



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UnB
FACULDADE DE DIREITO – FD

Nayanni Enelly Vieira Jorge

**TRIBUTAÇÃO DA NETFLIX NO BRASIL: INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE
STREAMING E A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA LC 157/2016**

Brasília– DF

2017

Nayanni Enelly Vieira Jorge

**TRIBUTAÇÃO DA NETFLIX NO BRASIL: INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE
STREAMING E A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA LC 157/2016**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito, Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria.

Brasília, 2017.

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UnB
FACULDADE DE DIREITO – FD

Nayanni Enelly Vieira Jorge

**TRIBUTAÇÃO DA NETFLIX NO BRASIL: INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE
STREAMING E A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA LC 157/2016**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Brasília pela seguinte banca examinadora:

Professor Doutor Luiz Alberto Gurgel de Faria – FD/UnB
Orientador

Professor Doutor Saul Tourinho Leal
Examinador

Professor Mestre Alberto de Medeiros Filho – FD/UnB
Examinador

Brasília, 29 de junho de 2017.

AGRADECIMENTOS

Relembro meu caminhar pessoal, acadêmico e profissional, e como não poderia deixar de ser, agradeço inicialmente aos meus pais, Gilson e Kátia. A vocês, que se doaram inteiros e que por muitas vezes renunciaram aos seus sonhos para que eu pudesse realizar os meus, gratidão alguma jamais será suficiente. Obrigada por encherem minha vida de livros, por terem sido meus amigos e companheiros mesmo nas horas em que meus ideais pareciam inatingíveis e o estudo um fardo pesado demais. Por todas as lições de amor que me ensinaram durante toda a vida. Essa conquista é só mais uma das quais vocês são responsáveis.

Aos meus irmãos, Lianna e Davi, que se fizeram presentes durante todo esse processo. Vocês preenchem minha vida de magia e me ajudam a trilhar meus passos rumo às coisas que verdadeiramente importam. Obrigada pela paciência durante os meus momentos de reclusão e ausência.

Ao meu melhor amigo, Leonardo, pelo incansável companheirismo, dedicação e lealdade. Obrigada por pacientemente debater comigo o tema dessa monografia, infundavelmente me ouvindo falar sobre incidência tributária, imposto e inconstitucionalidade, ainda que seu campo de atuação esteja baseado em estetoscópios, plantões, diagnósticos e medicamentos. Obrigada por caminhar junto comigo.

Ao meu orientador, Luiz Alberto Gurgel de Faria, cuja admiração eu já nutria pelo honrado trabalho exercido na atividade judicante. Agradeço pela inesgotável atenção, liberdade e direcionamento para que esse trabalho fosse realizado. Suas aulas de Direito Tributário certamente me auxiliaram a trilhar meu caminho universitário e profissional.

Em meio a diversas incertezas e apreensões, agradeço ao Saul Tourinho Leal por estender-me a mão e ter sido fonte inesgotável de sabedoria, ajuda e inquietação. Obrigada por ter feito renascer em mim o entusiasmo pela academia e pela pesquisa. Sou grata por tantas conversas que impulsionaram a extraordinária força que existe dentro de nós.

Àqueles que moldaram minha graduação e percorreram comigo esses cinco anos de Universidade de Brasília. Obrigada.

“But this Court, which so often has defeated the attempt to tax in certain ways, can defeat an attempt to discriminate or otherwise go too far without wholly abolishing the power to tax. **The power to tax is not the power to destroy while this Court sits. The power to fix rates is the power to destroy if unlimited, but this Court, while it endeavors to prevent confiscation, does not prevent the fixing of rates.** A tax is not an unconstitutional regulation in every case where an absolute prohibition of sales would be one.”

- Justice Oliver Wendell Holmes, *Panhandle Oil Co. v. Mississippi ex Rel. Knox*, 277 U.S. 218, 14 mar. 1928.

RESUMO

Este estudo propõe-se a analisar a incidência tributária do Imposto Sobre Serviços (ISS) sobre o conteúdo digital disponibilizado via *streaming on demand*, averiguando a observância aos ditames previstos na Constituição Federal de 1988 quanto à aceção de prestação de serviço. Para tanto, parte-se de uma análise dos aspectos técnico-jurídicos do ISS, o que permitirá a compreensão das especificidades desse imposto. A fim de traçar um exame específico sobre o funcionamento da tecnologia do *streaming on demand*, analisa-se o modelo de negócio inovador desenvolvido pela Netflix paralelamente às atividades tradicionalmente exercidas pelas vídeoadoras de fitas VHS e DVDs. Embora a utilização do vídeo por demanda tenha alcançado elevada popularidade, os desafios para sua tributação manifestam-se perante as autoridades fiscais de todo o mundo, tornando pertinente que sejam traçadas linhas gerais sobre o tratamento tributário internacional sobre o tema. É essencial uma análise que antevaja o posicionamento do Supremo Tribunal Federal acerca da temática, a fim de constatar se deve ser concedida primazia aos institutos de Direito Privado ou Direito Econômico. Por fim, assevera-se a inconstitucionalidade do subitem 1.09 da LC nº 157/2016 no tocante à disponibilização do conteúdo audiovisual via *streaming on demand*.

Palavras-chave: ISS. *Streaming on demand*. Prestação de serviço. Inconstitucionalidade. Direito. Tributação.

ABSTRACT

This study intends to analyze the services tax incidence over the digital contents delivered by streaming on demand, investigating the respect of the Federal Constitution of 1988 dictates in terms of service delivery. For this purpose, it is considered technical and legal aspects relating to services tax, which will allow an understanding of the peculiarities of the taxation. In order to trace a specific exam about the operation of the streaming on demand technology, it is analyzed the innovative business model developed by Netflix in parallel to the activities traditionally exerted by DVDs and VHS format rental stores. Although the use of the streaming on demand have achieved great popularity, the taxation challenges manifest themselves in front of the tax authorities around the world, and it is pertinent to drawn general lines about the tax international treatment. An exam that predict Federal Supreme Court positioning is essential in order to determine whether should be conceded primacy to Private Law or Economic Law institutes. Finally, this study concludes for the unconstitutionality of sub item 1.09 of Complementary Law n° 157/2016 regarding to the provision of audiovisual content by streaming on demand.

Keywords: ISS. Streaming on demand. Service provision. Unconstitutionality. Law. Taxing.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES.....	11
2.1	A constitucionalização do Direito Tributário Brasileiro: breves considerações à repartição de competências.....	11
2.2	ISS: aspectos técnico-jurídicos.....	12
2.3	Apontamentos sobre o conceito constitucional de serviço: hipótese material de incidência.....	15
2.4	Aspecto temporal: o momento da prestação do serviço.....	18
2.5	Aspecto espacial: a competência do ente municipal para tributação da prestação de serviços	20
2.6	Aspecto pessoal: sujeito passivo da obrigação tributária.....	23
2.7	Aspecto quantitativo: base de cálculo e alíquotas	24
3	STREAMING ON DEMAND E AS PRIMEIRAS MANIFESTAÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO	27
3.1	A tecnologia <i>streaming</i>	27
3.2	A ascensão da Netflix e a consolidação de um novo conceito de entretenimento	32
3.3	Os desafios tributários da economia digital e as recomendações do BEPS.....	34
3.4	A judicialização do imposto Netflix: <i>Labell et. al. v. The City of Chicago</i>	38
3.5	Primeiras manifestações tributárias no Brasil	40
4	A TRIBUTAÇÃO DE <i>STREAMING</i> NO BRASIL	45
4.1	A LC nº 157/2016 e a não incidência do ICMS-comunicação.....	45
4.2	Locação de bens móveis: obrigação de dar ou obrigação de fazer?	48
4.3	A evolução da jurisprudência do STF e os desafios em face ao RE nº 651.703	52
4.4	<i>Streaming on demand</i> : entre a Súmula Vinculante nº 31 e a (in) constitucionalidade da LC nº 157/2016.....	56
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	61
6	BIBLIOGRAFIA	64

1 INTRODUÇÃO

O avanço das inovações digitais trouxe diversas alterações ao comércio e à maneira como as pessoas se relacionam e se comunicam. As novas tecnologias e a ideia de uma rede mundial de objetos conectados que estão em permanente troca de informações determinou inúmeras mudanças, dando azo, inclusive, ao surgimento da era da Internet das Coisas.¹ Sendo como for, é certo que as revoluções tecnológicas trazem inúmeros desafios à sociedade, à cultura, à economia e, no que importa a este trabalho, ao direito.

Nesse cenário, é possível afirmar que a utilização da internet banda larga e a eclosão da tecnologia *streaming* viabilizaram o surgimento de uma nova maneira de entretenimento através do vídeo por demanda. A popularização do *streaming on demand*, especialmente consubstanciada na ascensão da empresa Netflix, tem sido objeto de inúmeros debates que discutem, entre outros aspectos, a sua necessidade de regulação e a possibilidade de incidência tributária.

Foi nesse cenário que no último dia útil de 2016 foi publicada a Lei Complementar nº 157/2016, que prevê a incidência do Imposto Sobre Serviços aos setores tecnológicos cujas atividades consistam na disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo audiovisual por meio da internet. Diante dessa situação, o presente trabalho busca problematizar a (in) constitucionalidade da referida exação, a fim de verificar se as atividades desenvolvidas pelas plataformas de *streaming on demand* consistem em serviços e são passíveis de tributação, a partir do ISS, no ordenamento jurídico brasileiro.

Antes de adentrar na discussão atinente à persistência ou não da tributação instituída pela lei complementar, faz-se necessário traçar as principais características do ISS. Por isso, o primeiro capítulo desta monografia tem como objetivo apresentar os conceitos que aqui serão trabalhados, de modo a estabelecer um território comum inerente ao imposto sobre serviços e determinar sua hipótese material de incidência, bem como seus aspectos temporal, pessoal, espacial e quantitativo.

¹ Internet das Coisas ou IoT (Internet of Things) é o termo genérico utilizado por Kevin Ashton para “designar os processos que envolvam objetos conectados em rede e que produzam e/ou processem informação em tempo real e de forma autônoma”. In: SINGER, Talita. **Tudo conectado: conceitos e representações da internet das coisas**. Simpósio em tecnologias digitais e sociabilidade. Salvador: UFBA, 2012. Disponível em: <<http://files.educacao-e-tics.webnode.com/200000031-3af843cee5/Internet%20das%20Coisas%20-%20IOT%20Talyta%20Singer.pdf>>. Acesso em 21 jun. 2017.

Depois de apresentado o ISS, importa conhecer a tecnologia *streaming*, verificando suas características e sua categorização entre *live streaming* e *streaming on demand*. Feito isso, tratar-se-á de analisar o surgimento e o funcionamento da Netflix, empresa líder mundial de mercado no setor de vídeo por demanda. Esta apresentação é necessária para que se verifique sua aceção ou não como plataforma de prestação de serviços. Posteriormente, serão traçadas algumas considerações sobre a tributação desse setor em todo o mundo, situação representada pelas ações do BEPS consolidadas no Plano de Ação nº 01 e na judicialização americana do chamado “imposto Netflix”. Em seguida, far-se-á breve análise sobre as primeiras manifestações brasileiras para tributar esse setor.

Em um terceiro momento, será examinada a edição e as particularidades da Lei Complementar nº 157/2016, bem como serão analisados os julgados do Supremo Tribunal Federal pertinentes à temática, delineando a evolução do conceito de prestação de serviço para projetar os parâmetros de utilização para a permanência ou não da tributação em objeto.

Por fim, pretende-se a análise acerca da (in) constitucionalidade do subitem 1.09 da LC nº 157/2016, a fim de examinar se o modelo tributário atual é suficiente para que se proceda à tributação das novas tecnologias. Frise-se que o presente trabalho não possui o escopo de esgotar rigidamente a matéria aqui tratada, mas sobretudo abordar o objeto de pesquisa sob a óptica dos ditames insculpidos na Constituição Federal de 1988.

2 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

2.1 A constitucionalização do Direito Tributário Brasileiro: breves considerações à repartição de competências.

Os países de tradição jurídica romano-germânica utilizam a constituição para delinear, ainda que de forma sutil, os princípios atinentes ao poder de tributar. Na *Magna Charta*, a Inglaterra, precursora do enunciado universal “*no taxation without authorization*”², dispõe sobre assuntos tributários de maneira esparsa, determinando princípios genéricos que irão direcionar a criação de tributos, matéria sob reserva de autorização parlamentar.³ Tampouco os Estados Unidos da América despendem muita atenção à superfície tributária insculpida no corpo de sua Constituição.

O Brasil, todavia, caminhou em sentido contrário: não há que se falar em tributação sem mencionar a Carta Federal de 1988. Ainda que o CTN seja anterior à sua criação e tenha sido por ela recepcionado, é certo que nossa Constituição é assoberbada por regras e princípios atinentes aos tributos. Surge, portanto, a necessidade de que qualquer estudo de Direito Tributário parta de uma precisa compreensão do texto constitucional.⁴

Logo, é impossível analisar o esqueleto das exações de maneira apartada, porquanto os fundamentos do Direito Tributário brasileiro encontram-se enraizados na Constituição, instrumento que fornece as balizas essenciais à apreensão das competências atinentes à União, Estados e Municípios.

É certo que a Constituição Federal de 1988 não cria tributos, mas consagra a legalidade da tributação ao atribuir competências às pessoas políticas para instituí-los por meio de lei. Por força do princípio federativo, o capítulo concernente ao sistema tributário atribui, privativamente, a faculdade para criação dos tributos à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Conforme bem ensina Roque Carazza: “as normas constitucionais que atribuem competências tributárias à União, Estados, Distrito Federal e Municípios encerram duplo comando: 1) habilitam a pessoa política contemplada – e somente ela – a criar, querendo, um determinado tributo; e 2) proibem as demais de virem a instituí-lo”.⁵ É neste sentido a assertiva de que competência tributária atua positivamente, determinando a competência com

² “Nenhuma taxação sem representatividade” [tradução nossa].

³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 47.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2013. p. 245.

⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 155.

exclusividade, e negativamente, declinando essa competência às demais pessoas político-constitucionais.

Para mais, a competência tributária plasmada pelo contribuinte possui como características essenciais a privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e faculdade do exercício.⁶ Aliadas às técnicas de competência privativas e comuns, essas características equacionam a repartição de competências como um todo, atuando de maneira a reprimir possíveis conflitos em detrimento de contribuintes e dos próprios entes tributantes.

No campo dos impostos, o constituinte se preocupou com que a competência fosse atribuída privativamente sobre fatos pré-determinados. Diferentemente das taxas e contribuições de melhoria, que possuem competência genérica e comum, os impostos são enumerados e discriminados um a um, com a detalhada indicação de seu fato gerador, a fim de que seja conferida rigidez, objetividade e exaustão a um sistema brasileiro de competências que, nos dizeres de Sacha Calmon, é quase perfeito.⁷

Hodiernamente, parte da doutrina empenha-se em demarcar o contorno extremo no qual determinado ente federativo possui negativa de atuação tributária. Desta maneira, alcançar-se-ia o círculo que delimita a área máxima dentro do qual determinada lei, em matéria tributária, seria ineficaz. No que importa especialmente à competência dos municípios, ponto de partida para o presente estudo, há a busca por um conteúdo mínimo obrigatório de exercício da competência tributária que busque a harmonia dos princípios federativo, da autonomia local e da isonomia, com a plena observância do limite constitucional do interesse municipal.⁸ Em suma, norma tributária alguma poderá ultrapassar as balizas constitucionais.

2.2 ISS: aspectos técnico-jurídicos

Consustanciando os ensinamentos de Geraldo Ataliba, uma análise preliminar de qualquer imposto pressupõe ter-se em mente a ideia de obrigação de pagar não-vinculada a uma atuação estatal.⁹ Adota-se, para tanto, a teoria pentapartide que segmenta os tributos em cinco categorias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos

⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 105.

⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 76.

⁸ BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 18.

⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 137.

compulsórios. Os impostos caracterizam-se pela inexistência de contraprestação por parte da Administração Pública, consistindo em prestações pecuniárias desprovidas de vantagens ou utilidades. Assim, ao contrário das taxas, os impostos nascem unilateralmente a partir de um comportamento do próprio contribuinte, bastando que o ente federado possua competência para sua instituição, na observância dos limites constitucionais esboçados.¹⁰

A CF/1988 outorgou aos municípios a competência para instituir impostos “sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”¹¹ Porém, o surgimento do ISS¹² no sistema jurídico brasileiro remonta à Reforma Tributária e à Emenda Constitucional nº 18 de 1965, responsável por remodelar os antigos Imposto Sobre Transações, Imposto de Indústria e Profissões e Imposto Sobre Diversões Públicas.¹³

O art. 15 da EC nº 18 já determinava que os municípios deveriam instituir o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, excluindo os serviços abrangidos pela competência tributária da União e dos Estados, já nos moldes não exatos do que viria a consignar a CF/1988. Ainda, o parágrafo único da Emenda previa que caberia à lei complementar o estabelecimento dos critérios para distinguir as atividades sujeitas ao ISS e ao ICMS. Essa lacuna apenas se tornou executável com a publicação do Código Tributário Nacional em 25 de outubro de 1966, que em seus arts. 71 a 73, posteriormente revogados pelo Decreto-lei nº 406 de 1968¹⁴, dispunha sobre o conceito de serviço e listava quais serviços estariam sujeitos à incidência do ISS.

Neste ponto, há de se ressaltar a concordância doutrinária na afirmação de ser a lei complementar o instrumento apto a destrinchar, cuidadosamente, as concessões relativas à competência tributária, dirimindo conflitos de interesses locais, regionais e federais entre as pessoas políticas, bem como regulando as limitações ao poder de tributar e, de maneira geral, acionando os ditames constitucionais. É de se ver a lição do professor Sacha Calmon¹⁵:

“Em matéria tributária, sem dúvida, a lei complementar é o instrumento-mor da complementação do sistema tributário da Constituição, a começar pelo Código Tributário Nacional, que, material e formalmente, só pode ser lei complementar.

¹⁰ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 477.

¹¹ BRASIL. Constituição (1988). Emenda constitucional n.º 9, de 9 de novembro de 1995. Lex: legislação federal e marginália, São Paulo, v. 59, p. 1966, out./dez. 1995.

¹² Para fins terminológicos, o presente trabalho utilizará a abreviatura ISS, reputando como indevidas as abreviaturas popularmente utilizadas ISSQN ou IQN. Isso porque o ISS não incide indiscriminadamente sobre quaisquer serviços de qualquer natureza: ao contrário, é necessário que o serviço a ser tributado esteja listado no rol anexo à LC 116/2003.

¹³ BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 46.

¹⁴ BRASIL. Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm>. Acesso em 09 abr. 2017.

¹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 110.

Quatro consequências devem ser ditas: a) o legislador não escolhe a matéria de lei complementar, fá-lo a Constituição; b) o legislador ordinário não pode adentrar matéria de lei complementar, torná-la inútil; c) a lei complementar só é superior às leis ordinárias quando é o fundamento de validade destas; e d) a matéria sob reserva de lei complementar é indelegável.”

Portanto, ao mesmo tempo em que atribui aos municípios a competência para legislar sobre assuntos de interesses locais e para dispor acerca do ISS, a CF/1988 resguarda à lei complementar a disposição sobre os conflitos de competência e sobre as normas gerais de legislação tributária, em seu art. 146, I e III.

A Carta Maior também prevê, no § 3º do art. 156, a obrigatoriedade de a lei complementar fixar as alíquotas máximas e mínimas do ISS, bem como regular as condições sobre as quais os municípios concederão isenções, incentivos e benefícios fiscais. Também designa expressamente que a prestação de serviços referentes a transporte interestadual intermunicipal e de comunicação não está compreendida na competência dos municípios, havendo incidência, portanto, de ICMS.

Sob o viés de uma análise socioeconômica, o ISS é um tributo indireto, possuindo como uma de suas principais características a repercussão econômica na cadeia de consumo. Assim, havendo a incidência do ISS, o ônus relativo ao encargo tributário será transferido ao consumidor final, que ocupará a posição de contribuinte de fato e será economicamente responsável pela obrigação monetária referente à incorporação do tributo no preço do serviço.

Quanto à seletividade, há de se ressaltar a inexistência de expressa previsão legal que designe o ISS enquanto imposto seletivo. Logo, não há impedimento para que os municípios e o Distrito Federal determinem que o serviço será tributado de acordo com sua essencialidade, desde que observadas as alíquotas máximas e mínimas. Essa conduta inclusive seria proveitosa a fim de favorecer a redução do grau de regressividade da matriz tributária brasileira.¹⁶

Tratando-se de tributo não-vinculado, os valores arrecadados pelos municípios ou Distrito Federal a título de ISS terão a destinação definida na Lei Orçamentária Municipal, votada anualmente pela câmara local de vereadores. A imprescindibilidade da receita obtida pelos entes municipais a partir do ISS é tamanha que ensejou o surgimento de guerras fiscais, situação na qual os municípios visam atrair investimentos privados para seus territórios, oferecendo como contrapartida a concessão de benefícios e incentivos tributários.

¹⁶ GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina Da F. **Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos**. Sequência, Florianópolis, v. 66, n. 66, p. 213-234, jul. 2013.

Além de ocasionar problemas relacionados à geração de receita pública e à autonomia efetiva dos municípios, a guerra fiscal enquanto competição generalizada também tem impacto sobre a livre concorrência, uma vez que permite arbitrariedades e atinge diretamente o preço dos serviços prestados. Sobre esse tema, alerta José Roberto Afonso acerca da criação de uma lógica perversa pois

“muitos empreendedores, mesmo que talvez preferissem evitar o risco de um benefício irregular, são compelidos à guerra fiscal simplesmente se seu concorrente conseguir uma vantagem fiscal que o deixe em melhor condição para competir”¹⁷.

Em virtude de sua complexidade teórica, o ISS é um dos impostos que mais ensejam problemas de índole interpretativa e prática, dando azo a conflitos territoriais e materiais entre os municípios. Instituído à semelhança do IVA, Imposto sobre Valor Agregado Europeu¹⁸, apenas em 2015 a arrecadação total de ISS ultrapassou o valor de 58 bilhões de reais¹⁹, cifra que corrobora a perspectiva de que os municípios brasileiros têm ocupado cada vez mais os papéis de participantes ativos no contexto de prestação de serviços e de geração de receitas tributárias.

2.3 Apontamentos sobre o conceito constitucional de serviço: hipótese material de incidência

A análise da incidência do ISS e de suas consequências pressupõe, preliminarmente, que sejam traçadas maiores reflexões acerca do conceito de serviço. Isto porque o conceito constitucionalmente definido de serviço tributável distingue-se do vocábulo ordinariamente utilizado.

Pois bem. Ao designar que os municípios terão competência para instituir impostos sobre serviços não alcançados pelo ICMS, o constituinte impõe ao legislador ordinário uma moldura interpretativa, delimitando uma margem de atuação para os próprios entes municipais, que não poderão ultrapassar o alcance constitucionalmente definido.

¹⁷ AFONSO, José Roberto. ICMS: diagnóstico e perspectivas. In: REZENDE, Fernando (Org.). **O federalismo brasileiro em seu labirinto: crise e necessidade de reformas**. Rio de Janeiro: FGV, 2013. p. 212.

¹⁸ Doutrinariamente, tem-se que o IVA é a tributação de âmbito internacional que mais se assemelha ao ISS brasileiro. Trata-se de um imposto, utilizado por todos os países da União Europeia, cujo fato gerador configura-se no momento da prestação de serviços ou da venda de bens. Cf. em SILVA, Thiago Augusto Alves da; CAMPOS, Hélio Sílvio Ourém. Breve estudo comparado entre o ISS brasileiro e o IVA lusitano. Revista CEJ, Brasília, Ano XVIII, n. 62, p. 114-121, jan./abr. 2014

¹⁹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil 2015**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em 11 jun. 2017.

Nesse cenário, o conceito de serviço deve ser aquele extraído do mundo jurídico, sendo inconcebível que o Direito Tributário se socorra a conceitos exclusivamente econômicos ou contábeis para elucidar o entendimento sobre o termo serviço tributável, importando tão somente a acepção jurídica do vocábulo. Diz-se assim que a compreensão de serviço, para fins tributários, deve entrelaçar-se com a interpretação sistemática da Constituição Federal.²⁰

Além de interpretar a acepção de serviço de acordo com princípios e normas constitucionais, há de se considerar os parâmetros estabelecidos no âmbito do Direito Privado²¹, por força da manifestação dos artigos 109 e 110 do CTN. Pronunciando-se sobre o assunto, o Código Civil expressamente determina que “toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”. Frise-se: a noção de serviço sobre o qual incide ISS, por conseguinte, manifesta uma obrigação de fazer.

A interpretação utilizada pelo ordenamento jurídico brasileiro possui caráter profundamente restritivo quando comparada às demais legislações no mundo. A exemplo, cita-se a noção utilizada pela União Europeia que, ao instituir o IVA, refere-se ao termo serviço a partir de uma perspectiva residual, definindo-o como tudo aquilo que não comporta a entrega de bens.²²

Nesse ponto, é de boa valia recorrer ao que ensina Aires Barreto quando afirma que “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”.²³

Partindo dessa acepção, é possível chegar a algumas conclusões pertinentes ao tema. A primeira é a de que a noção de serviço tributável não abrange o serviço público, tanto pela inexistência de submissão ao Direito Privado, quanto pela expressa exclusão prevista na alínea a, VI, do art. 150 da CF/1988, que dispõe sobre as imunidades tributárias. Também não sofrem a incidência de ISS os serviços que não possuem conteúdo econômico, sejam aqueles realizados para si próprio, em regime familiar, ou mesmo os filantrópicos e altruísticos, uma vez inexistente a produção de riqueza e de capacidade contributiva. Além disso, há de se considerar

²⁰ BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 317.

²¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 394.

²² COMUNIDADE EUROPEIA. **Diretiva 2006/112**. Artigo 24, 1. Disponível em <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>>. Acesso em 30 abr. 2017.

²³ BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 317.

que o trabalho realizado em virtude de relação de emprego também não está contido na extensão de serviço, sendo desnecessário considerar se há empregador privado ou público.²⁴

Disso, pode-se entrever que a materialidade contida no inciso III do art. 156 da CF/1988 não considera o serviço enquanto acepção isolada no mundo. É sobremodo relevante destacar a necessidade de uma atividade humana que assuma a prestação efetiva do serviço, ressalvada sua hipótese de prestação em proveito próprio. Por tal dito, Barreto destaca que a hipótese material de incidência do ISS sintetiza-se quando há a ocorrência de uma conduta humana apta a adimplir uma obrigação de fazer.²⁵

Nesse ponto, há de se ressaltar que o imposto em comento não incide sobre a relação jurídica em si, mas exclusivamente sobre a prestação de serviços. Essa assertiva implica no afastamento da aplicação do ISS sobre negócios jurídicos e contratos, sendo essencial ter-se em mente que a tributação recai sobre o fato bruto²⁶ de prestar serviço.

Ainda sobre os aspectos materiais inerentes à incidência do ISS, impende notar que o recolhimento do tributo por parte dos Municípios e do Distrito Federal apenas insurge quando o fato de prestar serviço tiver ocorrido em sua completude. Isso significa que não incidirá o imposto sobre serviço futuro ou serviço em potencial, mas apenas sobre fatos concretamente ocorridos no mundo fenomênico, nunca sobre fatos presumíveis. Conclui-se, portanto, que a materialidade do ISS recai sobre o fato prestar serviço, rechaçando a hipótese de incidência da exação nos casos de mera contratação em que inexistia a prestação em si.

Pode-se dizer ainda que também a habitualidade é elemento essencial para fins de incidência do ISS. Isso posto, não basta que haja prestação de serviço concretamente ocorrido, sendo inescusável que o serviço seja prestado com habitualidade, de modo reiterado.

Há de se ressaltar também que o pagamento do serviço adimplido não compõe a regra matriz de incidência do ISS.²⁷ Disso decorre que, ainda que o prestador de serviço não perceba a importância referente ao serviço prestado, não restará dúvidas que estará condicionado ao recolhimento do tributo, sendo desnecessária qualquer análise prévia acerca dos motivos inerentes à ausência do pagamento em si. Seguindo essa lógica, o Superior Tribunal de Justiça²⁸

²⁴ Idem.

²⁵ Ibid., p. 320.

²⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 137.

²⁷ BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 325.

²⁸ Cf. STJ. **REsp nº 189.227/SP**, Rel. Ministro Milton Luiz Pereira, Primeira Turma, julgado em 02/05/2002, DJ 24/06/2002.

assentou que as circunstâncias factuais que dificultam ou impedem o pagamento do serviço prestado são estranhas à tributação, não compondo o fato gerador do ISS.

2.4 Aspecto temporal: o momento da prestação do serviço

Os aspectos temporal, espacial e pessoal, intrínsecos à hipótese de incidência tributária, estão condicionados à materialidade do tributo, de maneira que, inexistindo materialidade do fato imponible, inexistirá tributo devido. Nos dizeres de Ricardo Mariz de Oliveira, “o elemento temporal não pode ser fixado em momento anterior à existência do momento material da hipótese de incidência, mas pode sê-lo para momento posterior.”²⁹

A fim de verificar quando, concretamente, estarão ocorridas as circunstâncias materiais que possibilitarão a exigência de ISS, há de se destacar, preliminarmente, que nem o Decreto-Lei nº 406/1968 e tampouco a LC nº 116/2003 debruçaram-se sobre o tema, incumbência prorrogada ao art. 116 do CTN, que, em suma, prescreve pela inexigência do tributo antes de ocorrido o fato gerador.

Preleciona ainda o inciso I do art. 116 do CTN que, tratando-se de situação de fato, considerar-se-á ocorrido o fato gerador “desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios”. Com isso, pode-se afirmar, mais uma vez, que o ISS é imposto devido em virtude de uma situação de fato, porquanto sua exigibilidade encontra-se intrínseca à prestação de serviço. Neste aspecto, resta analisar quando, concretamente, a prestação de serviço terá sido efetivamente ocorrida, possibilitando a exigência da exação.

O professor Marçal Justen Filho, ao analisar a temporalidade do ISS, defende que o instante que o tributo será exigível será “o exato momento em que se configura a prestação de uma utilidade, prestação essa reconhecida como execução de obrigação de fazer”³⁰.

Neste ponto, cumpre capitular os ensinamentos de Barreto, que atentam à necessidade de que, antes de tudo, as situações de fato que ensejam a incidência de ISS devem ser categorizadas em fracionáveis e não fracionáveis.³¹ Essa divisão seria relevante na medida em

²⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz De. **O momento de ocorrência do fato gerador e as cobranças antecipadas de tributos.** Repertório IOB de jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo, São Paulo, n. 3, p. 40-43, fev. 1990.

³⁰ JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na constituição.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. 134.

³¹ BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal.** São Paulo: Saraiva, 2009. p. 332.

que permitiria a coexistência de situações de fatos parciais, aptas a possibilitarem o nascimento da obrigação tributária.

Com efeito, as situações de fato poderão ser fracionáveis em períodos de tempo, fases, trechos, etapas. Havendo secção, cada decomposição irá equivaler a um fato tributário, de maneira que o término de uma etapa implicará na completude no aspecto temporal do serviço prestado. Por outro lado, sendo o fato impassível de fração, a exigibilidade do ISS incidirá sobre a totalidade da situação.

A categorização das situações de fato para fins de incidência do ISS é medida que impõe extrema cautela. Isso porque faz-se necessária uma análise prévia da natureza da atividade desenvolvida, a fim de averiguar se as características do serviço prestado possibilitam que sua execução ocorra de maneira parcelada. A título exemplificativo, tem-se o julgamento do Agravo em Recurso Especial nº 661.888/MT, cujo plano de fundo abarcava serviços de instalação de linhas de transmissão de energia elétrica, ocasião em que a cobrança de ISS foi tida como devida em cada trecho da instalação.³² Marçal Justen Filho esclarece:

“Em essência, se o aspecto material é a prestação de serviço, o aspecto temporal só pode ser um único: o momento em que há prestação de serviço. Se é eleito, como critério temporal, um momento temporal diverso, o único resultado seria o de que a tributação não mais teria por hipótese, no aspecto material, a prestação de serviço, mas aquela situação que se verifica no momento localizado a partir do critério temporal”.³³

Logo, cautela maior deve ser despendida às hipóteses de serviços de execução continuada e de trato sucessivo. Isto porque, nessas situações, o fato tributário será tido como concretizado em um momento específico, em decorrência da segmentação da obrigação, que será efetuada apenas para fins tributários. Neste sentido, a própria lei do município determinará o momento da conclusão da etapa e da ocorrência do fato tributável pelo ISS. Há de se ressaltar que este contexto apenas é aplicável nas hipóteses em que a prestação de serviço se alonga no tempo, porquanto não cabe ao legislador municipal a liberalidade de definição do momento em que se considera ocorrido o fato tributário: é descabida a exigência de tributo antes de ocorrido o fato gerador.

³² Cf. STJ. **AgRg no AREsp nº 661.888/MT**, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 21/05/2015, Dje 03/06/2015.

³³ JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. 138.

2.5 Aspecto espacial: a competência do ente municipal para tributação da prestação de serviços

Dados de 2016 apontam que o Brasil possui 5.570 municípios.³⁴ Apenas a análise preliminar dessa informação somada à ideia da prestação de serviços a propósito da pretensão tributária constituem elementos suficientes para concluir-se que a competência para recolhimento do ISS pode, por excelência, ensejar diversos conflitos. Nesse ponto, urge seja discutida e ponderada a questão sobre qual município possui competência para tributar a prestação de serviços: aquele do local onde ocorre a efetiva prestação do serviço ou do local onde esteja estabelecido o domicílio do prestador.

No plano constitucional, a CF/1988 não definiu qual seria o município titular do recolhimento do tributo, omitindo-se acerca da competência estrita para a exigência do ISS sobre determinada prestação de serviço. Ao invés, deixou esta tarefa sob responsabilidade de lei complementar, a teor do inciso I do art. 146, que prevê expressamente que essa espécie legislativa é que irá dispor acerca dos conflitos de competência de matéria tributária que envolva a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Em sentido literal, a LC nº 116/2003 dispõe em seu art. 3º que “o serviço considera-se prestado, e o imposto devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador (...)”. Essa é a regra geral para definição do local de recolhimento do ISS, que em linhas gerais trouxe grandes mudanças em relação ao que estabelecia o Decreto-Lei nº 406/1968, que elegia como competente para cobrança o do local da prestação do serviço.

Contudo, a LC nº 116/2003 não solucionou adequadamente os conflitos insurgentes entre os municípios, cada qual competindo para recolher o tributo e defendendo interesses próprios, a fim de atrair cada vez mais as empresas para suas regiões – e, conseqüentemente, aumentar a arrecadação devida.

Via de regra, portanto, a legislação complementar considera que o serviço é prestado no local do estabelecimento prestador, onde, portanto, o imposto será devido. Sobre o tema, é importante fazer referência a recurso repetitivo julgado pelo STJ, ocasião em que ficou assentado que:³⁵

³⁴ IBGE. **Perfil dos municípios brasileiros: 2015**. Coordenação de População e Indicadores Sociais. IBGE: Rio de Janeiro: 2016.

³⁵ STJ. **REsp nº 1.117.121/SP**, Rel. Ministra Eliana Calmon, Primeira Seção, julgado em 14/10/2009, DJe 29/10/2009.

“1. A competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL 406/68 era o do local da prestação do serviço (art. 12), o que foi alterado pela LC 116/2003, quando passou a competência para o local da sede do prestador do serviço (art. 3º). 2. Em se tratando de construção civil, diferentemente, antes ou depois da lei complementar, o imposto é devido no local da construção (art.12, letra "b" do DL 406/68 e art.3º, da LC 116/2003).”

Entretanto, ainda há algumas ressalvas a essa regra, que dispõem que nas hipóteses expressamente previstas, a exação poderá ser exigida no local onde efetivamente for realizada a prestação do serviço. Em suma, pode-se dizer que a LC nº 116/2003 prevê três espécies distintas para definição do local onde o imposto será exigido, a saber: **i)** regra geral – o imposto é devido no estabelecimento ou domicílio prestador do serviço; **ii)** o imposto é devido no estabelecimento ou domicílio do tomador ou intermediário do serviço, quando os serviços forem provenientes do exterior e **iii)** o imposto será devido no local onde a própria lei determinar, a exemplo do disposto nos incisos I a XXV do art. 3º da norma.

Importa salientar que é desimportante, para fins de caracterização do local do estabelecimento prestador, aspectos relativos ao porte, à extensão de poderes administrativos e à autonomia econômica. O STF também já considerou ser irrelevante o local onde é centralizada a contabilidade, os órgãos diretivos ou onde sejam emitidos os documentos fiscais, assentando que “não é de se aceitar, portanto, que a atividade seja exercida num certo município, simplesmente porque lá está o centro de direção e lá a sua contabilidade.”³⁶

Frise-se que, a fim de evitar qualquer equívoco na definição do local de recolhimento do ISS, além de ter em mente o local do estabelecimento prestador de serviços, é necessário ainda realizar a devida distinção entre atividade-meio e atividade-fim. Isto porque apenas a atividade final integra a materialidade para fins de incidência do ISS.

Seguiu essa lógica o julgamento do AgRg no REsp 1.251.753/ES em 2011, sob relatoria do Min. Humberto Martins.³⁷ A controvérsia tratava de uma lavanderia de roupas, que possuía uma loja no município de Vitória, apenas para receber os clientes e coletar as roupas a serem lavadas, que eram remetidas para outro estabelecimento, localizado no município de Cariacica, onde era realizada efetivamente a limpeza das vestimentas. Na ocasião, a 2ª Turma consignou que o ISS seria devido ao município de Cariacica, uma vez que em seu território se localizava o estabelecimento responsável pela consecução da atividade-fim da empresa. Uma breve análise

³⁶ Cf. STF. **RE nº 92.883/RS**, Rel. Min. Rafael Mayer, Primeira Turma, julgado em 09/09/1980, DJ de 26/09/1980.

³⁷ STJ. **AgRg no REsp nº 1.251.753/ES**, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 27/09/2011, Dje 04/10/2011.

da jurisprudência do STJ sobre o tema³⁸ leva-nos a concluir que, na existência de mais de um estabelecimento, o estabelecimento prestador será “aquele que congrega o núcleo da atividade de prestar o serviço”.³⁹

A fim de tentar dirimir os conflitos advindos da competência para recolhimento do imposto, uma das alternativas possíveis residiria na sistemática de retenção do ISS na fonte pelos tomadores de serviço, nos termos do art. 6º da LC nº 116/2003. Essa, inclusive, é a opção adotada pelo município de São Paulo, nos termos da Lei Municipal nº 13.476/2002 e do Decreto nº 50.896/2009⁴⁰, que determina que muitos dos serviços prestados no município de São Paulo terão o imposto lá recolhido, independentemente da localização do estabelecimento prestador. Também é o modelo adotado pela União Europeia que, ao regular a incidência do IVA⁴¹, atribui a responsabilidade tributária ao tomador do serviço, coibindo a ocorrência de bitributação por meio do pedido de reembolso ao Estado-membro que tributou as prestações de serviço.

Parte da doutrina também defende que a tributação pelo princípio do destino seria solução para o problema relativo à guerra fiscal entre os municípios. Nos dizeres de Ives Gandra da Silva Martins⁴², urge a necessidade e inversão da legislação: o tributo devido no local do estabelecimento prestador do serviço passaria a ser a exceção, enquanto o recolhimento no estabelecimento do tomador do serviço no destino seria a regra para o recolhimento da exação.

Ao assim proceder, a retenção na fonte tornar-se-ia uma obrigação do tomador do serviço, seguindo a tendência do que já ocorre com o imposto de renda e com as contribuições previdenciárias.⁴³ Além disso, a simplificação da legislação uniformizaria os procedimentos de recolhimento do tributo, bem como suprimiria a atuação dos “municípios-corsários”⁴⁴, dando azo a uma conjuntura de maior justiça social.

No mais, há de se ressaltar que a complexidade do assunto não encerra as discussões, ainda que se leve em consideração que o imposto é devido no local do estabelecimento do

³⁸ No julgamento do **REsp nº 1.060.210/SC**, o Min. Herman Benjamin asseverou em seu voto que: “Sendo o financiamento o cerne desse negócio jurídico, premissa fixada pelo egrégio STF, parece evidente que o estabelecimento prestador é o da instituição *financeira* onde se concentram essas atividades essenciais (aprovação do crédito, acompanhamento dos pagamentos, cobrança e, eventualmente, retomada do bem).”

³⁹ ANDRADE, Paulo Roberto. **Decisão do STJ sobre incidência de ISS é uma sucessão de equívocos**. Consultor Jurídico - Conjur. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2015-jan-20/paulo-andrade-decisao-stj-iss-sucessao-equivocos>>. Acesso em 07 mai. 2017.

⁴⁰ RODRIGUES, Marilene Talarico. **Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS)**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). Tratado de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 679.

⁴¹ COMUNIDADE EUROPEIA. **Conselho da Comunidade Europeia**. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31979L1072:PT:NOT>>. Acesso em 07 mai. 2009.

⁴² MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Solução para a guerra fiscal do ISS**. Revista Jurídica Consulex, ano X, n. 222. p. 36-37.

⁴³ Idem.

⁴⁴ Idem.

tomador do serviço. Isso porque o mais extensivo disciplinamento do comportamento tributário dos contribuintes dificilmente esgota todas as possibilidades possíveis. Some-se a isso o fato de que em um mundo altamente globalizado, marcado pelo constante surgimento de novas ferramentas de comunicação e informação, ainda persistem questionamentos acerca da disponibilização e da prestação do serviço, especialmente nas hipóteses em que ele se encontra difundido pela rede através da distribuição de dados, de maneira a flutuar pelo espaço virtual.

2.6 Aspecto pessoal: sujeito passivo da obrigação tributária

O CTN conceitua sujeito passivo da obrigação principal como aquele que é obrigado ao pagamento do tributo ou da penalidade. Em outras palavras, o sujeito passivo é aquele que assumirá o encargo financeiro do tributo, o “destinatário da carga tributária”.⁴⁵

A designação constitucional do ISS já determina discretamente qual o seu sujeito passivo. A fim de dirimir quaisquer dúvidas, a LC nº 116/2003 determinou em seu art. 5º que o contribuinte do imposto será o prestador do serviço. Por óbvio, esta é a pessoa que possui participação no fato tributável e que adquire capacidade contributiva.

Nesse sentido, a designação de sujeito distinto a arcar com o ônus do tributo implicaria em violação constitucional. Isso porque, conforme mencionado alhures, o sujeito passivo do ISS já está inserido em sua regra-matriz de incidência, não estando a cargo do legislador municipal a escolha arbitrária de quem poderá suportar a exação. Cléber Giardino esclarece:

“Na própria designação constitucional do tributo já vem implicitamente dito ‘quem’ será o seu sujeito passivo. No quadro dos contornos fundamentais da hipótese de incidência dos tributos – que estabelece a Constituição Federal ao instituir e partilhar competências tributárias, entre União, Estados e Municípios – está referido, inclusive o sujeito passivo do tributo, aquela pessoa que, por imperativo constitucional, terá seu patrimônio diminuído, como consequência da tributação.”⁴⁶

Todavia, há de se destacar a ressalva expressamente determinada pelo art. 6º da LC nº 116/2003, que excepciona a possibilidade de que a responsabilidade pelo crédito tributário seja atribuída a terceiro vinculado ao fato gerador da obrigação do ISS. Trata-se de típica hipótese de sujeição passiva indireta.

⁴⁵ BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 363.

⁴⁶ GIARDINO, Cléber. **ICM – Diferimento: estudo teórico-prático**. São Paulo: Resenha Tributária, 1980. p. 53.

2.7 Aspecto quantitativo: base de cálculo e alíquotas

Antes de adentrar na análise da base de cálculo do ISS é importante rememorar sua regra matriz de incidência, fornecida através da junção do verbo e seu complemento. De pronto, tem-se que o critério material do ISS consiste em prestar serviço.

Definido o aspecto qualitativo, deve ser feita a seguinte indagação: “prestar serviço de que valor?” Isso porque a base de cálculo do ISS é composta pelo preço do serviço prestado considerado como a receita bruta auferida pela prestação do serviço. Nesse passo, apenas a atividade de prestar serviço que se direcione do prestador ao tomador é que sofrerá a incidência do tributo. Bernardo Ribeiro de Moraes esclarece que os preços dos serviços constituem a expressão monetária referente ao valor do serviço, aduzindo que:

“É o valor do bem imaterial (serviço) expresso (traduzido) em dinheiro (moeda). Preço do serviço é, pois, a expressão monetária do valor auferido, imediata ou diferida, pela remuneração ou retribuição do bem imaterial (serviço) oferecido (prestado, vendido).”⁴⁷

Inequivocamente, apenas receitas efetivas podem figurar na base de cálculo desse tributo, assim entendidos os aportes que representem acréscimo patrimonial. Meros ingressos não constituem receita e, portanto, não integram a base de cálculo para fins de incidência do ISS.

Há de se ter em mente que, em algumas hipóteses, nem todo o valor recebido a título de prestação de serviço está apto a integrar a base de cálculo aqui analisada. Nesse sentido, verificando-se tratar de receita auferida a partir de prestação de serviço, será imprescindível que se proceda ao exame de sua fundamentação jurídica, ou seja, verifique-se se o serviço prestado é de competência dos Estados, Municípios ou Distrito Federal.

Para mais, urge examinar se o ISS pode compor sua própria base de cálculo, uma vez que a Constituição Federal silencia quanto à existência ou não do elemento cumulativo para esse tributo, mormente enquanto expressamente determina serem não-cumulativos o IPI⁴⁸ e o ICMS⁴⁹. Sobre esse tema, assim leciona Aires Barreto:

⁴⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do ISS**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 518.

⁴⁸ Cf. “Art. 153. § 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - Será seletivo, em função da essencialidade do produto;” (**Constituição Federal de 1988**).

⁴⁹ Cf. “Art. 155. § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;” (**Constituição Federal de 1988**).

“A esse propósito, o importante é frisar que a cumulatividade não se presume. Quer dizer: não pode o intérprete concluir pela cumulatividade sem explícita autorização constitucional. Não é lícito deduzir – da circunstância de a Constituição não ter regra expressa dispondo sobre não-cumulatividade- que ela não alcance todos os demais impostos, inclusive o ISS.

O único argumento que se pode extrair do diferente tratamento constitucional, respeitante à não cumulatividade, entre IPI e ICMS, de um lado, e ISS, doutro, é o de que, enquanto o legislador federal (IPI) e estadual (ICMS) são expressamente impedidos de adotar tal técnica, não é o municipal, senão implicitamente.”⁵⁰

Nesse contexto, há de se destacar que o §2º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 previa, nos casos de construção civil, a dedução das subempreitadas já tributadas pelo imposto. Esse dispositivo foi revogado pela LC nº 116/2003, o que fortalece a ideia de que se tratava de mera exceção, impedindo a elevação da não-cumulatividade do ISS como regra geral.

Inexiste disposição expressa que nos autorize a concluir pela necessária cumulatividade do ISS. Por outro lado, essa cumulatividade encontra-se inerente à maneira que o imposto tem sido cobrado pelo Fisco: incidindo em vários pontos da cadeia produtiva e onerando as diferentes etapas pelas quais perpassa o produto final do prestador de serviços. Por conseguinte, para fins de incidência do ISS não é possível levar em consideração o tributo pago por um prestador de serviços ao prestador de serviço da próxima cadeia sob o desígnio de compensação.

O que se tem, em verdade, é o que o debate acerca da cumulatividade do ISS apenas surge em raras ocasiões, porquanto a regra é a de que a prestação de serviços se encerre em uma única relação jurídica. Porém, com a anuência jurisprudencial do STJ⁵¹, é possível se deparar com situações em que serviços sejam elementos componentes de outros serviços, hipóteses em que poder-se-ia admitir a incidência de ISS sobre ISS.

Esclarecida a questão referente à cumulatividade, adentra-se propriamente na análise do estabelecimento de alíquotas máximas e mínimas. A Emenda Constitucional nº 37/2002 deu nova redação ao art. 156, §3º da CF/1988⁵² e incluiu o art. 88 no ADCT⁵³, destacando a necessidade de adoção de uma alíquota mínima do ISS e proibindo a possibilidade de os entes

⁵⁰ BARRETO, Aires F. **O ISS na Constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 328.

⁵¹ Cf. STJ, **AgRg no Ag nº 1.013.344/RJ**, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 04/09/2008, DJE 22/09/2008: “A jurisprudência uniforme desta Corte é no sentido de que a base de cálculo do ISS é o custo integral do serviço, não sendo admitida a subtração dos valores correspondentes aos materiais utilizados e às subempreitadas.”

⁵² Cf. “Art. 156, §3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar: I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas.” (**Constituição Federal de 1988**)

⁵³ Cf. “Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do *caput* do mesmo artigo:

I - terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;

II - não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.” (**Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988**)

municipais concederem isenções, incentivos ou benefícios fiscais em valores inferiores. Nesse sentido, há de se destacar a inovação trazida pela LC nº 157/2016, que determinou a necessidade de observância à alíquota mínima de 2%, reforçando as tentativas governamentais de coibir a guerra fiscal entre os municípios.

Esta limitação de competência destina-se primordialmente a combater os efeitos da guerra fiscal entre os municípios. Vale ressaltar que a Emenda Constitucional não abrange as isenções condicionadas, entendidas como aquelas que prevejam o cumprimento de certas condições durante prazo certo, inibindo apenas a concessão de novas isenções que fixem a alíquota abaixo do valor mínimo⁵⁴.

O inciso II do art.8º da LC nº116/2003⁵⁵ determinou a alíquota máxima para todos os serviços, fixada em 5%. Importa salientar que os municípios que previssem, à época da promulgação da Emenda, alíquotas em patamares superiores ao máximo, deveriam aplicar imediatamente a alíquota de 5%, sendo desnecessária a declaração de ilegalidade da alíquota, o que iria requerer a edição de nova legislação. Se esta medida, por um lado, consagrou o reconhecimento do art. 101 do CTN de aplicação ao contribuinte da legislação tributária que lhe for mais benéfica, por outro lado comprometeu os orçamentos dos municípios à época, que foram surpreendidos e passaram a contar com uma significativa diminuição das suas receitas.

⁵⁴ BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 451.

⁵⁵ “Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes: [...] II – demais serviços, 5% (cinco por cento).” (**Lei Complementar nº 116/2003**)

3 *STREAMING ON DEMAND* E AS PRIMEIRAS MANIFESTAÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

3.1 A tecnologia *streaming*

O progresso da humanidade está diretamente relacionado à capacidade inventiva do homem. Esses inventos, aqui compreendidos enquanto novas ferramentas e tecnologias que auxiliam a comunicação e democratizam o acesso ao conhecimento, fornecem a base para o surgimento de uma “era digital”, cenário consentâneo com a ideia de sociedade da informação, não mais assente em bens físicos e corpóreos.

A crescente evolução tecnológica não apenas traz vultuosos impactos sociais e econômicos, mas também contraria o mero alcance territorial e temporal já conhecido pelo direito. Surgem assim novos obstáculos relacionados às dificuldades de normatização e controle das novas tecnologias. Logo, qualquer análise acerca da revolução informacional ainda é tarefa complexa, especialmente levando-se em consideração os processos sócio-político-culturais que daí emergem.

Há alguns anos, para assistir a um filme em casa, o sujeito dirigia-se a uma loja de locação de vídeos estilo Blockbuster. Com o passar do tempo, as fitas em VHS, os DVDs e discos Blu-ray foram dando espaço também ao *download*: o usuário, utilizando um serviço de banda larga a 1,5MBs, teria que dispor de vasta disponibilidade de tempo para baixar definitivamente o arquivo de vídeo e depois assisti-lo.

Ao examinar a intensificação da era informacional e antecipando o aperfeiçoamento das tecnologias de compartilhamento de dados, em 2004 o escritor Lawrence Lessing, um dos maiores defensores da liberdade como condição para o desenvolvimento tecnológico, antecipou-se ao afirmar que o aperfeiçoamento dos serviços de banda larga e de conexão sem fios permitiria o acesso instantâneo a conteúdos digitais de áudios e vídeos.⁵⁶ Essa hipótese, em contrapartida à ferramenta de *download* permanente dos conteúdos digitais, daria início a um novo mundo digital:

“Aqui, portanto, está o ponto vital: quando tornar-se extremamente fácil conectar-se a serviços que ofereçam o conteúdo desejado, então tornará-se [*sic*] extremamente mais fácil conectar-se a serviços que ofereçam o conteúdo desejado que do que baixar e armazenar conteúdo nos diversos dispositivos que você terá para reproduzir conteúdo. **Será mais fácil, em outras palavras, assinar um serviço do que tornar-**

⁵⁶MORAES, Thiago Guimarães. *Streaming e os direitos autorais: aspectos tecnológicos, econômicos e regulatórios*. V Encontro Internacional do CONPEDI. 2016: Montevideu, URU. p. 185.

se um administrador de bancos de dados, como qualquer pessoa no mundo das redes de compartilhamento de arquivos tem que ser. Serviços de conteúdo irão competir com as redes de compartilhamento de arquivos, mesmo que tais serviços cobrem dinheiro pelo conteúdo que eles oferecerem.⁵⁷ [grifo nosso]

Desde então, todos os anos surgem novas evidências do crescimento exponencial da oferta de serviços que utilizam a tecnologia *streaming* em comparação à tecnologia de *download*. Grande parte desse crescimento está relacionado à expansão dos serviços *over the top*, expressão que denomina as plataformas responsáveis pela distribuição de conteúdo audiovisual, mensagens e voz através de plataformas IP.⁵⁸

De fato, a utilização de *streaming* segue ganhando espaço de maneira a influenciar os hábitos das pessoas ao redor do mundo. Segundo relatório⁵⁹ do Instituto Reuters, da Universidade de Oxford, os usuários de TV por assinatura caíram de 100,9 milhões para 97,1 milhões, no período de 2011 a 2015, nos Estados Unidos. Por outro lado, os usuários de serviços de áudio e vídeo pela internet cresceram de 28 milhões para 50,3 milhões. T tamanha expansão permite a afirmativa de que o *streaming* é a tecnologia responsável pelo fim da entrega de conteúdo digital como até então se conhecia.

Em inglês, o vocábulo *stream* designa corrente, o que fortalece a ideia de fluxo de dados e conteúdo multimídia. De forma objetiva, a tecnologia *streaming* se traduz em uma maneira de transmissão instantânea de dados de áudio e vídeo através da rede eletrônica. Para fins de incidência de direitos autorais, especialmente no tocante à transmissão de obras musicais, o STJ assim se manifestou sobre o conceito de *streaming*:

“Streaming é a tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo. Esse mecanismo caracteriza-se pelo envio de dados por meio de pacotes, sem que o usuário realize download dos arquivos a serem executados. [...] Desse modo, a tecnologia de streaming permite a transferência de áudio ou vídeo em tempo real sem que o usuário conserve uma cópia do arquivo digital em seu computador, e é exatamente nesse ponto que reside a mudança de paradigma, pois, diferentemente do que acontecia há poucos anos, o que importa é o acesso, e não mais a propriedade ou a posse da mídia física (seja vinil, CD ou qualquer outra forma de corporificação da obra) ou virtual”.⁶⁰

⁵⁷ LESSIG, Lawrence. **Cultura Livre: Como a mídia usa a tecnologia e a lei para barrar a criação cultural e controlar a criatividade**. Tradução por Fábio Emilio Costa. Banco digital da UFMG. Disponível em: <<https://www.ufmg.br/proex/cpinfo/educacao/docs/10d.pdf>>. p. 269. Acesso em 11 jun. 2017.

⁵⁸ CARPINETTI, Ana Carolina; LARA, Henrique Amaral. **Não incide ICMS sobre serviços over the top, mas ISS é variável**. Associação Paulista de Estudos Tributários. 2016. Disponível em: <http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=2162>. Acesso em 30 mai. 2017.

⁵⁹ NIELSEN, Rasmus Kleis; SAMBROOK Richard. **What is happening to television News?** Oxford: Reuters Institute for the Study of Journalism, 2016. Disponível em: <<http://reutersinstitute.politics.ox.ac.uk/sites/default/files/What%20is%20Happening%20to%20Television%20News.pdf>>. Acesso em 14 mai. 2017.

⁶⁰STJ. **REsp nº 1.559.264/RJ**, Rel. Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, Segunda Seção, julgado em 08/02/2017, DJe 15/02/2017.

Antes de iniciar uma análise jurídica acerca dos impactos decorrentes da utilização do *streaming*, faz-se necessário compreender seu funcionamento e aspectos tecnológicos. Pois bem. A tecnologia de transmissão de *streaming* popularmente utilizada é conhecida como *Content Delivery Network* – CDN, e consiste em um grupo de servidores (*data centers*) que auxiliam na distribuição mais rápida de conteúdo digital aos usuários finais.⁶¹ Esse conteúdo pode se traduzir em acesso a um website, uma música, um aplicativo ou mesmo um vídeo, adotado como referência para o propósito deste estudo.

A distribuição de conteúdo é realizada da seguinte forma: um usuário envia uma solicitação de conteúdo de vídeo para um conjunto de servidores, também chamados de *clusters*. Ao invés de fazer o *download* permanente do arquivo, os servidores finais passam a replicar continuamente o conteúdo digital recebido, o que reduz efetivamente os atrasos de exibição, bem como diminui o tráfego da rede como um todo, possibilitando que o conteúdo alcance um grupo maior de usuários.⁶² Tal é o caso, por exemplo, de uma série audiovisual que disponibiliza um episódio inédito. Nessa situação, é mais cômodo que os usuários utilizem uma rede de distribuição de conteúdo do que acessem um único ficheiro.

No modelo de CDN as redes não são centralizadas em um único servidor. É de se ressaltar ainda que as CDN's permitem a distribuição de conteúdo de forma eficaz independentemente do local onde o acesso é realizado, o que enseja o aproveitamento satisfatório da largura da banda.⁶³

Para além do modelo servidor-usuário, as CDN's podem utilizar também a tecnologia de entrega ponto-a-ponto (ou modelo P2P).⁶⁴ Enquanto no modelo anterior o tráfego de conteúdo ocorre dos servidores para os usuários, com a tecnologia P2P os usuários passam a agir também como servidores. Desta maneira, um dos pontos não apenas armazena o conteúdo como também o disponibiliza aos demais. Alguns estudos apontam que a tecnologia P2P acaba sendo mais onerosa para utilização comercial, em face à escassez de instrumentos que garantam a qualidade de transmissão dos serviços operados.⁶⁵

⁶¹ LIU, Yong; GUO, Yang e LIANG Chao. **A Survey on Peer-to-Peer Video Streaming Systems**. Disponível em: <<http://eeweb.poly.edu/faculty/yongliu/docs/p2pvs.pdf>>. Acesso em 15 mai. 2017.

⁶² MULERIKKAL, J. P.; KHALIL, I. **An Architecture for Distributed Content Delivery Network**. 2007 15th IEEE International Conference on Networks, 2007.

⁶³ Idem.

⁶⁴ LIU, Yong; GUO, Yang e LIANG Chao. **A Survey on Peer-to-Peer Video Streaming Systems**. Disponível em: <<http://eeweb.poly.edu/faculty/yongliu/docs/p2pvs.pdf>>. Acesso em 15 mai. 2017.

⁶⁵ MULERIKKAL, J. P.; KHALIL, I. **An Architecture for Distributed Content Delivery Network**. 2007 15th IEEE International Conference on Networks, 2007

A principal característica do *streaming*, de maneira geral, é o seu contraponto ao *download*. Conforme mencionado alhures, isso ocorre porque o *download* proporciona o armazenamento definitivo do conteúdo digital no celular, computador, *tablet* ou equivalente. Neste sentido, alguns consideram que a realização do *download* implique em uma aquisição de determinado produto, enquanto o *streaming* funciona, efetivamente, como um serviço.⁶⁶ Este ponto será analisado com maior afincamento posteriormente.

Ainda em contrapartida ao *download*, a tecnologia *streaming* propicia o envio de conteúdos através de fluxos contínuos de dados, do servidor remoto ao servidor local, viabilizando o armazenamento temporário do arquivo em uma memória cache (disco rígido) ou memória RAM (*buffer*, de acesso aleatório).⁶⁷

Sem grandes pormenores, a memória em cache corresponde a uma espécie de memória temporária, onde as informações são recolhidas no disco rígido. Diferencia-se do *buffer* na medida em que neste o armazenamento temporário ocorre na memória de acesso aleatório.⁶⁸ Daí decorre que, utilizando-se do armazenamento na memória RAM, caso o usuário queira proceder ao *download* do arquivo, terá que dispor de ferramentas mais sofisticadas e minuciosas. Por conseguinte, a cópia temporária armazenada no *buffer* confere maior proteção ao arquivo em si.

A propagação de conteúdo digital via tecnologia *streaming* comumente é caracterizada a partir de duas acepções distintas: *live streaming* e *streaming on demand*. O *live streaming* ou *streaming* não-interativo ocorre como uma espécie de retransmissão simultânea do conteúdo digital. Há o processamento do pedido de acesso e a captura de dados da fonte e, após, desenrola-se a transmissão contínua do arquivo de mídia.⁶⁹ Nessa modalidade, portanto, o acesso ao conteúdo apenas é possível quando um provedor central disponibiliza a transmissão, em tempo real, para vários usuários ao mesmo tempo. O serviço de *live streaming* é amplamente utilizado na cobertura de eventos esportivos, transmissão de palestras e nas funções “ao vivo” de aplicativos como *facebook* e *instagram*.

O *streaming on demand* ou *webcasting*, por sua vez, é caracterizado por seu alto grau de interferência na transmissão pelo sujeito que a usufrui. Isso ocorre porque o conteúdo digital

⁶⁶ FRANCISCO, Pedro Augusto P.; VALENTE, Mariana Giorgetti. **Do rádio a streaming: ECAD, Direito autoral e música no Brasil**. Rio de Janeiro: Beco do Azogue, 2016. p. 267.

⁶⁷ WHITE A. R.; COOPER, K. **Streaming and Downloading Technology, Economics and Popularity**. In: “The Streaming Revolution in the Entertainment Industry”. Londres: FRUKT, 2015. p. 30-64.

⁶⁸ BORGHI, M. **Chasing Copyright Infringement in the Streaming Landscape**. *Iic-International Review of Intellectual Property and Competition Law*, v. 42, n. 3, 2011. p. 316-343.

⁶⁹ Idem.

é disponibilizado conforme a demanda do próprio usuário, o qual interage com a plataforma, determinando qual o momento em que irá desfrutar do vídeo, reiniciá-lo, pausá-lo ou avançá-lo.⁷⁰ Esse é o serviço oferecido pelas empresas Amazon Prime Video, Hulu Plus, HBO Now e Netflix.

Além de funcionar como um novo intermediador na indústria audiovisual, a tecnologia do *streaming on demand* também desempenha importante papel comercial, uma vez que os usuários preferem pagar pelo acesso ao conteúdo multimídia do que arcar com o encargo de ter que realizar a cópia do arquivo. Esse cenário desenvolve-se inicialmente em virtude da comodidade do serviço oferecido: é mais confortável escolher filmes, séries e documentários em um catálogo pré-estabelecido. Trata-se de ferramenta na qual o entretenimento encontra-se disponível ao usuário no momento em que este assim desejar, e não o contrário.

Para mais, deve-se levar em consideração que, em virtude do seu funcionamento operacional e tecnológico, a utilização da tecnologia *streaming*, ao contrário do *download*, não requer que o aparelho final possua vasta memória ou capacidade de armazenamento.

De todo modo, a explosão da utilização do *streaming* deu origem a um novo modelo de entretenimento. Os novos hábitos de consumo, especialmente entre os usuários mais jovens, possibilitaram o fortalecimento das inovações da distribuição do conteúdo audiovisual. Nesse contexto de mudança é que devem ser analisados alguns dos óbices tributários a serem enfrentados, no Brasil, por empresas cujas plataformas baseiem-se na utilização da tecnologia *streaming*.

Este trabalho utilizará como referência a maior plataforma de conteúdo audiovisual por assinatura *online* do mundo, a norte-americana Netflix. Isso porque, conforme será demonstrado a seguir, a escolha relativa à especificidade da análise da categoria *streaming on demand* surge em face à necessária comparação entre a plataforma e às atividades tradicionalmente exercidas pelas vídeo-locadoras de fitas VHS e DVDs. Esse quadro comparativo possibilitará a defesa da aceção de que ambas as atividades amoldam-se ao instituto da locação de bens móveis.

⁷⁰ SAKTHIVEL, M. *Webcasters' protection under copyright - A comparative study*. *Computer Law and Security Review*, v. 27, n. 5, 2011. pp. 479-496.

3.2 A ascensão da Netflix e a consolidação de um novo conceito de entretenimento

Criada em 1997 nos Estados Unidos, a Netflix surgiu como uma empresa de venda e aluguel de DVDs pela internet.⁷¹ À época, a dinâmica do serviço permitia o aluguel de um DVD, durante uma semana, pelo valor de US\$4,00. O disco digital, pequeno e compacto, permitia que a entrega ao domicílio do usuário fosse realizada pelo serviço de postagem americano, o que acrescia ao montante final a quantia de US\$2,00.

O aperfeiçoamento nos serviços da empresa ocorreu de maneira lenta e gradual. A primeira grande novidade ocorreu em 1999, quando o serviço passou a permitir que o usuário alugasse DVDs não mais pela unidade, mas através de uma assinatura mensal, sem limites do número de discos ou imposição de multas em decorrência de atrasos na sua devolução.⁷²

Apenas em 2007 a Netflix incorporou a tecnologia *streaming*. À época, sem taxa extra, o usuário teria acesso a uma hora de conteúdo de mídia por cada dólar desembolsado, tendo a sua disposição um catálogo com mais de 1.000 filmes e séries.⁷³ Com a consolidação das novas tecnologias e em resultado disso, a empresa constatou que a utilização e distribuição de conteúdo digital via *streaming* seria mais simples e eficiente que a entrega postal de DVDs. Isso porque a ascensão do *online streaming* modificou a mídia tradicional e os hábitos de consumo dos usuários, possibilitando que a distribuição de conteúdo fosse ofertada de maneira mais abrangente e econômica.

A Netflix chegou ao Brasil em 2009, oferecendo um serviço de assinatura que permitiria o acesso a “filmes e séries (“conteúdo da Netflix”) transmitidos pela Internet para determinados televisores, computadores e outros aparelhos conectados à Internet (“aparelhos compatíveis com a Netflix”)”⁷⁴. Neste ponto, a empresa destaca que, ao conceituar-se como prestadora de serviço, adota acepção abrangente do vocábulo:

“Usados nestes Termos de uso, os termos "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”⁷⁵.

⁷¹ OJER, Teresa; CAPAPÉ, Elena. **Netflix: A New Business Model in the Distribution of Audiovisual Content. Journalism and Mass Communication.** Disponível em: <<http://www.davidpublishing.com/davidpublishing/Upfile/12/18/2013/2013121805181715.pdf>>. Acesso em 20 mai. 2017.

⁷² Idem.

⁷³ Idem.

⁷⁴ NETFLIX. **Termos e condições de uso.** Disponível em: <<https://help.netflix.com/legal/termsofuse>>. Acesso em 20 mai. 2017.

⁷⁵ Idem.

Levando em consideração a funcionalidade da plataforma, os termos de uso firmados entre o contratante e a empresa esclarecem que a atividade exercida, na verdade, ampara-se no acesso ao conteúdo digital disponibilizado, efetivando-se em uma cessão de licença, limitada aos recursos oferecidos:

“4.2. 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.”⁷⁶ [grifo nosso]

O crescimento inicial da empresa em solo brasileiro foi tímido, em parte em virtude às dificuldades relacionadas à baixa qualidade da internet e à popularidade do serviço.⁷⁷ No início de 2017, a assinatura dos planos disponíveis era variável entre R\$19,90 a R\$29,90 mensais.⁷⁸

No primeiro trimestre de 2017 a Netflix registrou lucro líquido de US\$ 178 milhões, número seis vezes maior que aquele registrado no mesmo período em 2016. Presente em mais de 190 países, a receita gerada apenas com vídeo *streaming* totalizou US\$2,516 bilhões no intervalo de janeiro a março do mesmo ano.⁷⁹ A partir da análise desses números, não restam dúvidas que o *streaming on demand* é a nova tendência do mercado mundial de distribuição de vídeos.

Em contrapartida, é necessário ter-se em mente que o constante aumento da utilização do consumo de conteúdo via *online streaming* não significa o total perecimento dos serviços de televisão. Pelo menos por enquanto: em 24 países, incluindo o Brasil, a porcentagem de horas passadas em frente à TV reduziu 16% desde 2010.⁸⁰ Em contrapartida, a utilização da tecnologia *streaming on demand* para a visualização de conteúdo digital saltou de 50% em 2010 para 86% em 2016.⁸¹

⁷⁶ Idem.

⁷⁷ STÜRMER, Adriana; PETRY, Giana. **Do DVD online ao streaming: a origem e o momento atual do Netflix**. GT de História da Mídia Audiovisual e Visual, integrante do 10º Encontro Nacional de História da Mídia, 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/at_download/file>. Acesso em 20 mai. 2017.

⁷⁸ NETFLIX. **Escolha o melhor plano para você**. Disponível em <<https://www.netflix.com/getStarted>>. Acesso em 20 mai. 2017.

⁷⁹ VALOR ECONÔMICO. **Lucro da Netflix sobe mais de 6 vezes no 1º trimestre**. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/empresas/4940306/lucro-da-netflix-sobe-mais-de-6-vezes-no-1-trimestre>>. Acesso em 20 mai. 2017.

⁸⁰ ERICSSON. **Tv and Media 2016**. Report. Disponível em: <<https://www.ericsson.com/assets/local/networked-society/consumerlab/reports/tv-and-media-2016.pdf>>. Acesso em 20 mai. 2017.

⁸¹ Idem.

Dados divulgados afirmam que o *streaming* é mais popular entre consumidores mais jovens, responsáveis pelo decréscimo na porcentagem do consumo de TV. Isso porque usuários que ocupam a faixa etária entre 16 a 34 anos passam cerca de 4 horas semanais a menos assistindo televisão e 2,5 horas a mais por semana assistindo vídeos via *streaming on demand*, em comparação com pessoas de 35 a 69 anos.⁸²

No Brasil, a TV ainda é o meio de comunicação amplamente mais utilizado.⁸³ Todavia, a análise brasileira da veiculação de conteúdo digital deve observar o contexto de um país marcado por diferenças sociais, econômicas e culturais.

A propagação da internet e a contínua expansão da utilização de novas tecnologias têm chamado a atenção não apenas da sociedade civil e dos agentes privados. Também os atores públicos, representados pelo Estado, seus entes federados e governos, têm procurado alternativas para regular a utilização do *streaming*. Seja como for, é certo que a ampla utilização da tecnologia *streaming* traz à tona inúmeros desafios, especialmente relacionados à geração de receitas e incidência tributária.

3.3 Os desafios tributários da economia digital e as recomendações do BEPS

Parece fazer bastante sentido que as crescentes inovações tecnológicas provoquem mudanças na dinâmica do fluxo de capitais, influenciando diretamente os fatores de produção. Esse cenário não interessa apenas às empresas televisivas, mas também as autoridades tributárias aí enxergam uma oportunidade para potencializar sua arrecadação de receitas.

Há de se considerar que esse contexto é intensificado pelo caráter extraterritorial das inovações tecnológicas, uma vez que o mundo digital desconhece as fronteiras físicas existentes entre os Estados. Surge, assim, uma preocupação das autoridades globais a fim de minimizar os impactos tributários daí decorrentes.

Explica-se: no tocante às plataformas que utilizam o *streaming*, os sujeitos passivos dos tributos são multinacionais que se encontram espalhadas por todo o mundo. Logo, a questão é problemática quando se considera a possibilidade de um usuário acessar o conteúdo digital disponibilizado por um servidor que está localizado em jurisdição distinta da sua. A título

⁸² Idem.

⁸³ IBOPE. Presidência da República. Secretaria de Comunicação Social. **Pesquisa brasileira de mídia** 2016. Disponível em: <<http://www.secom.gov.br/atuacao/pesquisa/lista-de-pesquisas-quantitativas-e-qualitativas-de-contratos-atuais/pesquisa-brasileira-de-midia-pbm-2016.pdf/view>>. Acesso em 20 mai. 2017.

exemplificativo, imagine-se um usuário brasileiro que, utilizando-se de cartão de crédito internacional, acesse, via *streaming*, o conteúdo londrino da Netflix, empresa norte-americana, cujo servidor responsável pela distribuição de conteúdo esteja localizado na Irlanda. Neste cenário, emergem questões referentes à competência para arrecadação dos tributos incidentes.

Ressalte-se ainda que muitas empresas, cientes do alto encargo tributário existente em determinados países, utilizam-se de sofisticados planejamentos tributários com o objetivo de transferir sua base tributável para locais com melhores oportunidades fiscais.⁸⁴ Assim, há a constante busca por jurisdições que favoreçam a diminuição dos custos e a potencialização da eficiência tributária.

Apesar de não envolver qualquer ilicitude normativa expressa, é certo que essas práticas se consubstanciam não apenas em uma alternativa de fuga das obrigações fiscais, dando azo a uma conjuntura de desigualdade fiscal:

“[...] a carga tributária passa a ser distribuída de forma (ainda mais) injusta, pois alguns contribuintes deixam de oferecer seus resultados à tributação no país em que a riqueza é gerada, transferindo-os para países com pouca ou nenhuma carga fiscal. Desse modo, os contribuintes que não lançam mão de semelhante artifício acabam por suportar o peso dos tributos economizados por alguns, passando a fazer frente, com maior intensidade, às receitas fiscais que sustentam a grande maioria dos Estados atuais. E, normalmente, os detentores de maior capacidade contributiva são aqueles que mais têm meios de evitar a tributação.”⁸⁵

O aumento da incidência de planejamentos fiscais agressivos e a proliferação de vantagens fiscais indevidas passaram a ser preocupações constantes para as autoridades de diversos países, especialmente aqueles desfavorecidos em razão da redução de suas arrecadações.

Nessa circunstância, a OCDE⁸⁶ em conjunto com os países integrantes do G-20⁸⁷ arquitetaram o BEPS – Base Erosion and Profit Shifting, um “plano de ação composto de quinze diretrizes a serem implementadas pelos países, tendentes a harmonizar e trazer transparência às práticas tributárias e evitar o deslocamento artificial de bases tributáveis”⁸⁸. Trata-se de uma

⁸⁴ MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa; PIMENTEL, João Otávio Martins. **O plano de ação BEPS e as mudanças de paradigmas na tributação**. In: Revista Acadêmica do Programa de Pós-graduação em Direito da UFPE. v. 88, n. 2. 2016. p. 86.

⁸⁵ Idem.

⁸⁶ A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico é um órgão internacional que reúne 35 países, entre emergentes e desenvolvidos, a fim de coordenar políticas que visem a expansão econômica.

⁸⁷ O G-20 é um grupo formado pelas 19 maiores economias mundiais mais a União Europeia. Seu objetivo é estudar, analisar e promover discussões acerca da estabilidade financeira internacional, bem como favorecer negociações internacionais entre os países participantes.

⁸⁸ MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa; PIMENTEL, João Otávio Martins. **O plano de ação BEPS e as mudanças de paradigmas na tributação**. In: Revista Acadêmica do Programa de Pós-graduação em Direito da UFPE. v. 88, n. 2. 2016. p. 83

iniciativa internacional a fim de diminuir a erosão da base tributável e a deslocação do lucro, adequando as políticas tributárias mundiais às novas dinâmicas insurgentes em um contexto globalizatório. A primeira das quinze diretrizes propõe-se a analisar os desafios tributários inerentes a uma economia digital.

O relatório inicial, elaborado pelo BEPS a partir de discussões públicas, parte da premissa de que a circulação de bens e serviços digitais se encontra disseminada de tal maneira que não mais representa apenas uma parcela da economia mundial, mas reflete a própria economia como um todo.⁸⁹ Logo, considerando-se as questões relativas à identificação das receitas provenientes dessa nova dinâmica, impõe-se necessário o exame da lógica subjacente às normas tributárias já existentes, a fim de investigar se elas atendem as expectativas da economia digital e, em caso negativo, se uma diferença de tratamento jurídico sobre transações similares justificaria a incidência de uma nova política tributária.

O BEPS aponta que a ruptura das tradicionais fronteiras terrestres e o intenso fluxo de capitais provenientes das transações *online* trazem desafios relativos à incidência do IVA, especialmente no cenário em que os bens e serviços digitais são fornecidos por empresas estrangeiras e consumidos por usuários em jurisdição distinta. Considerando-se que o IVA envolve a prestação de serviços ou a venda de produtos, é inútil discutir nesse momento, para fins de incidência, se o *streaming* se relaciona à prestação de um serviço ou cessão de bens: de qualquer maneira haverá a incidência do imposto sobre valor agregado europeu. Nesse ponto, tratando-se da primeira hipótese, o recolhimento do IVA se dará no local da prestação de serviços.⁹⁰

Nesse ponto, o BEPS destaca que a prestação de serviços digitais prescinde a presença física direta ou indireta do fornecedor de serviços na jurisdição do usuário. Todavia, em seu entender, esse cenário resulta na baixa ou nula arrecadação do IVA, bem como no aumento das pressões competitivas entre as empresas estrangeiras e domésticas. No Brasil, as empresas de TV por assinatura acirraram a disputa com a Netflix a partir de pressões legislativas que impusessem à empresa norte-americana e às demais plataformas que utilizem *streaming on demand* uma série de regulações.⁹¹

⁸⁹ OECD. BEPS. **Action 01: Address the tax challenges of the digital economy - Public discussion draft**. Paris: OECD Publishing, 2014. p. 58.

⁹⁰ SILVA, Thiago Augusto Alves da; CAMPOS, Hélio Sílvio Ourém. **Breve estudo comparado entre o ISS brasileiro e o IVA lusitano**. Revista CEJ, Brasília, v. XVIII, n. 62, jan. 2014. p. 114-121.

⁹¹ UOL. **Operadoras perdem quase 1 milhão de assinaturas e estudam “ataque” à Netflix**. Disponível em: <<https://tvefamosos.uol.com.br/noticias/oops/2016/01/24/operadoras-perdem-quase-1-milhao-de-assinantes-e-estudam-ataque-a-netflix.htm>>. Acesso em 27 mai. 2017.

Disso decorre que, na Europa, os prestadores de serviços não residentes deparam-se com duas alternativas para recolher o tributo: registram-se na jurisdição de incidência do IVA e enviam o valor do imposto devido de maneira remota ou optam pelo estabelecimento físico no local de acesso do conteúdo, efetivamente tornando-se um contribuinte doméstico.⁹²

Desse cenário surgem diversos obstáculos para a administração fiscal. De início, tem-se que caso a tributação ocorra no local do usuário, o recolhimento do tributo careceria de que o próprio usuário identificasse seu fato gerador, calculasse o tributo e realizasse o pagamento, sem qualquer atuação anterior por parte da autoridade administrativa, a exemplo do que ocorre com os tributos brasileiros sujeitos ao lançamento por homologação. O BEPS aponta que essa alternativa seria ineficaz pois resultaria em uma alta probabilidade de que o recolhimento do IVA não ocorresse integralmente.⁹³

Alternativamente, a opção de exigir que a plataforma se registre na jurisdição de destino e recolha o tributo de acordo com a legislação tributária local permite que a cobrança do IVA ocorra nos montantes corretos. Contudo, essa hipótese demandaria a implementação de mecanismos hábeis para que a efetiva fiscalização das atividades proporcione a arrecadação adequada. Caso contrário, ainda assim os pagamentos sobre a incidência de IVA restariam defasados.

Em face a esse contexto, há possíveis recomendações para que o tributo incida no local do fornecedor do conteúdo, e não do usuário final. Assim, a incidência tributária se daria sob a alíquota do local do estabelecimento não residente, e não do local de acesso efetivo ao conteúdo digital. Na eventualidade de o local do estabelecimento não possuir competência para arrecadação do imposto ou, possuindo, caso sua alíquota seja menor que aquela devida no local do destino, a diferença apurada seria arrecadada na jurisdição do usuário, em observância ao local da destinação do tributo.⁹⁴

Inexistindo consensos, é certo que fiscalização da arrecadação do IVA e dos níveis de *compliance* encontram diversos obstáculos, porquanto os dados relativos ao volume de serviços que se utilizam da tecnologia *streaming* não estão totalmente disponíveis: há patente dificuldade para rastrear as plataformas de distribuição de conteúdo digital que não se registram na jurisdição de destino. Consequentemente, tem-se que muitas plataformas não remetem o

⁹² OECD. BEPS. **Action 01: Address the tax challenges of the digital economy - Public discussion draft**. Paris: OECD Publishing, 2014. p. 60.

⁹³ Idem.

⁹⁴ OECD. BEPS. **Action 01: Address the tax challenges of the digital economy - Public discussion draft**. Paris: OECD Publishing, 2014. p. 61.

imposto ao local da incidência do serviço, impossibilitando à administração fiscal que proceda à fiscalização e cobrança do tributo.⁹⁵

Para o BEPS, a complexidade da tributação de bens e serviços digitais concentra-se na necessidade de implementação, por parte da administração fiscal, de mecanismo efetivos para fiscalizar e arrecadar o imposto incidente nessas operações. Porém, as alternativas até então encontradas são potencialmente onerosas ao Fisco, e o crescimento sucessivo das tecnologias digitais torna essa abordagem cada vez mais insustentável.

3.4 A judicialização do imposto Netflix: *Labell et. al. v. The City of Chicago*

Atenta à necessidade de adequar sua legislação tributária às recorrentes transformações digitais, a cidade mais populosa do Estado de Illinois, Chicago, foi a primeira jurisdição dos Estados Unidos a instituir o imposto que ficou conhecido como “imposto Netflix”. É certo que outras cidades americanas preveem a incidência de impostos em operações relativas ao processamento de dados e armazenagem digital, mas essas exações acabam se assemelhando em maior amplitude à tributação sobre a propriedade⁹⁶, uma vez que se relacionam à infraestrutura do serviço informacional de tecnologia.

Em junho de 2015, a cidade de Chicago alargou o conceito de entretenimento para incluir serviços que utilizam a tecnologia *streaming* para distribuição de conteúdo digital, o que resultou em uma incidência tributária de 9% sobre esses serviços digitalmente ofertados:

“ [...] o imposto sobre entretenimento é aplicável sobre os encargos pagos pelo privilégio de presenciar, assistir ou participar de entretenimento. Isso inclui [...] os encargos pagos pelo privilégio de presenciar, assistir ou participar de entretenimento que sejam disponibilizados eletronicamente. Portanto: a. Encargos pagos pelo privilégio de assistir programas de televisão, filmes ou vídeos disponibilizados eletronicamente são objetos do referido imposto, se os programas de televisão, filmes ou vídeos forem fornecidos para um patrono (i.e, cliente) na cidade. ”⁹⁷ [tradução nossa]

⁹⁵ Ibid, p.60.

⁹⁶CITY OF CHICAGO. Department of Finance. **Personal Property Tax Ruling #12**. Disponível em: <https://www.cityofchicago.org/content/dam/city/depts/rev/supp_info/TaxRulingsandRegulations/LeaseTaxRuling12-06092015.pdf>. Acesso em 27 mai. 2017.

⁹⁷ “[t]he amusement tax applies to charges paid for the privilege to witness, view or participate in an amusement. This includes . . . charges paid for the privilege to witness, view or participate in amusements that are delivered electronically. Thus: a. charges paid for the privilege of watching electronically delivered television shows, movies or videos are subject to the amusement tax, if the shows, movies or videos are delivered to a patron (i.e., customer) in the City [...]”. CITY OF CHICAGO, Department of Finance. **Amusement Tax Ruling #5**. Disponível em <http://www.cityofchicago.org/content/dam/city/depts/rev/supp_info/TaxRulingsandRegulations/AmusementTaxRuling5-06092015.pdf>. Acesso em 27 mai. 2017.

De acordo com a previsão legal, o imposto sobre entretenimento não incide sobre o comércio efetivo de programas de televisão, vídeos e filmes, não compreendendo, portanto, os *downloads* permanentes, mas somente sobre o conteúdo de acesso temporário, usualmente fornecido pela tecnologia *streaming*.⁹⁸ O sujeito passivo da exação é todo usuário que possua endereço comercial ou residencial em Chicago, o que pode ser comprovado através das suas faturas do cartão de crédito.

Com a previsão de gerar em torno de US\$12 milhões por ano⁹⁹, o imposto sobre o entretenimento compreendendo a tecnologia *streaming* entrou em vigência em setembro de 2015, ao argumento de que, em face ao advento da internet, os consumidores passaram a concentrar suas atenções sobre o consumo de diversão *online*, o que ocasionou forte impacto à arrecadação tributária da cidade.

Em resposta, cidadãos de Chicago e usuários de serviços populares de *streaming* levaram a questão ao judiciário, apresentando uma ação coletiva que aduz pela ilegalidade do imposto.¹⁰⁰ Em suas razões, além de salientarem aspectos inerentes à competência, argumentam que o imposto sobre entretenimento aplicado ao *streaming* ofende a legislação federal, que prevê, através do Internet Tax Freedom Act¹⁰¹, a proibição de impostos discriminatórios sobre o comércio digital.

Em termos gerais, o Internet Tax Freedom Act prevê como tributação discriminatória aquela que incida sobre o comércio eletrônico em condições menos favoráveis ou em proporções diferentes às previstas nas transações envolvendo bens, serviços ou informações similares, mas realizadas por outros meios.¹⁰² Os requerentes sustentam, portanto, que o conteúdo digital transmitido via *streaming* assemelha-se às outras formas de distribuição de performances culturais, o que não justificaria a previsão do imposto. Por enquanto, a

⁹⁸CITY OF CHICAGO, Department of Finance. **Amusement Tax Ruling #5**. Disponível em <http://www.cityofchicago.org/content/dam/city/depts/rev/supp_info/TaxRulingsandRegulations/AmusementTaxRuling5-06092015.pdf>. Acesso em 27 mai. 2017.

⁹⁹FORBES. **Chicago to Apply 9% 'Netflix Tax**. Disponível em <<https://www.forbes.com/sites/travisbrown/2015/07/08/chicago-to-apply-9-netflix-tax/#15770ade4d60>>. Acesso em 27 mai. 2017.

¹⁰⁰FORTUNE. **Netflix and Amazon users sue to stop Chicago's 9% streaming tax**. Disponível em: <<http://fortune.com/2015/09/14/netflix-tax-lawsuit/>> Acesso em 27 mai. 2017.

¹⁰¹ Trata-se de previsão legal que proíbe um estado ou unidade federativa de impor tributos discriminatórios sobre o acesso à internet ou sobre o comércio eletrônico.

¹⁰²CIRCUIT COURT OF COOK COUNTY. **Chicago's Memorandum in support of motion to dismiss amended complaint**. Disponível em <<http://oldarchives.courthousenews.com/2016/06/22/netflix.pdf>>. Acesso em 14 mai. 2017.

suspensão da tributação com a base de cálculo alargada aguarda decisão final do Tribunal da Comarca de Cook County.¹⁰³

É certo que, se por um lado há a necessidade de adaptação da legislação tributária às tecnologias do século 21 como um processo natural de regulação do setor digital, por outro lado existem divergências acerca da possibilidade de equiparação de manter-se a mesma tributação para bens que utilizam ou não a tecnologia *streaming*. O alargamento do fato gerador do imposto de entretenimento e a judicialização da sua legalidade são atos que simbolizam a tendência mundial de procurar medidas eficazes para conciliar os interesses sociais, fiscais e comerciais. Afinal, Chicago não é a única jurisdição a lamentar a diminuição de suas receitas tributárias em face à expansão de novas tecnologias.

3.5 Primeiras manifestações tributárias no Brasil

No Brasil, grande parte do debate é subsidiado entre as operadoras de TV por assinatura e as plataformas de vídeo por demanda. Conforme divulgado pela Agência Nacional de Telecomunicações – ANATEL, de 2014 a 2015 a TV por assinatura sofreu queda de 3% em seu número de usuários, enquanto as assinaturas de banda larga fixa cresceram de 24 milhões para 25,6 milhões, mesmo em um cenário de alta crise econômica.¹⁰⁴ Esses dados fortalecem a hipótese de que o decréscimo do número de usuários de TV por assinatura ocorra em virtude da migração para os serviços de *streaming on demand*.

A Netflix não divulga oficialmente seus índices específicos em cada país, mas especula-se que, apenas no Brasil, até então a empresa reúna mais de 4 milhões de assinantes e arrecade mais de um bilhão de reais, o que a colocaria à frente de muitas operadoras de TV paga e canais abertos.¹⁰⁵ É esse o cenário fortalecedor do discurso da mídia regular, que aduz que a ausência de regulação e de não incidência tributária sobre a plataforma produz uma assimetria relativa à concorrência desleal.

Tendo isso em mente, o Conselho Superior de Cinema (CSC), órgão colegiado do Ministério da Cultura, manifestou-se pela necessidade de construção de um marco regulatório

¹⁰³ ILLINOIS POLICY. **Illinois pitches sales tax for netflix, spotify, other streaming services**. Disponível em: <<https://www.illinoispolicy.org/illinois-pitches-sales-tax-for-netflix-spotify-other-streaming-services/>>. Acesso em 11 jun. 2017.

¹⁰⁴ ANATEL, Agência Nacional de Telecomunicações. **Relatórios consolidados – Indicadores de 2012 a 2015**. Disponível em: <<http://www.anatel.gov.br/dados/2015-02-04-18-43-59>>. Acesso em 14 mai. 2017.

¹⁰⁵ UOL. **Netflix irrita operadoras de TV para e Ancine promete marco regulatório**. Disponível em <<http://gizmodo.uol.com.br/netflix-marco-regulatorio/>>. Acesso em 21 mai. 2017.

brasileiro específico para o serviço de *streaming on demand*. Para tanto, recomenda ser substancial a definição da “natureza do serviço e que se estabeleça as condições para a sua prestação e as obrigações regulatórias e tributárias dos agentes provedores.”¹⁰⁶

Nesse aspecto, as características do *streaming on demand* não permitiriam sua normatização através da Lei Geral das Telecomunicações e do Marco Civil da Internet, salvo quando tratar-se de temas comuns como a neutralidade da rede, a exemplo do conteúdo do art. 11 da Lei nº 12. 965/2014.¹⁰⁷ Através do documento “Desafios da Regulamentação do Vídeo sob Demanda”, publicado em 2015, o governo brasileiro assim se manifestou:

“O crescimento do VoD, a entrada de múltiplos e variados competidores, a relação com os demais segmentos do mercado audiovisual e as atuais condições tributárias para a prestação do serviço são fatores que repercutem diretamente sobre o interesse dos agentes econômicos em ter regras isonômicas definidas com clareza e segurança. Para além desses interesses privados, considera-se de interesse do país e dos usuários que haja a maior concorrência possível na prestação do serviço e de diversidade nos conteúdos ofertados, com espaço e atenção especial para as empresas brasileiras, os conteúdos brasileiros e os conteúdos brasileiros de produção independente. Essas diretivas de segurança jurídica e de busca da máxima competição, porém, são dificultadas por algumas características e situações particulares desse segmento.”¹⁰⁸

Baseando-se nessa manifestação inicial, a Agência Nacional do Cinema promoveu, entre os meses de dezembro de 2016 a março de 2017, consulta pública¹⁰⁹ a fim de promover o debate, junto à sociedade civil, dos interesses relativos à notícia regulatória sobre comunicação audiovisual sob demanda.

Em um primeiro momento, ao analisar o atual funcionamento das plataformas televisivas e dos serviços de vídeo por demanda, o relatório publicado pela ANCINE manifestou-se no sentido da necessária promoção e valorização de conteúdo audiovisual brasileiro.¹¹⁰ Ocorre que a Netflix, além de firmar parcerias com empresas como Warner Brothers e Columbia Pictures para possibilitar o aumento do seu catálogo de conteúdo, investe também

¹⁰⁶ANCINE. **Desafios para a regulamentação do vídeo sob demanda**. Disponível em: <http://www.ancine.gov.br/sites/default/files/CSC%2020Consolida%C3%A7%C3%A3o%20Desafios%20VoD%2017%2012%2015_1.pdf>. Acesso em 21 mai. 2017.

¹⁰⁷ Cf. “Art. 11. Em qualquer operação de coleta, armazenamento, guarda e tratamento de registros, de dados pessoais ou de comunicações por provedores de conexão e de aplicações de internet em que pelo menos um desses atos ocorra em território nacional, deverão ser obrigatoriamente respeitados a legislação brasileira e os direitos à privacidade, à proteção dos dados pessoais e ao sigilo das comunicações privadas e dos registros.” (Lei nº 12. 965/2014)

¹⁰⁸ANCINE. **Desafios para a regulamentação do vídeo sob demanda**. Disponível em: <http://www.ancine.gov.br/sites/default/files/CSC%2020Consolida%C3%A7%C3%A3o%20Desafios%20VoD%2017%2012%2015_1.pdf>. Acesso em 21 mai. 2017.

¹⁰⁹ANCINE. **Relatório e Recomendações da Ancine para o mercado de VoD**. Disponível em: <http://convergecom.com.br/wp-content/uploads/2017/05/Relatorio_Ancine_VoD.pdf>. Acesso em 21 mai. 2017.

¹¹⁰ANCINE. **Desafios para a regulamentação do vídeo sob demanda**. Disponível em: <http://www.ancine.gov.br/sites/default/files/CSC%2020Consolida%C3%A7%C3%A3o%20Desafios%20VoD%2017%2012%2015_1.pdf>. Acesso em 21 mai. 2017.

em produções originais, (i.e. *Orange is the New Black* e *House of Cards*), aclamadas pelo público e pela crítica. Sobressai, assim, relativa carência de material audiovisual brasileiro, de maneira que a agência pugna pela adoção de uma porcentagem mínima obrigatória de obras audiovisuais pátrias, a exemplo do que já ocorre no art. 19, §2º da Lei nº 12.485/2011.¹¹¹

Inobstante, com relação à incidência tributária, a ANCINE manifestou-se favorável à incidência da Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - CONDECINE sobre as obras audiovisuais utilizadas pelas plataformas de *streaming on demand*.¹¹²

Pontua-se que a CONDECINE foi instituída pela Medida Provisória nº 2.228-1/2001 e, à época de sua criação, possuía como fatos geradores i) a veiculação, produção, licenciamento e distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas com fins comerciais e ii) remessas ao exterior decorrentes da exploração de obras cinematográficas e videofonográficas, ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo.¹¹³

Todavia, as inovações tecnológicas compeliram o aparato legislativo a determinar a incidência da CONDECINE sobre qualquer prestação de serviço que faça a utilização de meios que possam, efetiva ou potencialmente, distribuir conteúdos audiovisuais, nos termos da lei que dispõe sobre a comunicação audiovisual de acesso condicionado.¹¹⁴ Os sujeitos passivos dessa exação seriam as concessionárias, permissionárias e autorizadas de serviços de telecomunicações, excluindo-se empresas que utilizem radiodifusão de sons e imagens.

Em seu modelo atual, a incidência da CONDECINE é devida por cada título ou capítulo de obra cinematográfica ou videofonográfica, o que limitaria a formação de amplos catálogos e inibiria a atividade de plataformas como a Netflix.¹¹⁵ Levando isso em consideração, a agência defendeu que, nos termos atuais, a CONDECINE não se coaduna à realidade dos vídeos sob demanda, e a tributação sobre a receita bruta da empresa seria mais adequada:

¹¹¹A Lei 12.485/2011 dispõe sobre a comunicação audiovisual de acesso condicionado e determina: “§ 2º Na oferta dos canais de que trata o inciso VII, no mínimo 10% (dez por cento) dos conteúdos ofertados que integrarem espaço qualificado deverão ser brasileiros.” (Lei nº 12.485/2011)

¹¹² ANCINE. **Relatório e Recomendações da ANCINE para o mercado de VoD**. Disponível em: <http://convergecom.com.br/wp-content/uploads/2017/05/Relatorio_Ancine_VoD.pdf>. Acesso em 21 mai. 2017. p.18.

¹¹³MANEIRA, Eduardo. **Condecine – aspectos gerais**. Disponível em: <<http://maneira.adv.br/wp-content/uploads/2016/10/Condecine-aspectos-gerais.pdf>>. Acesso em 21 mai. 2017.

¹¹⁴ “Art. 32. A Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - Condecine terá por fato gerador: II - a prestação de serviços que se utilizem de meios que possam, efetiva ou potencialmente, distribuir conteúdos audiovisuais nos termos da lei que dispõe sobre a comunicação audiovisual de acesso condicionado, listados no Anexo I desta Medida Provisória.” (Medida Provisória nº 2.228-1/2001).

¹¹⁵ ANCINE. **Relatório e Recomendações da ANCINE para o mercado de VoD**. Disponível em: <http://convergecom.com.br/wp-content/uploads/2017/05/Relatorio_Ancine_VoD.pdf>. Acesso em 21 mai. 2017.

“Em diálogo com as experiências internacionais de regulação do setor, a ANCINE recomenda que sejam adotadas alíquotas progressivas que preservem os pequenos provedores de serviço, eliminando barreiras de entrada, e em equilíbrio com as demais obrigações financeiras eventualmente impostas sobre o setor.”¹¹⁶

Logo, a agência defende a necessidade de adaptação da CONDECINE às características específicas das plataformas que utilizam o *streaming on demand*. Para tanto, propõe que seja estabelecido como fato gerador a aquisição de receita decorrente da comunicação audiovisual sob demanda e que a base de cálculo seja fixada a partir da receita bruta anual dos contribuintes, com alíquotas variáveis entre 0 e 4%, apurada nos termos da legislação do imposto de renda.¹¹⁷

Neste ponto, destaca-se que a ANCINE se manifesta no sentido de sugerir que as receitas provenientes da venda de espaço publicitário integrem a receita bruta para fins de pagamento da CONDECINE. Ainda que a Netflix, especificamente, não possua espaço publicitário na veiculação de vídeos, importa salientar que, ao assim fazer, a agência transcende as fronteiras constitucionais determinadas pelo art. 149 da CF/1988, alterando o campo de incidência da contribuição.¹¹⁸ Isso porque, ao prever que as contribuições de intervenção no domínio econômico são instrumentos de atuação do Estado em área determinada, a Constituição Federal veda a possibilidade de a CONDECINE alcançar bens, pessoas ou relações que não integrem a relação jurídica.

Convém notar ainda que o processo de regulamentação do *streaming*, nesses aspectos, está atrelado à edição de lei específica. Logo, as efetivas diretrizes para incidência da CONDECINE sobre a receita bruta das empresas serão definidas pelo poder legislativo. À ANCINE cabe apenas as funções de regular e fiscalizar a cobrança do tributo, sem invadir a competência legislativa:

“[...] dado o princípio constitucional da legalidade, e consequente vedação a que atos inferiores inovem inicialmente na ordem jurídica, resulta claro que as determinações normativas advindas de tais entidades não de se cifrar a aspectos estritamente técnicos, que estes, sim, podem, na forma da lei, providenciar providências subalternas.”¹¹⁹

¹¹⁶ Idem.

¹¹⁷ Idem.

¹¹⁸ “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.” (**Constituição Federal de 1988**)

¹¹⁹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2001. p.134.

Logo, a agência deve observar os limites de competência impostos pela Constituição Federal, no que diz respeito às balizas determinadas às contribuições, bem como os princípios e preceitos fundamentais inerentes a esse tributo.

De uma forma ou de outra, as novas tecnologias do mercado audiovisual também devem gerar impactos ao recolhimento da CONDECINE, de maneira a se presumir que, no tocante à incidência da contribuição nos vídeos sob demanda, os possíveis custos oriundos do alargamento da hipótese de incidência da CONDECINE seriam repassados ao consumidor final, através do aumento do valor da assinatura do serviço.

4 A TRIBUTAÇÃO DE *STREAMING* NO BRASIL

4.1 A LC nº 157/2016 e a não incidência do ICMS-comunicação

Como se vê, a necessidade de adaptar a legislação tributária brasileira a fim de que as novas tecnologias passem a ser contempladas é tema que vem sendo o centro de debate de autoridades fiscais, advogados e contribuintes. Tendo isso em mente, no último dia útil de 2016 foi publicada a LC nº 157/2016 que, enquanto norma geral tributária, introduziu mudanças na cobrança do ISS pelos municípios e DF.

A LC nº 157/2016 trouxera diversas alterações à incidência do imposto sobre serviços. Entre elas, interessa ao presente trabalho a inclusão do subitem 1.09, no rol da lista de serviços anexa à Lei nº 116/2003, prevendo a incidência do ISS sobre:

“Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).”¹²⁰

Logo, o ato de disponibilização temporária de conteúdo audiovisual via *streaming* constitui serviço passível de tributação pelo ISS, resguardadas as hipóteses em que desponta a imunidade conferida a livros, jornais e periódicos.

Considerando-se que as obras audiovisuais distribuídas pela internet prescindem do efetivo aparato material sujeito à norma imunizante, defende-se que, ao desobrigar essa hipótese, o legislador complementar confere extensão à imunidade, “reconhecendo que a divulgação de informações típicas destes meios, por página eletrônica, merece o mesmo tratamento imunizante do que os livros, jornais e periódicos físicos.”¹²¹

Em outras palavras, os livros, jornais e periódicos virtuais responsáveis pela disponibilização, via internet, de conteúdo de imagem, vídeo, texto e áudio equiparam-se aos livros, jornais e periódicos físicos para fins tributários. Tal assertiva é corroborada pelo recente entendimento do STF na análise do RE nº 330.817/RJ, quando, em repercussão geral, o Plenário assentou a tese de que “A imunidade tributária constante no art. 150, VI, d, da CF/1988 aplica-

¹²⁰ BRASIL. **Lei Complementar nº 157**, de 29 de dezembro de 2016.

¹²¹ OMORI, Felipe Jim. **A tributação da disponibilização de sons e imagens pela internet e o PLC nº 386/2012**. In: Revista de Direito Tributário atual. Instituto Brasileiro de Direito Tributário: São Paulo, 2016. p. 143.

se ao livro eletrônico (e-book), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo.”¹²²

Da leitura da norma verifica-se que a lei também excepciona à incidência do imposto municipal a distribuição dos conteúdos disponibilizados pelas TVs por assinatura, reguladas através da Lei nº 12.485/2012 e sujeitas ao ICMS-comunicação, exação incidente nos serviços de comunicações.

Nesse ponto, destaca-se que os serviços de comunicações também devem observar a interpretação do vocábulo serviço aos moldes da CF/1988. Isso porque a diferença intrínseca entre os serviços de comunicações e de transporte para os demais serviços reside unicamente na competência tributária para arrecadação do tributo: quando dos Estados, incidirá ICMS, quando dos Municípios, ISS.

Em apertada síntese, a hipótese material de incidência do ICMS-comunicação é a prestação do serviço de comunicação. Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho, há prestação de serviço de comunicação na hipótese em que um prestador proporciona e mantém em funcionamento os meios físicos necessários à efetivação do vínculo comunicacional.¹²³ Ainda, defende-se que o mero ato de se comunicar não constitui fato gerador oponível à incidência do ICMS-comunicação à medida que não engloba riqueza tributária, e, portanto, não evidencia capacidade contributiva.¹²⁴

A incidência do ICMS-comunicação postula a existência de uma prestação de serviço onerosa, consubstanciada em uma obrigação de fazer responsável pela efetivação da comunicação entre emissor e receptor. Nesse sentir, compreende-se que as plataformas de *streaming on demand*, consubstanciando a disponibilização de conteúdo audiovisual via internet, não originam prestação onerosa quando da efetivação da comunicação, tampouco concretizam atos conexos.¹²⁵

Resguardadas algumas semelhanças, dentre as quais a maior oferta de conteúdo colocada à disposição do usuário, o serviço de vídeo por demanda e o serviço de TV por assinatura em muito se diferenciam. Substancialmente, são atividades diversas cuja forma de

¹²²STF. **RE nº 330.817/RJ**. Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 08/03/2017. Acórdão pendente de publicação.

¹²³CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2013. V.2. p. 259.

¹²⁴Idem.

¹²⁵CARPINETTI, Ana Carolina; LARA, Henrique Amaral. **Não incide ICMS sobre serviços over the top, mas ISS é variável**. Associação Paulista de Estudos Tributários. 2016. Disponível em: <http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=2162>. Acesso em 30 mai. 2017.

disponibilização de conteúdo é ofertada de maneira distinta. Salienta-se ainda que as plataformas de vídeo por demanda não são condicionadas à existência de canais, tampouco aqueles de distribuição obrigatória – em verdade, mostrou-se que existem tentativas da ANCINE de regular o espaço impondo uma taxa de porcentagem mínima de conteúdo audiovisual brasileiro.

Além disso, a distinção primordial para fins de incidência do ICMS-comunicação restritivamente às empresas de TV por assinatura decorre da existência de uma rede própria de telecomunicações para a prestação do serviço. Os serviços *over the top*, por outro lado, utilizam-se da rede de telecomunicação que lhe dá suporte, já disponibilizada por terceiros.¹²⁶

Corroborando com essa tese o atual posicionamento do STJ que, ao analisar situação análoga referente aos provedores de acesso à internet, reconheceu que a incidência do ICMS-comunicação está condicionada à existência da rede de telecomunicações. Ainda, a 1ª Seção aduziu que inexistente serviço de telecomunicação quando ausente autorização, permissão ou concessão da União, nos termos da CF/1988. Por conseguinte, não haverá incidência do ICMS-comunicação em face à ausência de condições e meios para que a comunicação efetivamente ocorra:

“Conclui-se, portanto, que, nos termos do artigo 110 do Código Tributário Nacional, não podem os Estados ou o Distrito Federal alterar a definição, o conteúdo e o alcance do conceito de prestação de serviços de conexão à Internet, para, mediante Convênios Estaduais, tributá-la por meio do ICMS. Como a prestação de serviços de conexão à Internet não cuida de prestação onerosa de serviços de comunicação ou de serviços de telecomunicação, mas de serviços de valor adicionado, em face dos princípios da legalidade e da tipicidade fechada, inerentes ao ramo do direito tributário, deve ser afastada a aplicação do ICMS pela inexistência na espécie do fato imponível.”¹²⁷

Em verdade, a prestação onerosa do serviço de comunicação requer a figura de três sujeitos: o tomador, o prestador do serviço e o receptor. No caso das TVs por assinatura, a comunicação entre o tomador e o destinatário será viabilizada através da companhia telefônica, que assumirá o papel de prestador do serviço. Nas plataformas de *streaming*, entretanto, a disponibilização do conteúdo cujos direitos autorais lhe pertencem é efetivada através de rede de telecomunicações preexistente – previamente contratada pelo usuário.¹²⁸

¹²⁶ CARPINETTI, Ana Carolina; LARA, Henrique Amaral. **Não incide ICMS sobre serviços over the top, mas ISS é variável.** Associação Paulista de Estudos Tributários. 2016. Disponível em: <http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=2162>. Acesso em 30 mai. 2017.

¹²⁷ STJ. **EREsp nº 456.650/PR**, Rel. Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministro Franciulli Netto, Primeira Seção, julgado em 11/05/2005, DJ 20/03/2006, p. 181.

¹²⁸ CARPINETTI, Ana Carolina; LARA, Henrique Amaral. **Não incide ICMS sobre serviços over the top, mas ISS é variável.** Associação Paulista de Estudos Tributários. 2016. Disponível em: <http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=2162>. Acesso em 30 mai. 2017.

Portanto, à luz das conclusões esboçadas pelo STJ, não incidirá ICMS-comunicação sobre as plataformas de *streaming on demand*, uma vez que o acesso ao conteúdo digital em si não configura prestação onerosa de serviço, pois é oferecido por empresa distinta e separadamente dos serviços que proporcionam os meios efetivos para que usuário acesse o conteúdo em si.

Nesse aspecto, corroboramos ser acertada a opção da LC nº 157/2016 em ressaltar as hipóteses de incidência do ICMS-comunicação às TVs por assinatura. Resta agora analisar a sujeição do *streaming on demand* às regras do ISS.

4.2 Locação de bens móveis: obrigação de dar ou obrigação de fazer?

É necessário examinar se a disponibilização de conteúdo audiovisual via *streaming* consubstancia uma hipótese de prestação de serviço. De início, rememora-se que a atividade principal da Netflix consiste na assinatura da disponibilização virtual de filmes e séries, passíveis de acesso remoto, durante um determinado período de tempo. Considerando esse cenário, nexiste qualquer transferência do arquivo para o dispositivo eletrônico do usuário.

Sem embargo, até então este trabalho consignou que a cobrança do ISS está vinculada de maneira inexorável à observância de pressupostos constitucionais, sendo eles i) a existência de prestação de serviços, ii) a obrigatoriedade de que o serviço prestado não constitua serviço de telecomunicação e iii) a previsão do serviço em lei complementar.

É certo que a disponibilização de conteúdo digital via *streaming* traduz-se em bem incorpóreo em que não há transferência de titularidade, o que, por consequência, afasta sua aceção como mercadoria, não havendo que se falar na incidência do ICMS. Conforme restou demonstrado alhures, também é afastada a incidência de ICMS-comunicação em face à ausência de serviço de comunicação.

Diante dessa constatação, a doutrina aponta a necessidade de recorrer ao Direito Civil para investigar o conteúdo das espécies de obrigação de dar e obrigação de fazer, a fim de delimitar o âmbito de incidência do imposto sobre serviços. Caio Mário da Silva Pereira aduz que “quando a prestação é um *facere*, está nítido o ato do devedor: a ação humana como seu objeto, consistente na realização de um trabalho, na confecção de uma coisa, na emissão de uma declaração de vontade, etc”. Noutro passo:

“quando a obrigação é de dar ou de entregar, seu objeto não é coisa a ser entregue, porém a atividade que se impõe ao sujeito passivo, de efetuar a entrega daquele bem; o credor tem o direito a uma prestação, e esta consiste na ação de entregar, correlata ao direito reconhecido ao sujeito ativo de exigir que lhe seja efetuada a entrega.”¹²⁹

As obrigações estão discriminadas nos arts. 233 e seguintes do Código Civil Brasileiro, de onde depreende-se que a obrigação de dar é caracterizada pela tradição de um bem ao credor, ainda que essa entrega não resulte na transferência da propriedade, implicando apenas na transferência da posse. Por outro lado, a obrigação de fazer resulta na realização de uma atividade, concretizando-se em um esforço humano do devedor.

Não por outro motivo o STF inicialmente vinculou a incidência do ISS à prestação de serviço consubstanciada em uma obrigação de fazer. Disso resulta ser imprescindível que a exigência do imposto está condicionada à existência, por parte do prestador de serviço, de uma obrigação de fazer que consolide a execução, elaboração ou confecção de algo.

Em face a essa distinção, o STF deparou-se com a necessidade de avaliar a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, hipótese até então constante na lista anexa à LC nº 116/2003. A controvérsia do RE nº 116.121-3/SP consistia na autorização, por Lei Municipal, da cobrança de ISS sobre a locação de guindastes.¹³⁰ A recorrente, empresa Ideal Transportes e Guindastes Ltda., aduzia a inconstitucionalidade da exação, em virtude à negativa de vigência aos arts. 24, I e II da CF/1988, bem como ao art. 110 do CTN. Sustentava que a locação do guindaste consubstanciaria obrigação de dar, inexistindo atividade pessoal ou esforço humano por parte do locador para caracterizar a atividade como prestação de serviço.¹³¹

A correta compreensão da demanda estava condicionada ao exame do art. 565 do CC/2002, no qual infere-se que há a locação de coisas quando “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.”¹³² Nesse ponto, vale mencionar também a lição de Maria Helena Diniz, citando Clóvis Beviláqua:

“ a locação é o contrato pelo qual uma das partes, mediante remuneração paga pela outra, se compromete a fornecer-lhe, durante certo lapso de tempo, o uso e gozo de

¹²⁹ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil. Teoria geral das obrigações**. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 7-17.

¹³⁰ STF. **RE nº 116.121/SP**, Rel. Min. Octavio Gallotti, Redator designado para o Acórdão: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000, DJ 25/05/2001.

¹³¹ STF. **RE nº 116.121/SP**, Rel. Min. Octavio Gallotti, Redator designado para o Acórdão: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000, DJ 25/05/2001.

¹³² BRASIL. **Lei nº 10.406**, de 10 de dezembro de 2002.

uma coisa fungível, a prestação de um serviço apreciável economicamente ou a execução de uma obra determinada.”¹³³

Portanto, a norma e a doutrina especializada permitem a afirmação de que haverá locação na hipótese de o locador se obrigar a ceder à outra parte, o uso e gozo de coisa infungível, por tempo determinado, mediante remuneração, designada como aluguel.¹³⁴

Pois bem. Retornando o julgamento do RE nº 116.121-3/SP, a Procuradoria Geral da República juntou aos autos parecer posicionando-se a favor da tributação, ao argumento de que a locação de bens móveis configuraria prestação de serviço em virtude à realidade econômica inerente à atividade em si. Logo, o caráter econômico intrínseco à utilização da locação forneceria os elementos caracterizadores de uma obrigação de fazer.

O voto do relator, Min. Octavio Gallotti, manifestou a manutenção do tributo. Para tanto, assentou que a expressão “qualquer natureza” atribuída pelo Decreto-Lei nº 406/1968 expressa a vontade legislativa de abranger a prestação de serviço sob uma perspectiva econômica, não se reduzindo às atividades resultadas a partir de um fazer humano.

O Min. Carlos Velloso acompanhou o relator, aludindo à realidade econômica da locação de bens móveis, que seria um índice da capacidade contributiva do ISS. A respeito da definição de prestação de serviço, cita-se a transcrição, em seu voto, dos argumentos utilizados pelo Desembargador do tribunal *a quo*, valendo-se da lição de Bernardo Ribeiro de Moraes:

“E mais adiante, leciona o mestre: “O conceito econômico de “prestação de serviços” (fornecimento de bem imaterial) não se confunde e nem se equipara ao conceito de “prestação de serviços” do direito civil, que é conceituado como fornecimento apenas de trabalho (prestação de serviços é o fornecimento, mediante remuneração, de trabalho a terceiros). O conceito econômico não se apresentando acanhado, abrange tanto o simples fornecimento de trabalho (prestação de serviços do direito civil) como outras atividades, v.g.: locação de bens móveis, transporte, publicidade, hospedagem, diversões públicas, cessão de direitos, depósito, execução de obrigações de não fazer, etc. (venda de bens imateriais).”¹³⁵

A divergência foi inaugurada pelo Min. Marco Aurélio, que se atentou à necessidade de observância à definição intrínseca de cada instituto. Na acepção do Ministro, apenas a prestação de serviços condicionada diretamente a um esforço humano seria fato gerador do ISS.

¹³³DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro. Teoria das Obrigações Contratuais e Extracontratuais**. Saraiva: São Paulo, 2011.

¹³⁴ MONTEIRO, Andréa Scheffer de Oliveira; QUINTANILHA, Isabella Castilho; MACHADO, Pedro Gabriel Hayashi Almeida. **ISS: A função da lei complementar 116/03 e a locação de bens e cessão de direitos trazidos pela lista anexa**. Revista de Direito Público, Londrina, v. 3, n. 1, jan. /abr. 2008. p. 144-157.

¹³⁵ STF. **RE nº 116.121/SP**, Rel. Min. Octavio Gallotti, Redator designado para o Acórdão: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000, DJ 25/05/2001.

Afastou, assim, a incidência do imposto sobre serviços sobre a locação de bens móveis, considerando a inexistência de prestação de serviço em face à ausência de qualquer esforço humano por parte do proprietário do guindaste, porquanto este apenas coloca o aparato material à disposição do locatário. Nesse sentido, o Min. Marco Aurélio salientou ser irrisória a análise dos aspectos econômicos inerentes à atividade na hipótese de contrariedade ao modelo de tributo esboçado na Constituição Federal. Para tanto, utilizou-se dos ensinamentos de Ulhôa Canto, citado por Gabriel Lacerda Troianelli:

“Entre nós, a interpretação econômica [da prestação de serviço] não tem sido acolhida, nem pelos autores nem pela jurisprudência. A própria Coordenação do Sistema de Tributação chegou até a afirmar a sua inaceitabilidade, no Parecer Normativo CST nº 563, de 18.08.1971 [...] Entretanto, é comum ler-se em atos ou decisões de Administração ou de tribunais administrativos que ao direito tributário interessam precipuamente os aspectos econômicos (o que é certo), e, por isso, os dispositivos legais, como os atos e fatos, devem ser interpretados com prevalência do respectivo conteúdo econômico, relegada a sua forma jurídica a plano secundário (ilação errada). Na verdade, trata-se de uma simples tentativa de usurpação de poderes que são apenas do legislador; sob o pretexto de interpretar a lei, o que se está tentando é aplicar a sua norma a fatos que ela não contempla.”¹³⁶

Também o Min. Celso de Mello assentou que a locação de bens móveis se funda na figura típica da obrigação de dar, consignada em cessão de coisa não fungível¹³⁷. Em seu entender, seria inadmissível considerar a locação de bens móveis como prestação de serviço, uma vez que estar-se-ia diante de patente manipulação das competências constitucionais impositivas.

Por 6 votos a 5, o plenário do STF reconheceu a inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis”, o que significou a alteração de uma jurisprudência até então consolidada por mais de trinta anos. Ressalvadas as críticas relacionadas à segurança jurídica e à previsibilidade das decisões, pode-se dizer que houve razoabilidade na correta justificação para afastar a incidência do ISS, tratando-se de obrigação de dar.

Diante da declaração de inconstitucionalidade extraída do RE nº 116.121/SP, o item 3.01 da lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/1968 foi vetado pelo Presidente da República. Além disso, levando em consideração a impossibilidade de a legislação tributária municipal alterar a definição do alcance de termos do direito privado, a teor do art. 110 do CTN, 10 anos após o julgamento do aludido recurso extraordinário, a Corte Maior editou a Súmula

¹³⁶ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 13**. São Paulo: Resenha Tributária, 1989. p. 493. In: STF. **RE nº 116.121/SP**. Rel. Min. Octavio Gallotti. Redator designado para o Acórdão: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000, DJ 23/10/2000.

¹³⁷ STF. **RE nº 116.121/SP**. Rel. Min. Octavio Gallotti. Redator designado para acórdão Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000, DJ 23/10/2000.

Vinculante nº 31, que dispõe “ser inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.¹³⁸

Importa salientar que a proposta de súmula inicialmente apresentada pelo Min. Joaquim Barbosa tinha como teor ser “inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis **dissociadas da prestação de serviços**” [grifo nosso]¹³⁹. A preocupação com a manutenção desse trecho ocorria em face às “situações em que a prestação de serviço vem escamoteada sob a forma de locação. Por exemplo: locação de maquinário, e vem o seu operador. Nessa hipótese, muito comum.”¹⁴⁰ Todavia, o Min. Cézar Peluso houve por bem dissentir acerca da expressão “dissociadas da prestação de serviços” ao argumento de que, quando a locação de bens móveis for associada à prestação de serviços, de qualquer maneira restará afastada a incidência do ISS na locação de bens móveis, incidindo normalmente apenas na parcela tocante à prestação de serviço, motivo pelo qual o trecho exortado seria desnecessário.

De qualquer maneira, a compreensão adotada pelo STF motivou os contribuintes a pleitearem perante o judiciário o reconhecimento de que alguns serviços passíveis de sofrerem a incidência do ISS constituíam, em verdade, obrigações de dar. Também foram inúmeros os processos interpostos pela administração fiscal, irressignada com a redução da arrecadação de suas receitas.

4.3 A evolução da jurisprudência do STF e os desafios em face ao RE nº 651.703

Antes de traçar alguns comentários acerca (in) constitucionalidade da incidência de ISS sobre a disponibilização de conteúdo audiovisual via *streaming*, à luz da Súmula Vinculante nº 31, convém indicar alguns parâmetros que têm sido utilizados pela Suprema Corte para definir se o imposto sobre serviços será incidente apenas sobre as obrigações de fazer, ou se também abarcará as obrigações de dar.

É válido lembrar que em 2009, portanto, um ano antes da publicação da Súmula Vinculante nº 31, o STF começou a manifestar alguns sinais de menor rigidez quanto à aceção de prestação de serviços. A primeira expressão nesse sentido ocorreu no bojo do RE nº

¹³⁸ STF. **Súmula Vinculante nº 31**. Aprovada na sessão plenária de 04/02/2010, DJe 17/02/2010.

¹³⁹ STF. **RE nº 626.706/SP**. Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 08/09/2010, DJe 23/09/2010.

¹⁴⁰ Idem.

592.905/SC, de rel. do Min. Eros Grau, cuja controvérsia cingia na análise da inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre operações de arrendamento mercantil.¹⁴¹

Nessa ocasião, o relator sustentou que os serviços sujeitos à incidência do ISS são aqueles de qualquer natureza, de maneira a nem sempre consubstanciar hipóteses típicas de obrigações de fazer. Na sua acepção, restringir as situações de prestações de serviço aos institutos rígidos do Direito Privado significaria ignorar a essência do imposto, uma vez que “toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar”. Por maioria, o Plenário decidiu que o núcleo do *leasing* seria o financiamento, que não constituiria obrigação de dar, mas sim a prestação de um serviço.

É difícil dizer se o posicionamento do STF nesse caso consubstancia uma mudança de paradigma ou uma efetiva flexibilização da matéria. O Ministro Marco Aurélio, mantendo a opinião anteriormente esboçada nos autos do RE nº 116.121/SP, abordou a questão sob a óptica da locação, defendendo que a natureza do leasing seria essencialmente de obrigação de dar.¹⁴² Isso porque a arrendadora não prestaria serviços à arrendatária mas, ao contrário, consolidaria a efetiva entrega de um bem, condicionada a contraprestação da utilização do bem móvel.

Posteriormente, na análise do AgRg na Rcl nº 8.623/RJ, sob a relatoria do Min. Gilmar Mendes, a 2ª Turma afastou a incidência da Súmula Vinculante nº 31 sobre a cessão de direito de uso de marcas, item nº 3.02 da lista anexa à LC nº 116/2003. Através de uma concisa decisão, restou consignado que a cessão de direito de uso de marca não constituiria locação, bem como que a definição de serviço deveria observar a taxatividade da lista anexa. Nesse julgamento estavam presentes apenas o relator e os Ministros Celso de Mello e Joaquim Barbosa.¹⁴³

Porém, foi no ano de 2016, durante o julgamento do RE nº 651.703/PR, que o STF conferiu efetivamente novos paradigmas à interpretação da CF/1988 no tocante aos conceitos de bens e serviços, afastando-se da outrora interpretação restrita à mera distinção entre os conceitos puros do Direito Privado. Apesar de o caso concreto versar sobre a incidência do ISS sobre as atividades das operadoras de planos privados de assistência à saúde, é certo que a Corte Superior se baseou em perspectivas que fortaleceram a substancial alteração da sua jurisprudência.¹⁴⁴

¹⁴¹ STF. RE nº 592.905/SC, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 16/10/2008, DJ 07/11/2008.

¹⁴² Idem.

¹⁴³ STF. AgRg na Rcl nº 8.623/RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgado em 22.02.2011, DJe 09/03/2011.

¹⁴⁴ STF. RE nº 651.703/PR. Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, DJe 26/04/2017.

Consubstanciado no voto do relator, Min. Luiz Fux, o plenário assentou a compreensão de que, nada obstante preconize-se que o Direito Tributário se valha de institutos de Direito Privado, esse não deve ser o único critério a orientar a exata interpretação constitucional. Em sua acepção, esse teria sido o cenário a nortear o julgamento do RE nº 116.121/SP, ocasião na qual o tribunal recorreu exclusivamente às definições do Direito Privado para afastar a incidência da exação.¹⁴⁵

A discussão ganha contornos sofisticados quando analisado o alcance do art. 110 do CTN, que, conforme exaustivamente desmonstrado, veda ao Direito Tributário modificar o conteúdo e alcance dos conceitos de Direito Civil nas interpretações constitucionais. Nesse passo, o Min. Fux apontou que a acepção desse dispositivo não pode ocorrer isoladamente, “sob pena conduzir o método literal à primazia hermenêutica na ordem jurídica do Direito Privado”.¹⁴⁶ Sob o propósito de refutar uma possível unidade interpretativa baseada unicamente em conceitos do Direito Privado, o relator utilizou-se dos ensinamentos de Heinrich Beisse para defender a superioridade de uma interpretação amparada por critérios econômicos. É o que segue das palavras do Min. Luiz Fux:

“A finalidade dessa classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa totalmente àquela que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (por exemplo, serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISS), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, bens imateriais em contraposição aos bens materiais, sujeitos a remuneração no mercado.”¹⁴⁷

Assim, sob a perspectiva econômica, a prestação de serviço não se equipararia aos preceitos do Direito Privado referentes a existência de esforço humano, mas antes de tudo se relacionaria “ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividade imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”.¹⁴⁸

Efetivamente, o aspecto mais significativo do extenso voto do Ministro Luiz Fux concentra-se na supremacia conferida à apreciação econômica da matéria, no que vale a pena transcrever:

“Nos dias atuais, ao contrário, a utilização do critério econômico como decorrência do aspecto teleológico não deriva de uma preocupação arrecadatória, mas de uma

¹⁴⁵ Idem. p. 18.

¹⁴⁶ Idem. p. 20.

¹⁴⁷ Idem. p. 31.

¹⁴⁸ Idem. p. 33.

apreciação axiológica baseada nos Valores da Igualdade e da Solidariedade, dos quais derivam os Princípios da Igualdade, Capacidade Contributiva e Solidariedade. Deve-se reconhecer a interação entre Direito e Economia, em substituição ao formalismo jurídico. A interpretação é simultaneamente jurídico-econômico, ainda que, para a formação dos conceitos tributários, passem pelo filtro jurídico.¹⁴⁹”

A conclusão da Corte Maior foi de que a LC nº 116/2003 teve como escopo ampliar o rol de incidência do ISS, especialmente no tocante à necessidade de adaptar sua lista de serviços à realidade, a fim de abranger diversos itens que até então não constavam na previsão normativa, especialmente aqueles inseridos em um contexto de inovação tecnológica:

“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.”¹⁵⁰

Para mais, o STF concluiu pela necessidade de recolhimento do imposto sobre serviços pelas operadoras de planos de saúde, afastando a dicotomia até então existente entre obrigação de dar e obrigação de fazer para evidenciar um conceito econômico de prestação de serviços, apto a abranger as atividades empresariais cujos produtos sejam sujeitos a remuneração no mercado.

De fato, deve-se rememorar que a Constituição Federal não apenas consagra o princípio da legalidade, sendo assertiva a necessidade de observância aos princípios da solidariedade e da capacidade contributiva. Todavia, tem-se que a elasticidade conferida pela Suprema Corte à noção de prestação de serviços em uma dimensão puramente econômica é temerária em virtude ao seu potencial de circundar toda e qualquer atividade exercida, evidenciando o cenário de insegurança jurídica em que o contribuinte é submetido.

Dessas considerações, o que se pode abstrair é que a análise do RE nº 651.703/PR trouxe uma nova interpretação constitucional sobre o conceito de prestação de serviços, de maneira a minimizar a atuação do art. 110/CTN, exaltando as acepções econômicas sobre o tema. De qualquer maneira, a partir desse caso, pode-se entrever um futuro posicionamento da Corte Superior pela constitucionalidade do subitem 1.09 da LC nº 157/2016.

¹⁴⁹ STF. RE nº 651.703/PR. Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, DJe 26/04/2017. p. 11.

¹⁵⁰ Idem. p. 13.

4.4 *Streaming on demand*: entre a Súmula Vinculante nº 31 e a (in) constitucionalidade da LC nº 157/2016

A fim de analisar a legitimidade da incidência do ISS determinada pela adição do subitem 1.09 na LC nº 157/2016, revolve-se à concepção da disponibilização de conteúdos audiovisuais via *streaming on demand*, para então ser possível concluir acerca da (in) constitucionalidade do dispositivo.

A ANCINE conceitua o vídeo por demanda através de sua IN nº 104/2012, definindo-o como

“o conjunto de atividades encadeadas, realizadas por um ou vários agentes econômicos, necessárias à prestação dos serviços de oferta de um conjunto de obras audiovisuais na forma de catálogo, com linha editorial própria, para fruição por difusão não-linear, em horário determinado pelo consumidor final, de forma onerosa.”¹⁵¹

Tem-se que, de início, uma análise desatenta da definição da agência brasileira acerca das atividades desempenhadas pelas plataformas de distribuição de conteúdo audiovisual programado possibilitaria sua conclusão enquanto prestação de serviço. A fim de embasar essa compreensão, poder-se-ia afirmar que esse entendimento decorreria da existência de um contrato bilateral oneroso, firmado entre assinante e contratado, para providenciar o acesso ao conteúdo digital, disponibilizado via *streaming*. Ousamos discordar.

A utilização da acepção jurídica do vocábulo serviço para designar a atividade desempenhada pelos aplicativos de *streaming on demand* é imprópria. Primeiramente, tem-se que o funcionamento dessas plataformas se baseia na transmissão temporária de propriedade intelectual, via internet. Disso decorre que a Netflix fornece aos seus clientes uma autorização para o acesso ao conteúdo digital alocado em um servidor remoto.

Logo, não há que se falar em prestação de serviço, mas apenas na permissão de acesso a um conteúdo digital. Por decorrência lógica, uma primeira aproximação permite que a natureza da atividade desenvolvida pela Netflix seja caracterizada como locação, porquanto a plataforma realiza a transferência de posse ao usuário, mediante retribuição. Irremediável, portanto, tratar-se de obrigação de dar.

Recorde-se que, ainda em 2010, o plenário do STF analisou o RE nº 626.706/SP, de relatoria do Min. Gilmar Mendes, ocasião em que a Corte aplicou a Súmula Vinculante nº 31 para afastar a incidência do ISS na locação de filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos

¹⁵¹ ANCINE. Instrução Normativa nº 104, de 10 de julho de 2012.

para *video games* e assemelhados.¹⁵² Nesse ponto, há de se ressaltar que a atividade exercida pela Netflix em muito assemelha-se à antiga locação de filmes cinematográficos, residindo a diferença apenas na tecnologia empregada na disponibilização do conteúdo ao usuário.¹⁵³

Corroborando com essa assertiva, rememora-se que a Netflix iniciou suas atividades como locadora de filmes cinematográficos, enviando o conteúdo audiovisual armazenado em meios físicos através dos correios. Por óbvio, não há que se afastar sua atividade como locadora de bens móveis. Logo, a utilização do meio eletrônico para a disponibilização do conteúdo audiovisual não pode ser motivo para tornar a atividade mais onerosa quando comparada a mesma operação em seus moldes tradicionais no mercado interno.

A fim de elucidar a questão, propõe-se um exercício imaginativo: na hipótese genérica de o usuário assinar o pacote oferecido pela Netflix e esta omitir-se na transmissão do conteúdo digital, indaga-se qual seria a ação a ser proposta para que o contrato restasse adimplido. Ora, indubitável tratar-se de tutela específica de obrigação de dar, a fim de que o acesso seja disponibilizado ao usuário, ausente quaisquer esforços humanos que consubstanciem uma obrigação de fazer e, conseqüentemente, uma prestação de serviço. Para aprofundar o debate, recorremos às lições de Aires Barreto:

“Se cessão de direitos como a locação (arrendamento) dá origem a uma obrigação de dar e se a prestação de serviços configura obrigação de fazer – sendo as duas espécies inconfundíveis – já se vê que não é possível pretender confundi-las. E, o que é decisivo: torna-se inconstitucional ampliar o conceito de serviço (obrigação de fazer) de modo a atingir locação (obrigação de dar), uma vez que a Constituição só consentiu ao Município de modo explícito e inalargável, tributar serviço; as demais competências, não discriminadas, entregou-as à União (art. 154, I), única entidade competente para tributar, com base na competência residual, cessão de direitos, em que a locação se consubstancia. [...] Locar – ou alugar – uma coisa é ceder, mediante remuneração, o direito de uso dessa coisa. É, portanto, cessão de direito, onerosa e temporária. É fato subsumível, claramente, à competência residual da União. Por outro lado, não configura prestação de serviço, seja qual for o ângulo por que se contemple.”¹⁵⁴

Não considerando ser possível a análise da disponibilização de conteúdo digital via *streaming* sob o viés da locação em si, o que se admite para fins meramente argumentativos, uma segunda acepção possível seria aquela que reconhece que essa atividade envolve uma cessão de direitos de uso.

¹⁵² STF. RE nº 626.706/SP. Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 08/09/2010, DJe 23/09/2010.

¹⁵³ OMORI, Felipe Jim. **A tributação da disponibilização de sons e imagens pela internet e o PLC nº 386/2012**. In: Revista de Direito Tributário atual. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2016. p. 148.

¹⁵⁴ BARRETO, Aires. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2005. pp. 158-159.

Alguns doutrinadores entendem a locação e a cessão de direito de uso como institutos análogos, em parte em virtude à relativa escassez de regras estritamente bem delimitadas sobre esse último assunto. De todo modo, é possível afirmar que há cessão de direito de uso quando da obrigação do cedente de dar ou transferir um direito, com anuência de terceiros que possam existir na relação. A cessão de direito de uso também resulta em uma obrigação de dar.

Essa ideia está em consonância com a percepção de que a disponibilização do conteúdo digital via *streaming* envolve direitos autorais, nos termos da Lei nº 9.610/1998, que, para todos os efeitos, são considerados bens móveis e, portanto, passíveis de transferência patrimonial ou possessória. Logo, a disponibilização de sons e imagens via *streaming* denotaria cessão de direito de uso e gozo do conteúdo digital, de maneira não definitiva, consoante a disposição do art. 565 do CC/2002. Paulo de Barros Carvalho também assim concluiu ao afirmar que:

“[...] mesmo quando a transmissora de sinais de som e imagens não é criadora da programação, ela adquire seus direitos autorais ou a licença para transmiti-la, por meio de contrato de distribuição, passando a enviá-la aos usuários, por meio de cessão de direito de uso, objeto de contrato de licenciamento [...]. Considerando que a transmissora concede licença de uso de direitos autorais de que é detentora, não se pode falar em incidência de ISS sobre tal atividade. As cessões de direito de uso não podem ser alvo desse tributo, pois não são, como já insistentemente salientado, prestações de serviço.”¹⁵⁵

É certo que as plataformas que disponibilizam conteúdo digital via *streaming* não se obrigam na realização de um fazer a favor do usuário, tão somente colocando a sua disposição as obras audiovisuais, a grosso modo, da mesma maneira que ocorria quando o usuário locava as fitas VHS ou DVDs. Por enquanto, a questão relativa à incidência de ISS sobre a cessão de direito de uso aguarda o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal no tema 590 da repercussão geral, sob a relatoria do Min. Luiz Fux.¹⁵⁶ O caso em concreto é versado no RE nº 688.223/PR, interposto por operadora de celular ao argumento de que os contratos de cessão de uso de *softwares* não constituem obrigação de fazer, e, portanto, não se encaixam na definição de prestação de serviços, motivo pelo qual deve ser desobrigada ao pagamento do ISS.

Sobre a tributação de *softwares*, importa destacar ainda o atual posicionamento da Receita Federal do Brasil, ratificada pela jurisprudência pátria, cuja aceção pode ser extraída através da Resolução de Consulta nº 123/2014¹⁵⁷:

¹⁵⁵CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2013. v.2. p. 118.

¹⁵⁶ STF. **RE nº 688.223/PR**. Rel. Min. Luiz Fux. Repercussão geral julgada em 20/09/2012, DJe 04/10/2012. Aguardando julgamento de mérito.

¹⁵⁷ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Solução de Consulta nº 123**, de 28 de maio de 2014.

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

Nesse sentido, a tributação de *software* é tratada de maneira diferenciada a depender de sua classificação. Entende-se por *software* de prateleira aquele que é produzido em larga escala e comercializado no mercado, podendo ser adquirido por qualquer pessoa comum. Por outro lado, o *software* personalizado é aquele produzido por encomenda, exclusivamente para determinado usuário.¹⁵⁸ A partir dessa definição, o *software* de prateleira seria considerado como mercadoria, motivo pelo qual sua tributação estaria condicionada à incidência do ICMS.

Já no tocante ao *software* personalizado, é certo que resta caracterizada uma obrigação de fazer, porquanto há um programador exclusivo contratado para desenvolver um programa de acordo com a necessidade do usuário. É intrínseco, portanto, a existência de um fazer humano condicionado à prestação do serviço, o que caracteriza a hipótese material de incidência do ISS.

Também esse entendimento corrobora com a assertiva até então defendida, uma vez que a atividade exercida pela Netflix não comporta uma atividade humana que denote um serviço personalizado ao usuário. Ao contrário, há uma atividade homogênea consubstanciada na disponibilização do conteúdo audiovisual que é ofertado aos usuários.

De todo modo, tratando a disponibilização do conteúdo audiovisual via *streaming* como cessão de uso análoga à locação, ou simplesmente como pura locação de bens móveis, é

¹⁵⁸ COSTA, J. M. **Da incidência (ou não) do ISS e do ICMS sobre o software no regime tributário brasileiro.** Revista do Centro Acadêmico Afonso Pena, v. 12, n. 1, 2009. Disponível em: <<http://www2.direito.ufmg.br/revistadoaap/index.php/revista/article/download/30/29>>. Acesso em 10 jun. 2017.

indubitável a classificação dessa atividade como obrigação de dar, motivo pelo qual impõe ser imprescindível o afastamento da incidência do ISS e a inconstitucionalidade do subitem 1.09 da LC nº 157/2016, em observância aos princípios da legalidade, da segurança jurídica e à repartição tributária de competências.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A impulsão das novas tecnologias e a ascensão da era digital não apenas estabeleceram uma nova dinâmica de fluxos e atividades, como fortaleceram a figura do contribuinte como elemento chave para a nova economia mundial. Nesse cenário, a incidência tributária deve traçar um caminho que, ao mesmo tempo em que seja flexível para reconhecer a necessidade de inserção das novas realidades, assegure segurança jurídica ao contribuinte.

É certo que as atividades econômicas continuarão a se diversificar e que essa contínua mudança traz à tona inúmeros desafios para as autoridades tributárias ao redor do mundo, que se desdobram na busca de alternativas viáveis e adequadas para a tributação da economia digital. Em âmbito global, restaram demonstrados os esforços do BEPS em face aos desafios, soluções e recomendações para que sejam definidas regras permanentes em um setor de evolução contínua.

O presente trabalho buscou analisar a constitucionalidade do subitem 1.09, incluso na LC nº 157/2016, que prevê a incidência do imposto sobre serviços na disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio e vídeo disponibilizados via *streaming*. Para tanto, a fim de conferir especificidade à análise, buscou-se examinar a situação sob a óptica do *streaming on demand*, representado pelas atividades que têm sido desenvolvidas pela Netflix, principal expoente nesse segmento.

Verificou-se que a hipótese material de incidência do ISS consiste na prestação de serviço, consubstanciada em uma obrigação de fazer, de maneira a conferir-se primazia ao art. 110 do CTN. Noutro passo, restou consignado que a operação desenvolvida pela Netflix configura uma obrigação de dar, materializada na disponibilização temporária do acesso ao conteúdo audiovisual via *streaming on demand*. Inexistiriam assim quaisquer esforços humanos na disponibilização do conteúdo digital aptos a caracterizar uma obrigação de fazer: ao contrário, têm-se, efetivamente, mera locação de bens móveis, utilizando-se de meios tecnológicos para tanto.

Analisou-se ainda as acepções que levaram o STF a afastar a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis e a editar a Súmula Vinculante nº 31. Posteriormente, pretendeu-se compreender como a jurisprudência da Corte Maior tem se modificado, caminhando na direção conferir à prestação de serviço significação mais abrangente e baseada nos preceitos do Direito Econômico.

Defendeu-se que a disponibilização de conteúdo audiovisual proporcionada pela Netflix se identifica à atividade das vídeo locadoras, embora não haja a utilização dos aparatos tradicionais outrora verificados. Assim, a utilização do *streaming* como mecanismo efetivo para disponibilizar o conteúdo digital, por si só, não descaracteriza sua semelhança à locação de bens móveis, motivo pelo qual persiste-se na inconstitucionalidade da exação.

Nesse ponto, evidencia-se a necessidade de observância à neutralidade digital em relação à incidência tributária. Isso porque a simples utilização de meios eletrônicos para a disponibilização do conteúdo não pode ensejar a caracterização de uma tributação maior ou menor do que aquela verificada quando da ocorrência dos fatos geradores tradicionais. Nesse aspecto, a tributação deve ser território comum a todos os agentes econômicos. Não se defende, assim, a total ausência de encargos tributários sobre as atividades disponibilizadas pelas plataformas de *streaming on demand*, longe disso, buscou-se analisar apenas a incidência do imposto sobre serviços, ao qual concluiu-se pela sua inconstitucionalidade.

A partir dessas considerações, reafirma-se que o surgimento de novas tecnologias não pressupõe o total vácuo legislativo para sua normatização. Em contrapartida, a legislação deve ser aplicada apenas naquela extensão em que for possível comportar as novas situações. Porém, torna-se inadmissível a deturpação dos institutos e a desconsideração das especificidades da lei tributária em virtude da suposta necessidade de que sobre determinada atividade recaia o tributo.

Com relação à perspectiva de que a existência de tributação sobre o segmento de TVs por assinatura em face à ausência da incidência tributária da Netflix daria azo a uma situação de concorrência desleal, deve-se ter em mente que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, de maneira que quaisquer procedimentos nesse sentido carecem de observância ao art. 146 da CF/1988.

Em outras palavras: critica-se a elasticidade conferida à aceção de prestação de serviços a partir de uma interpretação puramente econômica, ao fundamento de que a aferição de utilidade advinda da atividade exercida pela plataforma de *streaming on demand* deva ser tributada. Ao assim fazer, o legislador ordinário acaba por conferir à lista anexa do ISS um caráter puramente político e não técnico. Por outro lado, algumas situações relacionadas às inovações digitais ainda não estão abrangidas pela atual legislação tributária e, por conseguinte, demandam a edição de lei específica. Deve ser rejeitada, assim, a tributação pelo ISS de

atividades que, ainda que estejam fixadas na lista anexa à LC nº 116/2003, não se insiram na acepção de serviço.

Nesse ponto, buscou-se também exemplificar as dificuldades de subsunção da lei tributária atual às novas tecnologias por meio de esparsas aproximações entre o ISS e o IVA europeu. Concluiu-se que a base da tributação do IVA decorre de um conceito abrangente a partir do valor adicionado, devendo-se verificar se o bem é tangível no momento da operação e, não o sendo, afastando a designação de mercadoria para considerar a tributação pelo serviço. No Brasil, além da diferenciação entre os entes federativos responsáveis pela tributação mercadoria e de serviço, a identificação do serviço para fins tributários brasileiros é definida pela via positiva: a prestação de serviço é uma obrigação de fazer.

Mais que a inconstitucionalidade da incidência do imposto de serviço sobre a disponibilização de conteúdo audiovisual via *streaming on demand*, defende-se a necessidade de regulação e tributação das novas tecnologias, porquanto existindo capacidade contributiva, é normal que exista tributação. Todavia, devem ser resguardadas a integridade e a legalidade dos institutos tributários. Rememora-se assim que, não basta que o tributo esteja previsto na lei, sobretudo sendo necessário que a norma siga os parâmetros legais e esteja conforme aos moldes gerais esboçados pela Constituição Federal de 1998. Para além, conclui-se que, para fins de tributação em cenários de intensa informatização, o debate acerca do conceito puro de serviço perde sua efetiva materialidade.

6 BIBLIOGRAFIA

AFONSO, José Roberto. ICMS: diagnóstico e perspectivas. In: REZENDE, Fernando (Org.). **O federalismo brasileiro em seu labirinto: crise e necessidade de reformas**. Rio de Janeiro: FGV, 2013.

ANATEL, Agência Nacional de Telecomunicações. **Relatórios consolidados – Indicadores de 2012 a 2015**. Disponível em: < <http://www.anatel.gov.br/dados/2015-02-04-18-43-59>>. Acesso em 14 mai. 2017.

ANCINE. **Desafios para a regulamentação do vídeo sob demanda**. Disponível em: <http://www.ancine.gov.br/sites/default/files/CSC%20%20Consolida%C3%A7%C3%A3o%20Desafios%20VoD%2017%2012%2015_1.pdf>. Acesso em 21 mai. 2017.

ANCINE. **Instrução Normativa nº 104**, de 10 de julho de 2012.

ANCINE. **Relatório e Recomendações da Ancine para o mercado de VoD**. Disponível em: <http://convergecom.com.br/wpcontent/uploads/2017/05/Relatorio_Ancine_VoD.pdf>. Acesso em 21 mai. 2017.

ANDRADE, Paulo Roberto. **Decisão do STJ sobre incidência de ISS é uma sucessão de equívocos**. Consultor Jurídico - Conjur. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2015-jan-20/paulo-andrade-decisao-stj-iss-sucessao-equivocos>>. Acesso em 07 mai. 2017.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2004.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2001.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARRETO, Aires F. **O ISS na Constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2003.

BORGHI, M. **Chasing Copyright Infringement in the Streaming Landscape**. *Iic-International Review of Intellectual Property and Competition Law*, v. 42, n. 3, 2011.

BRASIL. Constituição (1988). Emenda constitucional n.º 9, de 9 de novembro de 1995. *Lex: legislação federal e marginália*, São Paulo, v. 59, p. 1966, out./dez. 1995.

BRASIL. Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm>. Acesso em 09 abr. 2017.

BRASIL. **Lei Complementar nº 157**, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp157.htm>. Acesso em 09 abr. 2017.

BRASIL. **Lei nº 10.406**, de 10 de dezembro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 11 jun. 2017.

CARPINETTI, Ana Carolina; LARA, Henrique Amaral. **Não incide ICMS sobre serviços over the top, mas ISS é variável**. Associação Paulista de Estudos Tributários. 2016. Disponível em: <http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=2162>. Acesso em 30 mai. 2017.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2013. v.2.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2013.

CIRCUIT COURT OF COOK COUNTY. **Chicago's Memorandum in support of motion to dismiss amended complaint**. Disponível em <<http://oldarchives.courthousenews.com/2016/06/22/netflix.pdf>>. Acesso em 14 mai. 2017.

CITY OF CHICAGO, Department of Finance. **Amusement Tax Ruling #5**. Disponível em <http://www.cityofchicago.org/content/dam/city/depts/rev/supp_info/TaxRulingsandRegulations/AmusementTaxRuling5-06092015.pdf>. Acesso em 27 mai. 2017.

CITY OF CHICAGO. Department of Finance. **Personal Property Tax Ruling #12**. Disponível em: <https://www.cityofchicago.org/content/dam/city/depts/rev/supp_info/TaxRulingsandRegulations/LeaseTaxRuling12-06092015.pdf>. Acesso em 27 mai. 2017.

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

COMUNIDADE EUROPÉIA. **Conselho da Comunidade Europeia**. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31979L1072:PT:NOT>>. Acesso em 07 mai. 2009.

COMUNIDADE EUROPEIA. **Diretiva 2006/112**. Artigo 24, 1. Disponível em <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>>. Acesso em 30 abr. 2017.

COSTA, J. M. **Da incidência (ou não) do ISS e do ICMS sobre o software no regime tributário brasileiro**. Revista do Centro Acadêmico Afonso Pena, v. 12, n. 1, 2009. Disponível em: <<http://www2.direito.ufmg.br/revistadocaap/index.php/revista/article/download/30/29>>. Acesso em 10 jun. 2017.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro. Teoria das Obrigações Contratuais e Extracontratuais**. Saraiva: São Paulo, 2011.

ERICSSON. **Tv and Media 2016.** Report. Disponível em: <<https://www.ericsson.com/assets/local/networked-society/consumerlab/reports/tv-and-media-2016.pdf>>. Acesso em 20 mai. 2017.

FILHO, Roberto F., LIMA, Thalita M.; **Metodologia de Análise de Decisões – MAD.** Universitas Jus, UniCEUB, 2010. Disponível em <<https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/jus/article/view/1206>>. Acesso em 10 jun. 2017.

FORBES. **Chicago to Apply 9% 'Netflix Tax.** Disponível em <<https://www.forbes.com/sites/travisbrown/2015/07/08/chicago-to-apply-9-netflix-tax/#15770ade4d60>>. Acesso em 27 mai. 2017.

FORTUNE. **Netflix and Amazon users sue to stop Chicago's 9% streaming tax.** Disponível em: <<http://fortune.com/2015/09/14/netflix-tax-lawsuit/>> Acesso em 27 mai. 2017.

FRANCISCO, Pedro Augusto P.; VALENTE, Mariana Giorgetti. **Do rádio aostreaming: ECAD, Direito autoral e música no Brasil.** Rio de Janeiro: Beco do Azougue, 2016.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina Da F. **Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos.** Sequência, Florianópolis, v. 66, n. 66, jul. 2013.

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

IBGE. **Perfil dos municípios brasileiros: 2015.** Coordenação de População e Indicadores Sociais. IBGE: Rio de Janeiro: 2016.

IBOPE. Presidência da República. Secretaria de Comunicação Social. **Pesquisa brasileira de mídia.** 2016. Disponível em: <<http://www.secom.gov.br/atuacao/pesquisa/lista-de-pesquisas-quantitativas-e-qualitativas-de-contratos-atuais/pesquisa-brasileira-de-midia-pbm-2016.pdf/view>>. Acesso em 20 mai. 2017.

ILLINOIS POLICY. **Illinois pitches sales tax for netflix, spotify, other streaming services.** Disponível em: <<https://www.illinoispolicy.org/illinois-pitches-sales-tax-for-netflix-spotify-other-streaming-services/>>. Acesso em 11 jun. 2017.

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

LESSIG, Lawrence. **Cultura Livre: Como a mídia usa a tecnologia e a lei para barrar a criação cultural e controlar a criatividade.** Tradução por Fábio Emilio Costa. Banco digital da UFMG. Disponível em: <<https://www.ufmg.br/proex/cpinfo/educacao/docs/10d.pdf>>. Acesso em 11 jun. 2017.

LIU, Yong; GUO, Yang e LIANG Chao. **A Survey on Peer-to-Peer Video Streaming Systems.** Disponível em: <<http://eeweb.poly.edu/faculty/yongliu/docs/p2pvs.pdf>>. Acesso em 15 mai. 2017.

MANEIRA, Eduardo. **Condecine – aspectos gerais**. Disponível em: <<http://maneira.adv.br/wp-content/uploads/2016/10/Condecine-aspectos-gerais.pdf>>. Acesso em 21 mai. 2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Solução para a guerra fiscal do ISS**. Revista Jurídica Consulex, ano X, n. 222.

MÊLO, Luciana Grassano de Gouvêa; PIMENTEL, João Otávio Martins. **O plano de ação BEPS e as mudanças de paradigmas na tributação**. In: Revista Acadêmica do Programa de Pós-graduação em Direito da UFPE. v. 88, n. 2. 2016.

MONTEIRO, Andréa Scheffer de Oliveira; QUINTANILHA, Isabella Castilho; MACHADO, Pedro Gabriel Hayashi Almeida. **ISS: A função da lei complementar 116/03 e a locação de bens e cessão de direitos trazidos pela lista anexa**. Revista de Direito Público, Londrina, v. 3, n. 1, jan. /abr. 2008.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do ISS**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MORAES, Thiago Guimarães. **Streaming e os direitos autorais: aspectos tecnológicos, econômicos e regulatórios**. V Encontro Internacional do CONPEDI. 2016: Montevideu, URU.

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

NETFLIX. **Escolha o melhor plano para você**. Disponível em <<https://www.netflix.com/getStarted>>. Acesso em 20 mai. 2017.

NETFLIX. **Termos e condições de uso**. Disponível em: <<https://help.netflix.com/legal/termsfuse>>. Acesso em 20 mai. 2017.

NIELSEN, Rasmus Kleis; SAMBROOK Richard. **What is happening to television News?** Oxford: Reuters Institute for the Study of Journalism, 2016. Disponível em: <<http://reutersinstitute.politics.ox.ac.uk/sites/default/files/What%20is%20Happening%20to%20Television%20News.pdf>>. Acesso em 14 mai. 2017.

OECD. **BEPS. Action 01: Address the tax challenges of the digital economy - Public discussion draft**. Paris: OECD Publishing, 2014.

OJER, Teresa; CAPAPÉ, Elena. **Netflix: A New Business Model in the Distribution of Audiovisual Content. Journalism and Mass Communication**. Disponível em: <<http://www.davidpublishing.com/davidpublishing/Upfile/12/18/2013/2013121805181715.pdf>>. Acesso em 20 mai. 2017.

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

OMORI, Felipe Jim. **A tributação da disponibilização de sons e imagens pela internet e o PLC nº 386/2012**. In: Revista de Direito Tributário atual. Instituto Brasileiro de Direito Tributário: São Paulo, 2016.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil. Teoria geral das obrigações**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil 2015**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em 11 jun. 2017.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Solução de Consulta nº 123**, de 28 de maio de 2014.

RODRIGUES, Marilene Talarico. **Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS)**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). Tratado de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2011.

SAKTHIVEL, M. **Webcasters' protection under copyright - A comparative study**. *Computer Law and Security Review*, v. 27, n. 5, 2011.

SILVA, Thiago Augusto Alves da; CAMPOS, Hélio Sílvio Ourém. **Breve estudo comparado entre o ISS brasileiro e o IVA lusitano**. *Revista CEJ*, Brasília, v. XVIII, n. 62, jan. 2014

SINGER, Talita. **Tudo conectado: conceitos e representações da internet das coisas**. **Simpósio em tecnologias digitais e sociabilidade**. Salvador: UFBA, 2012. Disponível em: <<http://files.educacao-e-tics.webnode.com/200000031-3af843cee5/Internet%20das%20Coisas%20-%20IOT%20Talyta%20Singer.pdf>>. Acesso em 21 jun. 2017.

STF. **AgRg na Rcl nº 8.623/RJ**, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgado em 22.02.2011, DJe 09/03/2011.

STF. **RE nº 116.121/SP**, Rel. Min. Octavio Gallotti, Redator designado para o Acórdão: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000, DJ 25/05/2001.

STF. **RE nº 116.121/SP**. Rel. Min. Octavio Gallotti. Redator designado para acórdão Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000, DJ 23/10/2000.

STF. **RE nº 330.817/RJ**. Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 08/03/2017. Acórdão pendente de publicação.

STF. **RE nº 592.905/SC**. Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 16/10/2008, DJ 07/11/2008.

STF. **RE nº 626.706/SP**. Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 08/09/2010, DJe 23/09/2010.

STF. **RE nº 651.703/PR**. Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, DJe 26/04/2017.

STF. **RE nº 688.223/PR**. Rel. Min. Luiz Fux. Repercussão geral julgada em 20/09/2012, DJe 04/10/2012. Aguardando julgamento de mérito.

STF. **RE nº 92.883/RS**, Rel. Min. Rafael Mayer, Primeira Turma, julgado em 09/09/1980, DJ de 26/09/1980.

STF. **Súmula Vinculante nº 31**. Aprovada na sessão plenária de 04/02/2010, DJe 17/02/2010.

STJ, **AgRg no Ag nº 1.013.344/RJ**, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 04/09/2008, DJe 22/09/2008.

STJ. **AgRg no AREsp nº 661.888/MT**, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 21/05/2015, DJe 03/06/2015.

STJ. **AgRg no REsp nº 1.251.753/ES**, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 27/09/2011, DJe 04/10/2011.

STJ. **EREsp nº 456.650/PR**, Rel. Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministro Franciulli Netto, Primeira Seção, julgado em 11/05/2005, DJ 20/03/2006.

STJ. **REsp nº 1.117.121/SP**, Rel. Ministra Eliana Calmon, Primeira Seção, julgado em 14/10/2009, DJe 29/10/2009.

STJ. **REsp nº 1.559.264/RJ**, Rel. Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, Segunda Seção, julgado em 08/02/2017, DJe 15/02/2017.

STJ. **REsp nº 189.227/SP**, Rel. Ministro Milton Luiz Pereira, Primeira Turma, julgado em 02/05/2002, DJ 24/06/2002.

STÜRMER, Adriana; PETRY, Giana. **Do DVD online ao streaming: a origem e o momento atual do Netflix**. GT de História da Mídia Audiovisual e Visual, integrante do 10º Encontro Nacional de História da Mídia, 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/at_download/file>. Acesso em 20 mai. 2017.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 13**. São Paulo: Resenha Tributária, 1989. p. 493. In: STF. **RE nº 116.121/SP**. Rel. Min. Octavio Gallotti. Redator designado para o Acórdão: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000, DJ 23/10/2000.

UOL. **Netflix irrita operadoras de TV para e Ancine promete marco regulatório**. Disponível em <<http://gizmodo.uol.com.br/netflix-marco-regulatorio/>>. Acesso em 21 mai. 2017.

UOL. **Operadoras perdem quase 1 milhão de assinaturas e estudam “ataque” à Netflix**. Disponível em: <<https://tvefamosos.uol.com.br/noticias/ooops/2016/01/24/operadoras-perdem-quase-1-milhao-de-assinantes-e-estudam-ataque-a-netflix.htm>>. Acesso em 27 mai. 2017.

VALOR ECONÔMICO. **Lucro da Netflix sobe mais de 6 vezes no 1º trimestre**. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/empresas/4940306/lucro-da-netflix-sobe-mais-de-6-vezes-no-1-trimestre>>. Acesso em 20 mai. 2017.

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

