na doutrina pátria se o negócio jurídico firmado entre a plataforma de *streaming* – no caso, a Netflix – e usuário se traduziria em uma “obrigação de dar”, ou seja, se representaria uma prestação positiva no sentido de entregar (ou restituir) algo ao credor, conforme leciona Carlos Roberto Gonçalves (2013, p. 57).

Isso porque, embora o fato de entregar uma chave virtual de acesso ao seu assinante caracterize uma verdadeira obrigação de dar, em conformidade com as diretrizes do Direito Privado, as características peculiares da plataforma Netflix, como a criação de catálogos próprios e recomendações personalizadas aos seus usuários, leva alguns doutrinados a concluir pela existência de um esforço humano na realização desta atividade, evidenciando, desta forma, uma verdadeira obrigação de fazer.

Disso resulta os posicionamentos divergentes em relação a natureza do negócio jurídico que rege a relação entre a plataforma *streaming* e seu usuário. Enquanto alguns doutrinadores defendam tratar-se de uma obrigação de dar, sob o argumento de que o cerne da atividade da Netflix é a concessão de uma chave de acesso virtual, sem a qual as demais funções, como a própria criação de recomendações não existiria razão de ser. Por outro lado, há quem entenda que o diferencial da plataforma é justamente suas funcionalidades,

personalizadas de acordo com o perfil de seus clientes, e que por isso a obrigação de fazer seria preponderante nessa atividade.

Todavia, ainda que o referido negócio jurídico seja tratado como obrigação de dar, para a análise da possibilidade de incidência do ICMS é necessário levar em conta o fato de que as plataformas de *streaming* não permitem o download do conteúdo disponibilizado, que poderá ser acessado apenas enquanto o contrato entre as partes estiver vigente, conforme devidamente demonstrado no capítulo anterior. Ou seja, nesse contexto, muito se discute se haveria transferência de propriedade, ou mera cessão de direitos de uso.

Além da discussão apresentada acima, sobre o negócio jurídico firmado pelas plataformas de *streaming* – aqui especificamente a Netflix – se encaixar no conceito de “obrigação de dar”, ainda permeia a discussão sobre a incidência ou não de ICMS, o enquadramento (ou não) do objeto desse negócio jurídico no conceito de mercadoria.

O entendimento manifestado na doutrina e na jurisprudência no sentido de reinterpretar o conceito de “mercadoria”²⁷ à luz dos avanços tecnológicos, conforme apresentado no primeiro capítulo desse trabalho, até permite enquadrar os filmes, as séries, os documentários, e demais conteúdos audiovisuais disponibilizados online pelas plataformas de *streaming* de forma onerosa, ainda que se tratem de bens virtuais, incorpóreos, pois, no exercício dessas atividades, esses bens estão dotados de conteúdo econômico, na medida em que são colocados no comércio com o propósito precípuo de obtenção de lucro.

Por outro lado, há autores como Alessandra Machado Brandão Teixeira que defendem que os bens imateriais/incorpóreos não podem ser considerados mercadorias. De todo modo, ainda que se entenda presentes os elementos “operação” e “mercadoria”, essenciais para a realização da hipótese de incidência do ICMS-Mercadoria na atividade realizada pelas plataformas de *streaming*, ainda assim deve-se atentar para o fato de que na utilização da plataforma *streaming* não ocorre a “circulação” jurídica do bem, isto é, a titularidade da mídia acessada não é transferida da empresa para o usuário, o que parece afastar a possibilidade de incidência do ICMS sobre referida tecnologia.

Isso porque, conforme já mencionado no capítulo anterior deste trabalho, essas operações apenas conferem aos usuários o acesso a um acervo de mídias disponibilizadas para

²⁷ No julgamento da ADI nº 1.945, em que se analisou liminarmente a possibilidade de incidência do ICMS sobre as operações envolvendo softwares transmitidos via download, o STF sinalizou uma mutação no conceito de mercadoria adotado pelo constituinte em 1988 para abranger também os bens incorpóreos, tendo em vista a necessidade de adaptação do Direito à realidade atual, marcada por intensos avanços tecnológicos, que vem alterando progressivamente as formas “materiais” de consumo.

fins de reprodução online, não concedendo nenhum outro direito de disposição sobre o bem, que mesmo após o consumo continua hospedado no servidor da empresa, de acordo com os próprios termos de uso da plataforma, segundo a qual “com exceção à licença limitada descrita acima, nenhum outro direito, titularidade ou participação lhe é concedido” (NETFLIX, 2017).

Assim, como o conteúdo acessado é consumido de forma concomitante com a sua transferência, não há o armazenamento dos dados na unidade física do receptor, o que faz com que o seu acesso não caracterize uma cessão definitiva.

Destaca-se que, até mesmo a possibilidade do usuário fazer um download dos seus filmes e séries preferidos para assistir nas situações em que não tiver acesso a internet, não enseja a transferência da titularidade desse conteúdo, haja vista que, conforme os Termos de Uso da Netflix (2017), essa mídia não será armazenada no HD do aparelho receptor, ficando disponível apenas no seu aplicativo e por tempo determinado, de forma que, caso o usuário cancele o contrato com a empresa ou exclua o aplicativo, o conteúdo audiovisual não poderá mais ser acessado.

Nesse sentido, Piscitelli (2017, p. 687), ao analisar os desafios enfrentados na tributação de bens digitais, defende não ser cabível a incidência do ICMS-Mercadoria sobre as operações que envolvam transferência eletrônica de filmes por tempo determinado, já que, conforme devidamente demonstrado no primeiro capítulo deste trabalho, a circulação jurídica, ou seja, a transferência de propriedade da mercadoria em questão, é requisito essencial da composição da hipótese de incidência do ICMS.

Esse entendimento suscitado pela Profa. Tathiane Piscitelli, apesar de não fazer menção expressa ao *streaming*, pode ser a ele aplicado, tendo em vista que o conteúdo audiovisual disponibilizado online no servidor da empresa só pode ser acessado pelo usuário enquanto ele estiver pagando a mensalidade. Ademais, o fato de a transferência eletrônica ocorrer de forma simultânea com o consumo da mídia faz com que, após o seu consumo, o usuário tenha que realizar uma nova transferência para poder acessar aquele mesmo conteúdo (CLEMENTE. 2006).

Embora o confronto dos pressupostos constitucionais do ICMS-Mercadoria com a base de funcionamento do *streaming* conduza à inconstitucionalidade da sua incidência, há de se mencionar o empenho dos Estados em reservar competência para tributação dessas e de outras tecnologias ligadas à informática, o que se evidencia, sobretudo, por meio dos diversos

convênios ICMS celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária-CONFAZ²⁸.

Um desses é o convênio ICMS 181, de 28 de dezembro de 2015, que autoriza as unidades federadas, nele especificadas, a conceder redução da base de cálculo do referido imposto nas operações com “softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio da transferência eletrônica de dados”.

Reforçando essa tendência, o Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017, ao disciplinar a incidência do imposto estadual sobre operações que envolvam bens digitais, estabelece, em sua cláusula terceira, diretrizes para o recolhimento do imposto na “disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados”.

No Estado de São Paulo esse convênio refletiu na edição do Decreto nº 63.099/17 que, ao incorporar ao campo de abrangência do ICMS as operações descritas no Convênio CONFAZ nº 106/17, passou a admitir e a regulamentar a incidência do imposto estadual sobre as atividades que utilizam da tecnologia *streaming*. Segundo o Decreto, os detentores de site e plataformas eletrônicas, que realizem a venda ou a disponibilização de mercadorias digitais através da transferência eletrônica, deveriam começar a recolher o imposto a partir do dia primeiro de abril daquele ano a favor do Estado em que estivesse domiciliado ou estabelecido o adquirente (SÃO PAULO, 2017).

No que concerne ao *streaming*, essas normas relevam-se inconstitucionais tanto do ponto de vista formal como do material, pois, além de convênio não ser o instrumento hábil para delimitar a hipótese de incidência do ICMS²⁹, no *streaming* não ocorre a transferência de titularidade do bem, necessária para a caracterização da circulação jurídica para fins de incidência do referido imposto.

²⁸ Os convênios celebrados entre a União, os Estados e o Distrito Federal, previsto no art. 110 do CTN, são normas complementares à legislação tributária, que, no caso do ICMS se realizam no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, cuja missão precípua consiste em harmonizar e flexibilizar o imposto estadual, estabelecendo regras pertinentes à administração do imposto.

²⁹ Conforme estabelece o art. 146, III da CF compete à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, sendo que, no caso do ICMS, de acordo com o art. e 155, § 2º, XII, da CF será também responsável por definir os seus contribuintes, o estabelecimento responsável e o local das operações, dentre outros.

Outrossim, segundo aqueles que entendem pela incidência do ISS sobre tais operações, esses convênios representariam um nítido conflito de competência com o imposto municipal, na medida em que confrontam diretamente com o previsto no item 1.09 da lista de serviços anexa à LC nº 116/03, que define como serviço, para fins de incidência do ISS, a “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet” (BRASIL, 2003).

Ao analisar o referido conflito, Piscitelli (2017-a) afirma que a tentativa dos Estados de se apropriarem da tributação do *streaming*, utilizando do argumento de que referida operação revela a aquisição da mídia consumida é inconstitucional, além de evidenciar invasão de competência de lei complementar, tendo em vista que, ao regulamentar os procedimentos para o recolhimento de bens digitais transferidos por meio eletrônico, acabam criando uma nova incidência tributária, que não encontra respaldo na Constituição e nem na Lei Complementar nº 87/96, que regula o imposto.

Nessa mesma linha, a juíza Simone Gomes Rodrigues Casoretti, da 9ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo, afastou liminarmente a aplicação do Decreto nº 63.099/17, que permitia a cobrança de ICMS sobre operações de *streaming*, concedendo a segurança preventiva à Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação-BRASCOM:

Numa primeira análise, verifico a relevância dos fundamentos invocados, pois admitir a incidência de ICMS sobre o software padronizado por transferência eletrônica por download (o conteúdo é baixado da internet e armazenado no aparelho do usuário) e por acesso remoto, o chamado *streaming* (o conteúdo acessado, um filme, por exemplo, não é armazenado no aparelho e somente poderá ser acessado novamente por meio de outro acesso à internet), com base em convênio e decreto afronta, sem qualquer dúvida, o disposto no art. 146 da Constituição Federal, pois compete somente a lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes da federação; regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (base de cálculo, fato gerador e contribuintes responsáveis). (BRASIL, TJ-SP, Mandado de Segurança Coletivo nº 1010278-54.2018.8.26.0053).

Ao proferir a referida decisão, a magistrada salientou a importância de se analisar se o comércio de bens digitais na internet, através da transferência eletrônica de dados, configura efetivamente uma circulação de mercadoria capaz de permitir a realização da hipótese de incidência do ICMS nos termos do art. 155, II da CF.

O entendimento em que se fundamentou a decisão acabou refletindo na recente publicação da Portaria da Coordenadoria de Administração Tributária (CAT) nº 24, de março de 2018, que, ao regular a incidência do ICMS sobre as operações com bens e mercadorias digitais realizadas por meio da transferência eletrônica de dados destinada ao consumidor final domiciliado no Estado de São Paulo, esclareceu alguns pontos que ficaram obscuros no Decreto nº 63.099/17. Por meio dessa Portaria, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo voltou atrás e decidiu que não vai mais cobrar ICMS sobre o *streaming*, deixando claro em seu art. 1º que, a transmissão de conteúdo audiovisual sobre a qual incide o imposto, decorre necessariamente de uma cessão definitiva (download).

Por nota, a Fazenda paulistana justificou ser de competência municipal a tributação do *streaming*, “já que foi inserido na lista de serviços sujeitos ao ISS, e ali permanece, até o presente momento como norma válida, vigente e eficaz” (IGNACIO, 2018, sem numeração).

Todavia, diante da recente afirmação sobre a impossibilidade de incidência do ICMS sobre essas transferências eletrônicas e a existência de uma lei complementar atribuindo tal competência aos Municípios, ainda assim não significa que seja possível onerar o *streaming* por via do ISS: antes é necessário entender se a atividade pertinente a essa tecnologia guarda os pressupostos para a incidência do referido imposto.

4.2 ISS

O ISS é um imposto de competência dos Municípios, previsto no art. 156, III da CF que incide sobre serviços de qualquer natureza, assim definidos pela Lei Complementar nº 116/03, ressalvados os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação, previstos no inciso II do art. 155 da CF.

Embora o texto constitucional adote o termo “serviço de qualquer natureza” como materialidade da hipótese de incidência do referido imposto, existem algumas divergências doutrinárias e jurisprudenciais em relação ao alcance dessa expressão.

Em suma, o conceito de serviço pode ser compreendido a partir de duas perspectivas: jurídica ou econômica, conforme devidamente demonstrado no primeiro capítulo deste trabalho. Para aqueles que se filiam à concepção jurídica, o conceito de serviço deve ser extraído do próprio ordenamento jurídico e, nesse sentido, de acordo com a configuração dada pelo direito civil, serviço traduziria uma “obrigação de fazer”, pertinente a um esforço humano, com vistas a produzir uma utilidade, tangível ou intangível a terceiro (BARRETO, 2012).

Já sob o viés econômico, o conceito de serviço é entendido como qualquer bem imaterial que possa ser vendido ou colocado à disposição de terceiro, o que autoriza a incidência do ISS sobre a circulação de bens imateriais, independente da ocorrência de um esforço humano, ampliando, assim, o campo de abrangência do imposto municipal para além das obrigações de fazer (BARRETO, 2012).

Embora a maior parte da doutrina se filie à concepção jurídica de serviço, não há uma uniformidade nem mesmo na jurisprudência apta a determinar o alcance desse termo. Conforme análise feita no capítulo anterior, os precedentes do STF que antes revelavam a identificação do “serviço” com uma obrigação de fazer, hoje convivem com decisões que sinalizam uma reinterpretação de tal conceito, ao considerar como serviço operações que embora não consistam em uma obrigação de fazer, englobam outras atividades imateriais cujo produto é uma utilidade destinada à terceiro.

Todavia, a par dessa discussão, é possível identificar algumas características gerais que o serviço deve possuir para ensejar a cobrança do ISS. Conforme leciona Barreto (2012, p. 337), a materialidade do referido imposto requer que o serviço seja prestado em caráter negocial, ou seja, que possua conteúdo econômico e esteja sujeito ao regime de direito privado.

Nesse sentido, independente da concepção adotada para determinação do conceito constitucional de serviço, ele deve ser dotado de conteúdo econômico, haja vista que a Constituição, ao adotar o princípio da capacidade contributiva, buscou arrolar como hipótese de incidência apenas aqueles arquétipos expressivos de riqueza.

Ademais, o serviço deve ser prestado em caráter negocial, isto é, em virtude de terceiro, pressupondo, assim, a existência de um prestador e um tomador distintos, sem os quais não estaria evidenciada a hipótese de incidência do imposto, haja vista que a prestação de serviços “para si próprio” não exterioriza riqueza nem capacidade contributiva (BARRETO, 2012).

O serviço deve estar sujeito ao regime de direito privado, pois os serviços públicos, além de se sujeitarem às peculiaridades do regime de direito público, estão fora do campo suscetível de criação do ISS em virtude da alínea “a” do inciso VI do seu art. 150 da CF, que ao tratar de imunidades tributárias recíprocas, veda a instituição de impostos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios sobre serviços uns dos outros³⁰.

³⁰ Mesmo porque, como se sabe, os serviços públicos prestados pelo Estado, que sejam específicos e divisíveis, já são sujeitos à incidência das chamadas Taxas, expressamente previstas pelos art. 145, II da CR/88 e art. 77 do Código Tributário Nacional.

É necessário ainda, segundo Barreto (2012, p. 342) “[...] que a prestação se verifique com habitualidade”, haja vista que a “prestação esporádica, acidental, episódica, sem reiteração, não expressa a realização da materialidade da hipótese de incidência do ISS”.

Por fim, conforme entendimento majoritário na doutrina e na jurisprudência já demonstrado nos tópicos anteriores, pelo sentido da taxatividade da Lei Complementar, é imprescindível, para a exigência do ISS, que exista definição da atividade que se deseja tributar na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 - embora admita-se uma interpretação compreensiva pelo legislador municipal dentro de cada item, a fim de abarcar serviços correlatos àqueles expressamente previstos, sobretudo, nos subitens que empreguem as expressões “congêneres”, “semelhantes”, etc.

Desta forma, ao considerar apenas as características gerais do serviço para fins de tributação pelo ISS, seria possível enquadrar a atividade realizada pelas plataformas de *streaming* no campo de abrangência do ISS, sobretudo, pela previsão do item 1.09 recentemente acrescentado à referida Lei Complementar³¹, que define como serviço a “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet” (BRASIL, 2003).

Todavia, embora caiba à Lei Complementar definir o que é serviço, o legislador complementar deve observar as balizas constitucionais de forma a enumerar apenas as atividades que coadunem com o conceito de serviço à luz da Constituição. Para tanto, faz-se mister analisar se a atividade pertinente a essa tecnologia guarda os pressupostos para a incidência do ISS de acordo com o conceito de serviço adotado.

4.2.1 Conceito Jurídico de Serviço: obrigação de fazer

Conforme analisado no primeiro capítulo deste trabalho, o conceito constitucional de serviço de acordo com a concepção jurídica deve ser extraído do próprio ordenamento jurídico. Isso porque o CTN em seu art. 110 impõe a necessidade de que o legislador tributário, ao interpretar os conceitos e institutos do Direito Privado utilizados pela Constituição na definição ou limitação das competências tributárias, respeite o sentido originário dessas expressões. Segundo a Profa. Misabel Derzi:

³¹ Destaca-se que o referido item foi acrescentado à lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03 muito recentemente, já nesse cenário de discussão sobre tributação na economia digital, com a publicação da LC 157, de 29 de dezembro de 2016.

[...] o art. 110 do CTN é uma limitação à discricionariedade do legislador tributário. Diz que o conceito, forma ou instituto utilizado pela Constituição carrega em si a predicação, a conotação completa que lhe é dotada no Direito Privado. Fica o legislador tributário, que já recebeu a competência, definida segundo aquele conceito, forma ou instituto privado, proibido de expandi-la por meio de atribuição de novo sentido ou predicação ao objeto delimitado pela Constituição. (Derzi, 2015, p. 736)

Ademais, o fato de o art. 109 do CTN permitir a utilização dos princípios gerais de Direito Privado nas pesquisas acerca da definição, do conteúdo e do alcance dos institutos tributários, corrobora o entendimento de que o legislador constituinte teria optado pela concepção jurídica de serviço, isto é, ao referir-se ao serviço como materialidade da hipótese de incidência do ISS, buscou alcançar o sentido que essa expressão já possuía dentro do sistema jurídico, vinculando-o, por conseguinte, a uma obrigação de fazer.

De acordo com Carlos Roberto Gonçalves (2013, p. 84):

A obrigação de fazer (*obligatio faciendi*) abrange o serviço humano em geral, seja material ou imaterial, a realização de obras e artefatos, ou a prestação de fatos que tenham utilidade para o credor. A prestação consiste, assim, em atos ou serviços a serem executados pelo devedor. Pode-se afirmar, em síntese, que qualquer forma de atividade humana, lícita, possível e vantajosa ao credor, pode constituir objeto da obrigação.

Assim, ao construir sua definição a partir da interpretação dada pelo Direito Civil, Aires Barreto (2012, p. 337) conclui que o serviço “[...] é a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, mas sem subordinação, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial”.

Disso resulta o entendimento de que o termo serviço, para fins de incidência do ISS, encerra uma obrigação de fazer, pertinente a um esforço humano, físico ou intelectual, personalizado, com vistas a produzir uma utilidade, tangível ou intangível a terceiro.

Sob esse viés, o imposto municipal não poderia incidir sobre as atividades nas quais não há uma prestação de serviço, um fazer, conduzindo, segundo assevera Aires Barreto (2012, p. 341), à inconstitucionalidade da sua instituição e exigência em relação às atividades que se traduzam em obrigações de dar, mesmo que previstas na lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, pois com ele incompatíveis.

Desta forma, considerando que a essência da materialidade do ISS consiste em uma “obrigação de fazer”, conforme as diretrizes do Direito Privado analisadas acima e no primeiro capítulo deste trabalho, nos parece equivocado admitir a incidência do referido

imposto sobre as operações realizadas pelas plataformas de *streaming*, tendo em vista a inexistência de um esforço humano aplicado à produção de uma utilidade a terceiro.

Isso porque, muito embora elas se definam como um “serviço” de transmissão online,³² a base de funcionamento das empresas que exploram tal tecnologia de forma onerosa, consiste em fornecer, mediante o pagamento de uma contraprestação, uma “chave de acesso virtual” a um acervo de mídia armazenado em seu servidor e disponibilizado online (BENTO NETO, 2016).

É certo que essa operação só é possível porque existe um fazer humano anterior voltado, por exemplo, ao desenvolvimento de um software, capaz de permitir a codificação e descodificação dos dados; a captação ou mesmo a produção das mídias a serem disponibilizadas; a criação e a atualização de um site, etc.

Todavia, apesar de fundamentais para permitir o consumo da mídia disponibilizada online, essas atividades nos parecem ser apenas o meio para viabilizar o objeto precípua do contrato firmado com as empresas de *streaming*, que consiste em fornecer ao seu assinante uma chave de acesso virtual ao conteúdo armazenado no seu servidor.

Nesse sentido, a própria Netflix, em seus Termos de Uso, dispõe que durante a sua assinatura ela irá conceder ao seu usuário “uma licença limitada, não exclusiva e não transferível para acessar o serviço Netflix e assistir ao conteúdo da Netflix”.

Ou seja, ainda que agreguem maior valor a determinada plataforma, o cerne da disponibilização de conteúdo audiovisual via *streaming* não se baseia na forma como a empresa capta ou produz o seu conteúdo, como desenvolve ou mantém o seu software, ou mesmo na sua interface e nas infinitas funcionalidades que a plataforma oferece, mas sim em conceder uma chave de acesso a um acervo multimídia compartilhado online, parecendo caracterizar, assim, uma obrigação de dar.

Reforçando essa ideia, Bento Neto (2016, p. 64) assevera que:

Grosso modo, ao realizar-se uma suposição de que o serviço humano de repente se extinguisse das empresas operadoras, ainda assim o sistema continuaria funcionando para os usuários, embora sem atualizações ou eventuais reparos de manutenção.

³² Atualmente, conforme seu site de assessoria, a Netflix se define como um “serviço” de transmissão online, ressaltando em seus Termos de Uso que as expressões: [...] “serviço Netflix”, “nosso serviço” ou “o serviço” significam o serviço fornecido pela Netflix, que permite a descoberta e reprodução de 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”.

A contrário senso, entender que o funcionamento das plataformas de *streaming* pressupõe um “fazer” - seja por considerar que existe uma contraprestação direta da empresa sempre que determinado conteúdo é demandado, ou pelo fato de entender que suas atividades-meio consubstanciam todo a essência dessas operações - além de escapar a própria noção do *streaming*, permitiria a incidência do ISS sobre essa tecnologia, o que seria equivalente, segundo Bento Neto (2016, p. 64), a tributar o “‘serviço’ prestado por uma calculadora comprada para o fim de fazer contas, por exemplo”.

Contudo, muito embora 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 datada de 2003 ao contexto atual, marcado pelo surgimento de novas tecnologias ligadas à informática, ampliou o campo de incidência do imposto, permitindo que ele alcançasse atividades cibernéticas que embora fossem economicamente relevantes, acabavam não sendo tributadas.

Assim, ao inserir no rol de serviços tributáveis “a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet” (BRASIL, 2016), a referida lei colocou no campo de competência tributária dos Municípios as atividades realizadas pelas plataformas que disponibilizam mídia online utilizando da tecnologia *streaming*.

Por outro lado, segundo Eduardo Sabbag (2012, p. 1021), com fundamento nos arts. 109 e 110 do CTN, “a Lei Complementar não poderá distorcer o conceito de serviço utilizado pela Constituição, nem alargar seu campo de incidência, de modo a alcançar o que não é serviço, no sentido que o sistema constitucional tributário confere a tal termo”. Dessa sorte, corroboramos com o entendimento de que embora o conceito jurídico de serviço presente no texto constitucional gere espaços vazios de tributação, não cabe ao intérprete da lei e nem ao legislador ordinário preencher esses espaços, sob pena de invadir as competências delimitadas pela Constituição.

Essa noção é ainda reforçada pela LC 116/03, ao afirmar no § 4º do seu art. 1º que a “incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado”, levando à conclusão de que tanto é possível a incidência do ISS sobre atividades que apesar de possuírem outra nomenclatura representem um serviço de acordo com o seu sentido constitucional, como também é vedada a incidência do referido imposto sobre aquelas operações, que embora sejam denominadas como serviço, não coadunem com o sentido jurídico do termo (BENTO NETO, 2016, p. 53).

Nesse sentido, o fato das empresas de *streaming* se autodenominarem “prestadores de serviço”, não significa que as atividades por elas realizadas se enquadrem no conceito constitucional de serviço.

Ademais, o próprio fato da Lei Complementar nº 116/03 definir essas atividades como serviços não implica na sua necessária tributação, haja vista que, conforme já mencionado, o legislador federal não pode se afastar do sentido mínimo das expressões utilizadas pela Constituição na delimitação de competências tributárias.

Desta forma, a despeito da existência de Lei Complementar inserindo no campo de incidência do ISS a atividade realizada pelas plataformas de *streaming*, bem como de leis municipais³³ incorporando e regularizando a cobrança dessa atividade, a referida tributação nos parece inconstitucional. Isso porque, conforme delineado acima as operações realizadas pelas plataformas que realizam tal transmissão não obedecem aos pressupostos constitucionais do referido imposto, construído a partir da noção de serviço enquanto uma obrigação de fazer.

Nesse contexto, a atividade exercida pelas plataformas de *streaming* nos parece guardar maior semelhança às locações de vídeos, tal como prestado pelas praticamente extintas “videolocadoras”, motivo pelo qual faremos abaixo uma análise mais detida do tratamento tributário conferido à locação de bens móveis.

4.2.1.1 Locação de Bens Móveis: Súmula Vinculante nº 31, STF

Conforme analisado nesse trabalho, o conceito de serviço adotado em conformidade com as diretrizes do Direito Civil, que vincula seu alcance a um esforço com vistas a adimplir uma obrigação de fazer, impõe a necessidade de se distinguir, para a delimitação do campo de incidência do ISS, as atividades que consubstanciam um fazer daquelas cuja essência evidencia uma verdadeira obrigação de dar.

A clássica divisão dicotômica entre as obrigações de dar e de fazer, conforme ensina Carlos Roberto Gonçalves (2013), baseia-se no objeto da prestação. Enquanto a primeira pressupõe a entrega ou a restituição de determinada coisa pelo devedor ao credor, a segunda engloba um fato, isto é, “o serviço humano em geral, material ou imaterial, a realização de

³³ Para que se torne possível exigir o ISS sobre determinada atividade, é necessário, além da previsão na lista de serviços anexa à LC nº 116/03, a existência de uma lei municipal inserindo a atividade no rol de serviços tributáveis naquele Município. Nesse sentido vale mencionar que, os Municípios de Porto Alegre, Rio de Janeiro e São Paulo já a adaptaram sua legislação incluindo a atividade realizada pelas plataformas de *streaming* no rol de serviços tributáveis pelo ISS.

obras e artefatos, ou a prestação de fatos que tenham utilidade para o credor” (GONÇALVES, 2013, p. 84).

Em consonância com esse entendimento, o STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, em que analisou a cobrança do imposto municipal sobre a locação de guindastes, deixou clara a necessária divisão entre as obrigações de dar e de fazer que decorre da adoção do conceito jurídico de serviço, decidindo, por maioria dos votos, pela inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis.

Para tanto, o Tribunal reconheceu que as noções de “locação de bem móvel” e de “locação de serviço”, trazidas pelo Código Civil, são diversas, conforme se depreende dos arts. 565 e 594, não sendo possível atribuir-lhes idêntico regime jurídico tributário:

Art. 565. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.

Art. 594. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.

Nesse sentido, vale a pena transcrever trecho do despacho do juiz Marcos Vinícius dos Santos Andrade, Presidente do Colendo Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo, ao admitir o Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, no qual se discutia a incidência de ISS sobre a locação de guindastes, e se tornou um precedente paradigma da discussão sobre locação de bens móveis junto ao STF:

Cunha Gonçalves, citado por Orlando Gomes, bem expressa a diversidade, ao assinalar que “o característico da locação é o regresso da coisa locada a seu dono, ao passo que o serviço prestado fica pertencendo a quem pagou e não é suscetível de restituição (Contrato, pág. 264, 2ª edição). Ademais, colocação diversa, confundindo o arrendamento de coisa (*locatio conductio rei*) e prestação de serviço (*locatio conductio operarum*) implicaria na modificação da estrutura do conceito de locação de coisa, consoante estatuído no Direito Civil, cumprindo observar a respeito do artigo 110 do Código Tributário Nacional: “a lei Tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias” (BRASIL, RE nº 116121-3/SP).

Corroborando esse entendimento, o Ministro Marco Aurélio, ao julgar o referido Recurso Extraordinário já no âmbito do STF, afastou a interpretação econômica de serviço

arguida nos votos divergentes³⁴, entendendo que “serviço”, de acordo com o figurino constitucional e a própria nomenclatura do ISS, pressupõe a prestação de um serviço. Desta forma, defendeu que apenas as atividades que envolvam na sua via direta o esforço humano caracterizam fato gerador do referido imposto (BRASIL, RE nº 116121-3/SP).

Dessa sorte, o Ministro afastou a locação de bens móveis do campo de incidência do imposto municipal, haja vista tratar-se de uma obrigação de dar, consistente na entrega de bem locado, na qual inexistente atividade pessoal do locador que possa ser juridicamente enquadrada como serviço.

Nessa mesma linha, o Ministro Celso de Mello asseverou ter a Constituição limitado o alcance do ISS aos fatos qualificados juridicamente como serviço, isto é, a uma obrigação de fazer, em relação à qual a figura contratual da locação de bens móveis não se ajusta, afirmando, por conseguinte, ser inadmissível e arbitrária a manipulação por Lei Complementar no sentido de alterar os limites de competência tributária para incluir as locações, conforme se depreende do trecho extraído do seu voto:

[...] a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico - considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material - não envolve a prática de atos que consubstanciam um *praestare* ou um *facere*.

Na realidade, a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar, como resulta claro do art. 1.188 do Código Civil: "Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição" (BRASIL, RE nº 116121-3/SP, fls. 708-710).

Ao declarar a inconstitucionalidade da instituição e exigência do ISS sobre a locação de bens móveis, que até então constava no item 79 da lista de serviços a que se referia o Decreto-Lei nº 406 de 1968³⁵, essa decisão se tornou emblemática, rompendo com a jurisprudência que prevalecia há mais de trinta anos naquela Corte. Além disso, ela também serviu de precedente para que, em 2010, o STF editasse a Súmula Vinculante nº 31,

³⁴ Os votos divergentes acompanharam o Ministro Relator Octavio Galotti, que se manifestou de acordo com o entendimento que vinha prevalecendo nas duas Turmas do STF. Para tanto, ao adotar o conceito econômico de serviço, para o qual essa expressão não se exaure na obrigação de fazer, em conformidade com o Direito Civil, o Ministro negou provimento ao Recurso, entendendo que o que caracteriza o contrato de locação não é a mera obrigação de dar, mas sim a atividade econômica que se presta com o bem móvel.

³⁵ Instrumento normativo que trazia as normas gerais de incidência do ISS e regia o referido imposto municipal antes da promulgação da atual Lei Complementar 116/03.

consagrando a inconstitucionalidade da incidência do imposto municipal sobre referidas operações, conforme se vê:

Súmula Vinculante nº 31: É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

Assim, em consonância com a referida súmula - seguindo a mesma *ratio decidendi* - a Suprema Corte, no julgamento do RE nº 626.706, em sede de repercussão geral, ao analisar a atividade realizada pelas videolocadoras, afastou por unanimidade a incidência do ISS sobre a locação de filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para vídeo games e assemelhados. Naquela oportunidade, reconheceu que a natureza jurídica dessa operação não envolvia a prestação de um serviço, consubstanciado em um fazer, caracterizando em contrapartida uma obrigação de dar sob a qual não incide o ISS.

Esse julgado é de suma importância para o presente trabalho, haja vista a grande semelhança, ao nosso ver, entre a atividade realizada pelas videolocadoras e a disponibilização de filmes e séries pelas plataformas de *streaming*.

Isso porque, tanto as locadoras quando as plataformas de mídia online, tem por finalidade oferecer, mediante contraprestação pecuniária, o acesso a uma variedade de conteúdos audiovisuais sem implicar na sua cessão definitiva.

Ao acessar o site da Netflix, por exemplo, o usuário tem à sua disposição uma variedade de filmes, séries, documentários e desenhos disponíveis para o consumo, agrupados de acordo com diferentes critérios, e divulgados a partir de vários anúncios espalhados pela plataforma, tal como se estivesse em uma locadora física.

Ademais, o fato das empresas de *streaming* disponibilizarem suas mídias por meio de um servidor - que funciona como uma espécie de “estante virtual”, permitindo o acesso direto do consumidor ao conteúdo que deseja assistir, a despeito da disponibilização nas locadoras ocorrer através de um aporte físico - não tem o condão, por si só, de descaracterizar a essência dessa atividade, que tem como objeto a locação da mídia e não o objeto corpóreo que consiste em um meio para que a mídia chega até o seu consumidor.

Nesse sentido, Bento Neto (2016, p. 61) aduz que:

Via de consequência, não se vislumbra relevante razão para que, simplesmente pelo fato de a atividade de locação de filmes cinematográficos ter sofrido uma adaptação para a realidade virtual da informática, tenha ela

deixado de ser caracterizada pelo que continua sendo: disponibilização, por locação, de filmes cinematográficos, agora online, via *streaming*”.

Essa perspectiva prevaleceu também no julgamento da ADI nº 1.945, em que se analisou a possibilidade de incidência do ICMS sobre a circulação de mercadoria virtual. Nela, o Ministro Nelson Jobim salientou que a principal diferença entre a comercialização de um software, por intermédio de um suporte físico (sistema de disco rígido), e a sua aquisição via download, é a forma como ele será transferido, o que não desnatura sua essência mercantil (BRASIL, ADI 1.945)

Embora a discussão versasse sobre a aquisição de software, esse entendimento pode perfeitamente ser estendido à mídia consumida via *streaming*, reforçando a noção de que a forma como ela é disponibilizada não afasta a sua essência.

No mais, importa ressaltar a própria evolução histórica da Netflix que, conforme mencionado nos capítulos anteriores deste trabalho, à época da sua criação tinha como escopo a venda e o aluguel de DVD's pela internet, que eram enviados através dos correios. Àquela época, a empresa começou inovando com a criação de um sistema que permitia aos seus clientes alugar DVD's através de um plano mensal em detrimento do aluguel por unidade, para só então, em 2007, vir a lançar sua plataforma *streaming* tão difundida no mundo todo atualmente.

Desta forma, por guardar íntima relação com as atividades realizadas pelas videolocadoras, em um primeiro momento já seria possível qualificar a disponibilização onerosa de mídia online via *streaming* como uma espécie de locação de coisas móveis.

Todavia, para o seu melhor enquadramento, faz-se mister analisar, também, se nessa operação estão presentes todos os requisitos exigidos pelo art. 565 do CC:

Art. 565. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.

Em conformidade com esse dispositivo trazido da legislação cível nota-se que, para que se caracterize a locação, é necessário haver a cessão de uso e gozo de coisa não fungível, por tempo determinado ou não, mediante retribuição pela cessão, ou seja, de forma onerosa.

Ao confrontar essa definição com a atividade prestada pelas operadoras de *streaming*, em especial a Netflix, objeto desse trabalho, verificamos que: a cessão por tempo determinado fica evidente nessa atividade, haja vista que sua essência consiste em conceder, durante o período da assinatura, uma “chave de acesso virtual” que permite o acesso do usuário às

mídias disponibilizadas no servidor da empresa. Ademais, o próprio fato dessa operação não resultar no armazenamento da mídia acessada no dispositivo receptor, denota que o manuseio desse arquivo pelo usuário ocorre apenas de maneira temporária, enquanto está ocorrendo sua reprodução.

Por sua vez, o fornecimento da chave de acesso está condicionado ao pagamento de uma mensalidade, sem a qual o usuário não conseguirá consumir o conteúdo disponibilizado pela plataforma, conforme se depreende dos Termos de Uso da Netflix:

Para utilizar o serviço Netflix, você precisa ter acesso à internet e um aparelho compatível com a Netflix, bem como fornecer uma forma de pagamento atual, válida e aceita, que poderá ser atualizada ocasionalmente (“Forma de Pagamento”).

[...]

Se o pagamento não for bem-sucedido, seja por motivo de expiração, fundos insuficientes ou outro, e você não alterar sua Forma de pagamento nem cancelar sua conta, poderemos suspender seu acesso ao serviço até obtermos uma forma de pagamento válida (NETFLIX, 2017)

Já em relação à exigência de que o bem objeto da locação caracterize-se pela sua “não fungibilidade” é necessário recorrer à definição de bens fungíveis, extraída do art. 85 do Código Civil de 2002:

Art. 85. São fungíveis os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade.

De acordo com essa perspectiva, considerar que o bem incorpóreo disponibilizado pelas empresas de *streaming* é fungível, ou seja, que poderia ser substituído por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade, inviabilizaria a caracterização dessa atividade como locação.

Nesse sentido, há de se ressaltar que o fato das mídias poderem ser replicadas e enviadas simultaneamente a uma variedade de usuários, embora possa levar em um primeiro momento ao entendimento de que se trata de bem fungível, o fato é que essa característica não tem o condão, por si só, de afastar a sua infungibilidade.

Isso porque, assim como ocorre com o objeto de disponibilização nas locadoras, que também possui a característica de poder ser replicado, o que se loca nesses casos é a mídia, bem incorpóreo, e não a unidade física que serve como meio para que a mídia chegue até o seu consumidor (BENTO NETO, 2016). Ademais, as próprias locadoras disponibilizam

muitas das vezes mais de um exemplar de um mesmo filme, o que não descaracteriza sua fungibilidade, na medida em que essa atividade permanece sendo considerada uma locação.

Assim, é possível inferir que as mídias disponibilizadas para uso temporário pelas plataformas de *streaming*, em especial a Netflix, objeto deste trabalho, assumem a mesma natureza jurídica dos filmes anteriormente disponibilizados pelas locadoras e, portanto, podem ser considerados não-fungíveis já que o seu conteúdo (independente da forma como é transportado ao destinatário, se em DVD's físicos ou mídias digitais) é único e não pode ser substituído por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade.

Todavia, ainda que, em virtude das suas características os bens disponibilizados via *streaming* fossem considerados fungíveis, como defendem alguns autores, o fato é que a “infungibilidade” pode vir a ser convencionalizada pelas partes, o que torna viável a caracterização da atividade como locação.

Conforme Carlos Roberto Gonçalves (2012, p. 279),

A fungibilidade é o resultado da comparação entre duas coisas, que se consideram equivalentes. Os bens fungíveis são substituíveis porque são idênticos, econômica, social e juridicamente. A característica advém pois, da natureza das coisas.

Todavia, pode resultar também da vontade das partes. A moeda é um bem fungível. Determinada moeda, porém, pode tornar-se infungível, para um colecionador. Um boi é infungível e, se emprestado a um vizinho para serviços de lavoura, deve ser devolvido. Se, porém, foi destinado ao corte, poderá ser substituído por outro. Uma cesta de frutas e uma garrafa de vinho nobre são bens fungíveis, não podendo ser substituídos por outros da mesma espécie, configurando-se, na hipótese, o comodato *as pompam vel ostentationem*, segundo a linguagem dos romanos.

Assim, ao limitar a forma como o assinante pode usufruir das mídias por ela compartilhadas, a Netflix já estaria convencionalizando a infungibilidade dessas mídias, na medida em que veda expressamente o arquivamento, a reprodução, a distribuição, modificação dos conteúdos e informações contidas ou obtidas por intermédio da sua plataforma.

Percebe-se, portanto, que segundo o Código Civil, a despeito da forma como as mídias são disponibilizadas, a atividade realizada pelas plataformas de *streaming* podem ser qualificadas como locação, tendo em vista que o que se busca – tanto na videolocadora quanto na disponibilização via *streaming* – é a locação de um bem incorpóreo, e não da unidade física que viabiliza o seu consumo.

Nesse sentido, ao analisar a incidência do ICMS sobre as operações de transferência eletrônica de softwares e outros bens digitais, como os filmes e músicas, a Profa. Tathiane Piscitelli (2017, p. 684) distinguiu duas situações distintas que podem dela decorrer, quais sejam: a disponibilização da mídia por um curto período de tempo e a sua aquisição por período indeterminado.

Nesse contexto, Piscitelli afirmou que, além de se encontrar totalmente fora do âmbito de incidência do ICMS, por não ensejar a transferência da titularidade da mídia acessada, a primeira hipótese, também não poderia ser alcançada pelo ISS por tratar-se de “locação de bem móvel”, sobre a qual é inconstitucional a cobrança do referido imposto, consoante Súmula nº 31 do STF. O entendimento manifestado pela autora, embora não faça menção expressa ao *streaming* pode ser a ele aplicado, haja vista que sua funcionalidade se ajusta a ideia de disponibilização temporária de conteúdo audiovisual, conforme já demonstrado.

Esse entendimento é ainda reforçado, segundo Bento Neto, pela própria redação do item 1.9 da LC nº 116/03 - que, ao empregar o substantivo derivado do verbo “disponibilizar” e a ressalva “sem cessão definitiva”, mediante contraprestação - já traduz, por si só, uma locação. “Isso porque se entende que se a ‘disponibilização’ de algo é um pressuposto lógico da locação de bens, só pode locar algo a terceiro aquele que, antes, disponibilizou a coisa a ele” (2016, p. 60).

Com efeito, considerar que a disponibilização de mídia online via *streaming* caracteriza a locação de bem móvel, segundo o conceito de serviço extraído do Direito Civil, leva à conclusão de que a incidência do ISS sobre tais operações estaria maculada de inconstitucionalidade, haja vista tratar-se de uma obrigação de dar, o que, em conformidade com o estabelecido na Súmula nº 31 do STF afasta a cobrança do imposto municipal.

4.2.1.2 Licenciamento e Cessão de Direito de Uso de Software

Não obstante a adoção do conceito de serviço em conformidade com as diretrizes do Direito Privado apontar para a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a atividade realizada pelas plataformas de *streaming*, a despeito do previsto no item 1.09 da LC nº 116/03, importa mencionar ainda a possibilidade de enquadrar essa atividade como licenciamento ou cessão de direito de uso de software, previsto no item 1.05 da referida lei.

Anteriormente à edição da LC nº 157/16, que inseriu no rol de serviços tributáveis “a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos audiovisuais através da internet”, as atividades realizadas pelas empresas de *streaming* como a Netflix não eram objeto de

tributação. Em virtude da expressividade econômica dessas empresas, e o fato de algumas delas mesmas se autodenominarem como “prestadoras de serviços”, discutiu-se acerca da possibilidade de exigir o ISS sobre tais atividades, que se caracterizariam uma hipótese de licenciamento de direito de uso de programa de computador.

Nesse sentido, em 2012, o Departamento de Tributação e Julgamento do Município de São Paulo, por entender que a Netflix disponibilizava ao seu assinante, mediante o pagamento de uma mensalidade, um software apto a permitir a transmissão online de filmes e séries, concluiu que as atividades dessa empresa se enquadravam no item 1.05 supramencionado, haja vista ser a utilização de software, objeto de contrato de uso, que nada mais é que um licenciamento, conforme dispõe o art. 9º da Lei 9.609³⁶ que regulamenta a proteção e a comercialização de propriedade intelectual de programa de computador. (MENGRADO, 2013, sem numeração).

Nessa mesma linha, a prefeitura de São Paulo argumentou que, ao disponibilizar os meios tecnológicos necessários para que seus assinantes tivessem acesso ao acervo de mídia disponibilizado online, a Netflix estaria contratando o uso do seu software, caracterizando, portanto, um contrato de licenciamento de direito de uso, sobre o qual incidiria o ISS.

Na ocasião, a Netflix se defendeu alegando que a essência da sua atividade consistia na locação de filmes, isto é, de bem móvel, sobre a qual é inconstitucional a incidência do ISS, consoante Súmula nº 31 do STF (MENGRADO, 2013).

De acordo com o previsto no art. 1º da lei nº 9.609, conhecida também como “Lei do Software”:

Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados (BRASIL, 1998).

É certo que a Netflix, conforme dispõe em seus Termos de Uso, utiliza um software para permitir que seu assinante acesse e reproduza as mídias por ela disponibilizadas, que embora essencial para viabilizar a sua atividade, é apenas um meio para que a empresa realize

³⁶ Art. 9º: O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença. Parágrafo único: Na hipótese de eventual inexistência do contrato referido no *caput* deste artigo, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso.

o objeto contratado com o seu assinante, qual seja, a concessão de uma chave de acesso virtual ao seu conteúdo:

O software da Netflix foi desenvolvido pela ou para a Netflix e foi projetado para permitir a visualização do conteúdo da Netflix em aparelhos compatíveis com a Netflix, o software da Netflix poderá variar conforme o aparelho e mídia. A funcionalidade e os recursos também poderão variar segundo o aparelho utilizado.

Todavia, ainda que se considere ser a atividade realizada pela Netflix hipótese de licenciamento e cessão de direito de uso de software, é necessário analisar, também, se o software objeto do contrato foi desenvolvido de forma padronizada ou por encomenda, haja vista que, somente nesta última verifica-se um esforço humano na produção de uma utilidade a terceiro, apto a permitir a incidência do ISS.

Isso porque, enquanto os softwares “de prateleira” consistem em um pacote de programas bem definidos, estáveis, produzidos em massa e destinados a uma pluralidade de usuários, os softwares “por encomenda” são desenvolvidos com vistas a atender às necessidades específicas de uma determinada pessoa.

Esse entendimento, manifestado por doutrinadores como Paulsen (2016), Claudio Carneiro (2015) e Eduardo Sabbag (2015), foi também esposado pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 123.022, conforme se depreende da sua ementa:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ISS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE).CIRCULAÇÃO. 1. Se as operações envolvendo a exploração econômica de programa de computadores são realizadas mediante outorga de contratos de cessão ou licença de uso de determinado software fornecido pelo autor ou detentor dos direitos sobre o mesmo, com fins específicos e para atender a determinadas necessidades do usuário, tem-se caracterizado o fenômeno tributário denominado prestação de serviços, portanto, sujeito ao pagamento do ISS (item 24, da Lista de serviços anexo ao DL nº 406/68). 2. Se, porém, tais programas de computação são feitos em larga escala e de maneira uniforme, isto é, não se destinando ao atendimento de determinadas necessidades do usuário a que para tanto foram criados, sendo colocados no mercado para aquisição por qualquer um do povo, passam a ser considerados mercadorias que circulam, gerando vários tipos de negócio jurídico (compra e venda, troca, cessão, empréstimo, locação etc.), sujeitando-se, portanto, ao ICMS. (BRASIL, Resp. nº 123.022/RS)

Assim, considerando que o software da Netflix foi desenvolvido de forma a atender às atividades peculiares da própria empresa, ele seria considerado “por encomenda”, na relação entre ela e o terceiro que o desenvolveu.

Todavia, na relação Netflix-assinante não é possível verificar a existência de “personalização”, haja vista que o software é disponibilizado de forma padronizada para todo e qualquer assinante, sem considerar as demandas de cada um, afastando assim, a incidência do ISS.

Ademais, se ainda assim entender tratar-se de software personalizado³⁷, é imprescindível analisar se a natureza jurídica do licenciamento e cessão de direito de uso guarda os pressupostos constitucionais para a incidência do ISS.

Isso porque, a despeito de previsão legal, a atividade só será considerada como serviço, tornando possível a instituição e exigência do imposto municipal, se corresponder ao conceito de serviço extraído do texto constitucional, sabendo das divergências entre conceito jurídico e econômico, conforme já analisado nos tópicos anteriores deste trabalho.

Importante salientar que em 2012, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 688.223, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, para analisar a incidência do ISS sobre os contratos de licenciamento e cessão de direito de uso de programas computadorizados (softwares) desenvolvidos para clientes de forma personalizada. O Recurso foi interposto por uma operadora de telefonia móvel que sustentou a inconstitucionalidade da cobrança de ISS sobre seus contratos de cessão de direito de uso, por se tratar de uma obrigação de dar que não se ajusta ao conceito constitucional de serviço vinculado a uma obrigação de fazer.

Segundo Barreto, ao analisar referida discussão, (2012, p. 414):

Dentre as cessões de direito, incluem-se a licença de uso de software. Na relação jurídica de uso de software o licenciador ou sublicenciador cede ao licenciado o direito de que é titular de usar a referida propriedade intelectual, mediante remuneração ou não. Há, rigorosamente, a cessão do direito de uso de um bem, que, em virtude da sua natureza incorpórea, é um bem imaterial. Nesta operação, o titular dos direitos autorais do software (licenciador) entrega o bem ao interessado, para que possa usá-lo exclusivamente ou não, a título oneroso ou gratuito.

Nesse sentido, Barreto assevera que por não haver, no licenciamento, um esforço físico ou intelectual do cedente apto a caracterizar uma prestação de serviço, não haveria como encaixar a cessão de direito de uso de software no conceito de serviço tributável pelo ISS. O autor entende que referida operação caracteriza uma obrigação de dar e que, portanto,

³⁷ Há autores que defendem se tratar de atividade personalizada, sob o argumento de que a Netflix possui um algoritmo que analisa o perfil do usuário e faz uma série de recomendações de conteúdo a partir dessa análise personalizada. De todo modo, o fato é que o conteúdo disponível na plataforma continua sendo o mesmo para todos os usuários, independente das referidas sugestões de conteúdo.

a Lei Complementar nº 116/03 incorreu no erro palmar de pretender onerar por via do imposto municipal “a cessão de direitos, da espécie licença de uso, que não é serviço” (BARRETO, 2012, p. 414).

Nessa mesma linha, Claudio Carneiro (2015, p. 203) sustenta que o mero licenciamento de software, despido da prestação de qualquer serviço pelo licenciador no sentido de desenvolver o programa de computador segundo as exigências do usuário, não enseja a incidência do ISS, haja vista se tratar de “um contrato de cessão de direitos autorais, que se perfaz mediante o cumprimento de uma obrigação de dar, não constituindo, assim, fato gerador do ISS”.

Segundo o doutrinador, entendimento contrário conduziria à incidência do imposto municipal sobre a mera locação de bens móveis, operação que não coaduna com os pressupostos constitucionais construídos a partir da noção de serviço vinculada a uma obrigação de fazer.

Paulsen (2016, p. 396), ao analisar a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, entende ser também inconstitucional “as ‘cessões de direito’, onerosas ou gratuitas, temporárias ou definitivas, porque não constituem serviços. Na realidade, significam mera autorização, para que terceiros utilizem os direitos do titular originário”.

Essas definições levam à conclusão de que tanto a licença como a cessão de direitos de uso de software consistem em obrigações “de dar”, não evidenciando a existência de qualquer esforço humano capaz de qualificá-la juridicamente como serviço. Isso porque, à semelhança das locações de bens móveis, essas operações tem por essência a disponibilização temporária de conteúdo não fungível, mediante uma contraprestação.

Portanto, a partir do conceito jurídico de serviço, ainda que se enquadre a atividade realizada pelas plataformas de *streaming* sob o manto do licenciamento e cessão de direito de uso, a despeito da sua previsão no rol de serviços tributáveis pelo ISS, a incidência do referido imposto sobre essas operações nos parece ser igualmente inconstitucional.

4.2.2 Conceito de Serviço Adotada no Julgamento do RE nº 651.703

Embora o conceito *jurídico* de serviço seja adotado pela maior parte da doutrina, refletindo por muitos anos nas decisões do Supremo Tribunal Federal, esse entendimento vem esbarrando nas novas estruturas sociais que não mais coadunam com o conceito de serviço adstrito única e exclusivamente a uma mera obrigação de fazer.

Nesse sentido, em julgado recente, a Suprema Corte sinalizou uma mudança na interpretação do conceito de serviço a que se refere o texto constitucional, implicando na necessidade de analisar a tributação das atividades realizadas pelas plataformas de *streaming* também sob esse viés.

Ao promover uma releitura do papel conferido aos arts. 109 e 110 do CTN, o STF reconheceu que a interpretação do conceito constitucional de serviço tem um sentido muito mais amplo do que aquele reduzido a uma “obrigação de fazer”, admitindo a possibilidade de que o Direito Tributário possua conceitos implícitos próprios ou mesmo faça remissão, de forma tácita, a conceitos diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional.

Nesse sentido, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 547.245, em que se permitiu a incidência do ISS sobre as operações de *leasing financeiro* e *leasing back*, o Ministro Joaquim Barbosa, postulou ser imprecisa a delimitação da materialidade do imposto municipal a partir da divisão dicotômica entre obrigações de dar e fazer, pois incapaz de abranger todos os produtos e serviços resultantes da atividade econômica. Ademais, salientou que o próprio CDC, parte do Direito Privado, traz uma definição de serviço muito mais ampla do que aquela encontrada no Direito Civil, evidenciando que tal conceito não é unívoco e tampouco imutável (BRASIL, RE 547.245)

Esse entendimento acabou refletindo no julgamento do Recurso Extraordinário 651.703, em sede de Repercussão Geral, que decidiu acerca da incidência do ISS sobre atividades desenvolvidas por operadores de plano de saúde, também já analisado no primeiro capítulo deste trabalho. No referido julgamento, o STF reforçou a noção de que a Constituição, ao referir-se a “serviços de qualquer natureza”, para definir o âmbito de competência do ISS, pretendeu alcançar não só o esforço humano pertinente a uma obrigação de fazer, mas todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, bens imateriais, sujeitos a remuneração no mercado (BRASIL, RE 651.703).

Para tanto, salientou que o Direito Civil não exaure a atividade interpretativa dos conceitos constitucionais tributários que, por não serem unívocos e fechados, permitem que o Direito Tributário busque aporte em outras ciências afins, como a Ciência das Finanças, a Economia e a Contabilidade, para a sua exegese, o que não significa enaltecer a tese da concepção econômica³⁸ do fato gerador, mas tão somente reconhecer a existência da interação entre o Direito e a Economia (BRASIL, RE 651.703).

³⁸ Sob essa ótica o conceito de serviço é entendido como qualquer bem imaterial que se venda ou possa ser colocado à disposição de terceiro, o que autoriza a incidência do ISS sobre a circulação de bens imateriais, mesmo ausente qualquer esforço humano.

Assim, nesse mesmo julgado, o Ministro Relator Luiz Fux, concluiu que:

[...] o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador (BRASIL, RE nº 651703, fl. 21).

Em suma, o STF entendeu que o termo “serviço” utilizado pelo texto constitucional para fins de tributação do ISS não estaria vinculado exclusivamente a uma obrigação de fazer, pois, na medida em que restringe o campo de incidência do referido imposto, essa concepção se mostra insatisfatória em face do contexto atual, diante de todas as atividades desenvolvidas pelo mercado.

Nesse sentido, a Suprema Corte concluiu que, ao referir-se a serviço, a Constituição o fez de forma mais abrangente, com vistas a alcançar inclusive as atividades que, embora não consubstanciem um “fazer” em si, resultem em uma utilidade sujeita à remuneração no mercado.

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

Isso porque as empresas que exploram tal tecnologia, como a Netflix, tem por finalidade oferecer uma utilidade ao seu assinante, consistente no acesso a uma variedade de filmes, séries e documentários disponibilizados pela plataforma, através de um conjunto de atividades imateriais realizadas no âmbito virtual, com habitualidade e o intuito precípua de lucro, se ajustando, portanto, à noção de serviço manifestada pelo STF.

5 CONCLUSÃO

É inegável que os avanços tecnológicos ligados à informática tem promovido grandes mudanças na sociedade, sobretudo, no que diz respeito às formas de consumo. Graças a essas novas tecnologias, a transmissão de conteúdos audiovisuais através da Internet é hoje uma realidade que vem se intensificando e se tornando cada vez mais relevante do ponto de vista econômico, resultando na necessidade de se analisar também seus reflexos no âmbito jurídico.

Todavia, do ponto de vista do Direito, essa realidade enseja grandes desafios, haja vista que o processo legislativo não consegue acompanhar o rápido desenvolvimento tecnológico. Em especial, na seara Tributária, a interseção dessas novas tecnologias com a sua tributação tem gerado uma espécie de “zona nebulosa”, em que predomina a insegurança em relação à possibilidade de tributação das atividades realizadas através da Internet.

Nesse sentido, o presente trabalho buscou fazer uma análise do tratamento tributário dispensado pela legislação brasileira às plataformas de *streaming*, haja vista o crescimento na utilização dessa forma de transmissão de conteúdos audiovisuais e a expressividade econômica das empresas que exploram tal tecnologia.

Para tanto, ao considerar que a discussão acerca da tributação do *streaming* consiste em determinar se sua natureza jurídica corresponde a um serviço ou uma mercadoria, no primeiro capítulo foi feita uma abordagem específica da materialidade da hipótese de incidência do ISS e do ICMS.

Ao analisar os pressupostos constitucionais de incidência do ISS, levou-se em conta as discussões doutrinárias e jurisprudenciais tecidas em relação ao alcance do conceito de “serviço” utilizado pelo texto constitucional, abordando tanto a concepção jurídica e econômica quanto o novo conceito manifestado pelo STF. Nesse contexto, percebemos que, ao analisar o conceito de serviço pela perspectiva jurídica, no julgamento do RE nº 116.121-3/SP, o STF se posicionou no sentido de que o conceito serviço para fins de incidência do ISS se identificava com uma obrigação de fazer em conformidade com as diretrizes do Direito Privado.

Por outro lado, ao julgar os RE nº 547.245³⁹ e 651.703 em que se discutia a tributação das operações de *leasing* e dos serviços de plano de saúde, respectivamente, o STF promoveu

³⁹ Importa mencionar que, embora a maioria dos Ministros tenha acompanhado o voto do Relator, o Ministro Marco Aurélio divergiu do entendimento, argumentando que o conceito constitucional de “serviço” deveria ser compreendido como uma obrigação de fazer, uma prestação, em conformidade com o Direito Privado, haja vista o disposto nos arts. 109 e 110 do CTN. Para corroborar seu posicionamento o Ministro ressaltou o precedente consagrado no julgamento do RE 116.121-3.

uma reinterpretação do conceito de serviço, passando a considerar como tal, obrigações que, embora não expressassem um fazer, resultavam no oferecimento de uma utilidade a terceiros a partir de um conjunto de atividades imateriais.

Em relação ao ICMS, tendo em vista os objetivos do trabalho, deu-se enfoque às “operações de circulação de mercadorias”, analisando cada um dos seus elementos, sobretudo o conceito de mercadoria em face da realidade atual, marcada pelo intenso avanço tecnológico. Nesse contexto, concluiu-se que mercadoria é compreendida como bem corpóreo ou virtual destinado a mercancia.

No segundo capítulo, para a melhor compreensão da funcionalidade do *streaming*, foram reunidas algumas definições técnicas em relação a forma como se dá a transferência de dados através dessa tecnologia. Nesse contexto, atentou-se para a maneira como o *streaming* é utilizado pelas plataformas de mídia online, percebendo-se o crescimento dessa atividade no mercado brasileiro e a relevância econômica resultante da exploração desse novo nicho.

Ademais, haja vista sua expressividade, bem como suas peculiaridades frente a outras empresas do ramo, deu-se enfoque à atividade realizada pela plataforma Netflix, cuja base de funcionamento consiste na concessão de uma chave de acesso virtual aos seus usuários com vistas a permitir o acesso as mídias por ela disponibilizadas, mediante uma contraprestação, sem que isso resulte na transferência dessa titularidade.

Após essa análise técnica, concluiu-se que a natureza jurídica da disponibilização de mídia online via *streaming* caracteriza uma “obrigação de dar”, uma vez que essa atividade consiste basicamente em fornecer ao seu assinante, mediante contraprestação pecuniária, uma chave de acesso virtual que permite o consumo das mídias disponibilizadas em seu servidor.

No terceiro e derradeiro capítulo, foi feito o seu confronto com os pressupostos de incidência do ISS e do ICMS. A possibilidade de incidência do ICMS-Mercadoria sobre tais operações foi rechaçada, à medida em que constatou-se ausente a “circulação jurídica”, isto é, a transferência de titularidade da mídia acessada, que continua, mesmo após o consumo, armazenada no servidor da empresa.

Já a análise da incidência do ISS foi realizada a partir de dois pressupostos distintos, construídos de acordo com o conceito de serviço utilizado. Primeiramente, verificou-se que o conceito jurídico, vinculado a uma obrigação de fazer, aponta para a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre tais atividades, tendo em vista tratar-se de uma obrigação “de dar”, não havendo a existência de qualquer esforço humano capaz de permitir seu enquadramento como um serviço, a despeito do item 1.09 da Lei Complementar nº 116/03 inseri-la no rol de competência do referido imposto.

Ademais, ainda sob essa acepção, a possibilidade de qualificar a disponibilização de mídia online via *streaming* como locação, à semelhança do que ocorre com as videolocadoras, reforçou o entendimento de que referida tributação é indevida. Isso porque, as características das atividades realizadas pelas plataformas de *streaming* se coadunam com as razões que levaram o STF a editar a Súmula Vinculante nº 31, consagrando a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis.

Afinal, tanto as locadoras quando as plataformas de mídia online, tem por finalidade oferecer de forma onerosa, o acesso a uma variedade de conteúdos audiovisuais sem que isso resulte na sua cessão definitiva. Ademais, o meio utilizado para viabilizar esse acesso – seja físico ou virtual, não tem o condão de descaracterizar a essência dessa atividade, que tem como objeto a locação da mídia e não do suporte físico que a contém.

Diante dessa mesma perspectiva, foi analisado também se as atividades das plataformas de *streaming* poderiam caracterizar um “contrato de licença de uso de software”, previsto no item 1.05 da LC nº 116/03, conforme defendido por algumas administrações tributárias municipais.

Embora tenha-se concluído que tais atividades não consistem na disponibilização dos meios tecnológicos necessários para que o usuário tenha acesso ao conteúdo midiático, observou-se que, ainda que caracterizasse uma modalidade de cessão de direito, a incidência do ISS restaria inconstitucional, haja vista que a natureza jurídica dessa operação, tal qual a locação, consiste em uma obrigação de dar.

Por outro lado, ao adotar o entendimento esposado pelo STF no julgamento do RE nº 651.703, em que se concluiu que ao referir-se a serviço a Constituição o fez de forma mais abrangente do que uma obrigação de fazer, com vistas a alcançar o conjunto de atividades incorpóreas, realizadas de forma habitual, com a finalidade de oferecer uma utilidade destinada a terceiro e sujeita a remuneração no mercado, então poderia se defender a constitucionalidade da incidência do ISS sobre a disponibilização de mídia via *streaming*.

Ou seja, conclui-se que, apenas ao admitir esse pressuposto adotado pelo STF no julgamento do RE 651.703 – de que enquadra-se no conceito de serviço não apenas obrigações de fazer, mas também as atividades incorpóreas realizadas com habitualidade e com fim de oferecer utilidade ao destinatário, mediante remuneração – é que se pode reputar constitucional a incidência de ISS sobre as plataformas de *streaming*.

Desta forma, foi observado que a dificuldade existente na tributação da tecnologia *streaming* decorre não só da determinação da sua natureza jurídica, mas, sobretudo, das nuances encontradas na doutrina e jurisprudência acerca do alcance do conceito de serviço

utilizado pela Constituição na delimitação do campo de competência do ISS, tendo em vista que a adoção de um ou outro conceito leva a conclusões diametralmente opostas que ao invés de solucionarem os conflitos fiscais só acirram as disputas entre Estados e Municípios.

Nesse sentido, a noção jurídica de serviço, embora seja ainda a mais adotada pela doutrina, ao restringir o campo de incidência do ISS a uma obrigação de fazer, vem se mostrando ineficaz diante do contexto atual, em que as formas tradicionais de consumo tem sido adaptados progressivamente à realidade virtual. Além de não conseguir alcançar o *streaming*, em especial, o fato dessa concepção impor um conceito literal, tão fechado, pode significar, a longo prazo, um esvaziamento da base de incidência do imposto municipal.

Com efeito, o entendimento manifestado pelo STF no julgamento do RE 651.703 se mostra mais coerente, na medida em que promove uma reinterpretação do conceito constitucional de serviço frente às novas estruturas sociais, que não mais coadunam com a ideia de uma obrigação de fazer, permitindo que se alcance toda a utilidade oferecida a terceiro, resultado de um conjunto de atividades imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, dentre as quais se insere a transmissão de mídia online via *streaming*.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**: Coleção Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1996.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do Conceito Constitucional de Mercadoria**. 2014. 229f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: < <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/6503>>. Acesso em 29 de abril de 2018.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BRASIL. Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. **Decreto nº 63.099, de 22 de dezembro de 2017**. Introduce alterações no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2017/decreto-63099-22.12.2017.html>>. Acesso em: 20 de maio de 2018.

BRASIL. Conselho Nacional da Política Fazendária. **Convênio ICMS nº 181, de 28 de dezembro de 2015**. Autoriza as unidades federadas que especifica a conceder redução de base de cálculo nas operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres na forma que especifica. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15>. Acesso em: 20 de maio de 2018.

BRASIL. Conselho Nacional da Política Fazendária. **Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017**. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17>. Acesso em: 20 de maio de 2018.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01 de junho de 2018.

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

de transferência eletrônica de dados e altera a Portaria CAT 92/98, de 23-12-1998, que implanta e uniformiza procedimentos relativos ao sistema eletrônico de serviços dos Postos Fiscais Administrativos do Estado. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/Regulamento_icms/art313e.htm?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>. Acesso em: 20 de maio de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 123.022**. Relator: Ministro José Delgado. Julgamento em 14 out. 1997. DJ, 27 out. 1997. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19917707/recurso-especial-resp-123022-rs-1997-0017225-2/inteiro-teor-104637226>> Acesso em 28 de maio de 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945**. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Julgamento em 26 maio 2010. DJ, 11 mar. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>> Acesso em 01 de maio de 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 446.003-3**. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgamento em 30 maio 2006. DJ, 04 ago. 2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=386791>> Acesso em 24 de abril de 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 116.121-3**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 11 out. 2000. DJ, 25 maio 2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>>. Acesso em 24 de abril de 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 123.022**. Relator: Sepúlveda Pertence. Julgamento em 19 jun. 1998. DJ, 10 nov. 1988. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>>. Acesso em 01 de maio de 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 526.706**. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento em 08 set. 2010. DJ, 08 set. 2010. Repercussão Geral - Mérito. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/16290690/recurso-extraordinario-re-626706-sp/inteiro-teor-103531368?ref=juris-tabs>> Acesso em 27 de maio de 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 547.245**. Relator: Ministro Eros Grau. Julgamento em 02 dez. 2009. DJ, 05 maio 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609062>>. Acesso em 26 de abril de 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 592.905**. Relator: Ministro Eros Grau. Julgamento em 02 dez. 2009. DJ, 05 mar. 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609078>>. Acesso em 26 de abril de 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 651.703**. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento em 29 set. 2016. DJ, de 26 abr. 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>>. Acesso em 26 de abril de 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 688.223**. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento em 20 set. 2012. DJ, de 04 out. 2012. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22640422/repercussao-geral-no-recurso-extraordinario-re-688223-pr-stf/inteiro-teor-110891705?ref=juris-tabs>>. Acesso em 28 de maio de 2018.

BRASIL. 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 24 de abril de 2018.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Mandado de Segurança Coletivo nº 1010278-54.2018.8.26.0053**. Juíza da 9ª Vara de Fazenda Pública Simone Gomes Rodrigues Casoretti. Julgamento em 15 de março de 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/icms-web-decisao.pdf>>. Acesso em: 20 de maio de 2018.

CARDOSO, Bárbara França. **O Streaming como ferramenta de combate à pirataria de músicas digitais**. 2016. 54f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Centro Universitário de Brasília, Brasília, 2016. Disponível em: <<http://repositorio.uniceub.br/handle/235/9222>>. Acesso em: 04 de maio de 2018.

CARNEIRO, Claudio. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CASSONE, Vittorio; ICMS – Materialidade e Características Constitucionais in: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins, coord. **Curso de direito tributário**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CLEMENTE, Ricardo Gomes. **Uma Solução de Streaming de Vídeo para Celulares: Conceitos, Protocolos e Aplicativo**. 2006. 57f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Engenharia Eletrônica) - Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ, Rio de Janeiro, 2006. Disponível em: <<http://monografias.poli.ufrj.br/monografias/monopoli10002433.pdf>>. Acesso em: 04 de maio de 2018.

DIAS, José Carlos; SANTOS, Bernardo. A Incidência do ISS sobre a Locação de Bens Móveis: Repercussões Jurídicas da Decisão do Supremo Tribunal Federal em RE 116.121-3 sobre o licenciamento dos direitos da propriedade industrial e o franchising. *Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília*. Brasília, v. 10, nº 2, 2016. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/view/7387>>. Acesso em 11 maio de 2018.

DINIZ, Marcelo de Lima Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães Peixoto; Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza in: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins, coord. **Curso de direito tributário**. 12^a ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

FORTES, Maurício Cezar Araújo. **A Regra-matriz de Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza**. 2009. 219f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20102011-140628/pt-br.php>>. Acesso em 24 de abril de 2018.

GLOBOPLAY. **Central de Ajuda**. Disponível em: <<http://centraldeajuda.globo.com/Globoplay/>>. Acesso em: 22 de maio de 2018.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro, volume 1: parte geral**. 10^a ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro, volume 2: contratos e atos unilaterais**. 10^a ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro, volume 3: parte geral**. 14^a ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

GOOGLE, Think With. **Pesquisa Video Viewers 2017: Cinco insights sobre consumo de vídeos no Brasil**. 2017. Disponível em: <<https://www.thinkwithgoogle.com/intl/pt-br/advertising-channels/v%C3%ADdeo/pesquisa-video-viewers-2017-cinco-insights-sobre-consumo-de-videos-no-brasil/>>. Acesso em: 22 de maio de 2018.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2007.

HARADA, Kiyoshi. **Fato Gerador do ISS**. Harada Advogados. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/fato-gerador-do-iss-2>>. Acesso em 24 de abril de 2018.

IGNACIO, Laura. **São Paulo não Cobrará ICMS sobre streaming**. 2018. Portal Valor Econômico. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/5410257/sao-paulo-nao-cobrara-icms-sobre-streaming>>. Acesso em: 20 de maio de 2018.

MARIA, Lorena do Nascimento Barbosa. Tributação do Netflix: A (In)Constitucionalidade da Incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza - ISS Sobre os Serviços de Streaming. *Revista de Direito Fibra Lex*. Ano 03, nº 03, 2018. Disponível em: <<http://periodicos.fibrapara.edu.br/index.php/fibralex/article/view/91>>. Acesso em 24 de abril de 2018.

MELO, Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 12^a ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MENGRADO, Bárbara. **Incide ISS sobre filmes por internet**. 2013. Portal Valor Econômico. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/2967864/incide-iss-sobre-filmes-por-internet>>. Acesso em: 25 de maio de 2018.

MICHAELIS. **Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa**. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/>>. Acesso em: 08 de maio de 2018.

MORAES, Isabella Araújo Barbosa; FABRI Andréa Queiroz. Hipótese de Incidência Tributária e o Fato Gerador. *Democracia, Direito e Cidadania Revista Jurídica*. Uberaba, v. 04, nº 02, 2013. Disponível em: <<http://www.revistasdigitais.uniube.br/index.php/ddc/article/view/848/1087>>. Acesso em 11 de abril de 2018.

NETFLIX. **Media Center**. Disponível em: <https://media.netflix.com/pt_br/releases-and-blogs>. Acesso em 11 de maio de 2018.

NETFLIX. **Termos de Uso**. 2017. Disponível em: <<https://help.netflix.com/legal/termsfuse>>. Acesso em 11 de maio de 2018.

NETO, Nazil Bento. **A Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) Sobre o Streaming – (In)Constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar n. 366/2013**. 2016. 77f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2016. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/166548>>. Acesso em: 04 de maio de 2018.

NOW MULTISCREEN. **Termos e Condições**. Disponível em: <<https://www.netcombo.com.br/static/conteudo/termos-e-condicoes-now-3.pdf>>. Acesso em: 22 de maio de 2018.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

PEREIRA, Edígio. **Pesquisa Aponta o Aumento no Consumo de Streaming de Vídeo e Queda em TV por Assinatura**. 2018. Cosmonerd. Disponível em: <<http://cosmonerd.com.br/series/noticias-series/pesquisa-aponta-aumento-do-consumo-de-streamings-de-video-e-queda-em-tv-por-assinatura/>>. Acesso em 11 de maio de 2018.

PISCITELLI, Tathiane; VASCONCELLOS, Roberto. **Desafios da Tributação de Bens Digitais**. 2017-c. JOTA. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/desafios-da-tributacao-de-bens-digitais-17042017>>. Acesso em: 18 de maio de 2018.

PISCITELLI, Tathiane. Os desafios da Tributação do Comércio Eletrônico. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. Ano 3, nº 1, 2017. Disponível em: <<http://direitosp.fgv.br/nucleo-de-pesquisas/nucleo-de-direito-tributario-do-mestrado-profissional>>. Acesso em: 18 de maio de 2018.

PISCITELLI, Tathiane. **Tributação do Streaming pelo ISS e o Potencial Conflito de Competência com o ICMS**. 2017-a. Portal Valor Econômico. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/fio-da-meada/5197585/tributacao-de-streaming-pelo-iss-e-o-potencial-conflito-com-o-icms>>. Acesso em: 17 de maio de 2018.

PISCITELLI, Tathiane. **União Europeia apresenta Propostas de Tributação da Economia Digital**. 2017. Portal Valor Econômico. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/fio-da-meada/5401897/uniao-europeia-apresenta-propostas-de-tributacao-da-economia-digital>>. Acesso em: 18 de maio de 2018.

Portal Webopedia. **Term Streaming**. Disponível em: <<https://www.webopedia.com/TERM/S/streaming.html>>. Acesso em 11 de maio de 2018.

PORTO ALEGRE. **LC nº 809, de 29 de dezembro de 2016**. Altera os incs. X, XIV e XVII do caput do art. 3º-A, os incs. II e VIII do caput do art. 21 e a Lista de Serviços anexa e inclui incs. XXI, XXII e XXIII no caput e §§ 7º, 8º e 9º no art. 3º-A, todos na Lei Complementar nº 7, de 7 de dezembro de 1973 – que institui e disciplina os tributos de competência do Município –, e alterações posteriores, prevendo novas regras sobre o local de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza e novos serviços sujeitos à tributação; e inclui inc. XXII no caput do art. 1º da Lei Complementar nº 306, de 23 de dezembro de 1993 – que institui hipóteses de responsabilidade pelo pagamento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN e dá outras providências –, e alterações posteriores, prevendo nova hipótese de substituição tributária. Disponível em: <<http://www2.portoalegre.rs.gov.br/netahtml/sirel/atos/LC%20809>>. Acesso em: 23 de maio de 2018.

RIO DE JANEIRO. **Lei nº 6.263, de 11 de outubro de 2017**. Altera a Lei nº 691, de 24 de dezembro de 1984 – Código Tributário Municipal, em razão de modificações feitas na Lei Complementar federal no 116, de 31 de julho de 2003, pela Lei Complementar federal nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Disponível em: <http://smaonline.rio.rj.gov.br/legis_consulta/55587Lei%206263_2017.pdf>. Acesso em: 23 de maio de 2018.

RISTOW, Rafael Pinheiro Lucas; FARIA, Ligia Ferreira de. **Streaming e a incidência (não) do ICMS: caso “TV por assinatura x Streaming”**. Revista de Estudos Tributários - RET, Porto Alegre, v. 19, n. 113, p. 111-125, jan./fev. 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

SÃO PAULO. **Lei nº 16.757, de 14 de novembro de 2017**. Institui o Programa de Incentivos Fiscais para a Zona Sul; introduz modificações nas Leis nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, nº 14.097, de 8 de dezembro de 2005, nº 14.910, de 27 de fevereiro de 2009, nº 15.928, de 19 de dezembro de 2013, nº 15.948, de 26 de dezembro de 2013, nº 16.097, de 29 de dezembro de 2014, nº 16.127, de 12 de março de 2015, nº 13.476, de 30 de dezembro de 2002, e nº 14.125, de 29 de dezembro de 2005; autoriza o Poder Executivo a contratar operações de crédito para financiar projetos de investimentos; institui o Programa de Incentivos aos Eixos de Desenvolvimento Noroeste e Fernão Dias; autoriza o Poder Executivo a ceder direitos creditórios das receitas de que trata a Lei nº 14.488, de 19 de julho de 2007, nas condições que especifica; introduz alterações na Lei nº 14.668, de 14 de janeiro de 2008. Disponível em: <<http://documentacao.camara.sp.gov.br/iah/fulltext/leis/L16757.pdf>>. Acesso em: 23 de maio de 2018.

SILVA, Victor Hugo. **Cobrança de ISS para Netflix e Spotify é inconstitucional, diz advogada**. Tecnologia – IG, São Paulo, 04 jan. 2017. Disponível em:

<<http://tecnologia.ig.com.br/2017-01-04/imposto-netflix-inconstitucional.html>> Acesso em: 23 de maio de 2018.

STURMER, Adriana; SILVA, Giana Petry Dutra da. **Do DVD ao online streaming: a origem e o momento atual do Netflix**. Alcar 2015, Porto Alegre. *Anais...* Porto Alegre: Alcar, 2015. 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 11 de maio de 2018.

TSCHÖKE, Clodoaldo. **Criação de Streaming de Vídeo para Transmissão de Sinais em Tempo Real pela Internet**. 2001. 73f. (Graduação em Ciências da Computação) – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2001. Disponível em: <<http://www.inf.furb.br/~pericas/orientacoes/Streaming2001.pdf>>. Acesso em: 04 de maio de 2018.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE LAVRAS. Biblioteca Universitária. **Manual de normalização e estrutura de trabalhos acadêmicos: TCCs, monografias, dissertações e teses**. 2^a ed. rev., atual. e ampl. Lavras, 2016. Disponível em: <<http://repositorio.ufla.br/jspui/bitstream/1/11017/5/NOVA%20VERSÃO%20DO%20MANUAL%20DE%20NORMALIZAÇÃO%20E%20ESTRUTURA%20DE%20TRABALHOS%20ACADÊMICOS.pdf>>. Acesso em: 11 de maio de 2018.