

A INCONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO DAS PLATAFORMAS DE STREAMING À LUZ DA LEI COMPLEMENTAR Nº 157/2016

Ana Clara Madeiro Campos Cabral¹

Andrey Bruno Cavalcante Vieira²

RESUMO: A lei complementar nº 157/2016 incluiu a incidência do imposto sobre serviços nadisponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet. O presente artigo defenderá a inconstitucionalidade da tributação das plataformas de *streaming* sob a égide da referida lei complementar. Argumenta-se que tais modalidades seriam obrigações de dar, o que impossibilitaria a ocorrência do fato gerador do mencionado imposto nessas atividades.

PALAVRAS-CHAVE: ISS. Streaming. Obrigação de dar.

ABSTRACT: The 157/2016 complementary law included the incidence of tributation in services over disponibilization, without definitive cession, of áudio, vídeo, image and text contentes, through internet. This article will stand to defend the unconstitutionality of streaming tributation. It argues that this kind of genre frames on a obligation to give, which would forbid the occurrence of the generator fact from the tax already named.

KEYWORDS: ISS. Streaming. Obligation to give.

INTRODUÇÃO

A tributação, para desemborcar em seu modelo delineado atualmente, provém de construção histórica resultado de décadas, surgindo como um mecanismo de manutenção de posse de terras. Ao longo de sua evolução, passou a ser amplamente instituída como forma de assegurar as obrigações do Estado Democrático Social e Fiscal, que apesar de possuir tamanho restrito, é responsável por uma imensa gama de direitos atribuídos aos cidadãos. Em que pese todos os direitos possuírem custos, a tributação é impelida com o fulcro de garantir a subsistência dos Estados.

A partir da disseminação da internet, novas relações jurídicas foram formadas, culminando na imprescindibilidade de regramento próprio. Dessa forma, surge o Direito Digital como viés a essa regulação, possuindo como fundamento a liberdade de acesso ao meio e à forma de comunicação. Devido à extensão do alcance dos meios tecnológicos,

¹Acadêmica do curso de Direito da Faculdade de Direito de Alagoas, na Universidade Federal de Alagoas. Email: claramadeiro@gmail.com

²Acadêmico do curso de Direito da Faculdade de Direito de Alagoas, na Universidade Federal de Alagoas. Email: andrey.vieira10@gmail.com

apresenta importância inegável no modelo de vida atual, expondo comprovada interdisciplinaridade com inúmeros ramos do Direito.

O governo federal promulgou lei complementar nº 157/2016 que traz modificações acerca das hipóteses de incidência do Imposto Sobre Serviços. Com o referido dispositivo, a tributação do imposto poderá ser aplicada em plataformas de *streaming*, o que acarretaria na inconstitucionalidade material, conforme demonstrado no presente artigo.

1 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS)

Dentro da noção de tributos, cabe fazer referência a uma de suas espécies, o imposto. Previsto no art. 16 do CTN, é conceituado como a “espécie tributária cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) ou o Imposto Sobre Serviço (ISS) foi instituído pela emenda constitucional nº 3, de 1993, que atribuiu aos municípios a competência de legislar acerca dos impostos sobre serviços de qualquer natureza, excetuando os compreendidos nas operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior. Cabe à lei complementar fixar as alíquotas máximas e mínimas; excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior; e regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Primordialmente, cinge-se averbar acerca do ISS:

“O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a serviço, mas a uma prestação de serviço, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de fazer, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado” (MELO, 2003, p. 33).

A delimitação do conceito de “serviços de qualquer natureza”, fato gerador de tal tributo, tem natureza complexa. Para tanto, deve-se analisá-lo de maneira separada: Tentando definir o que seriam “serviços” e dentre eles, quais seriam de “qualquer natureza”.

Primeiramente, é necessário ter em mente que serviço é um termo indeterminado e deve ser compreendido à luz da legislação infraconstitucional e das interpretações atribuídas pela jurisprudência e pela doutrina. Refere-se, basicamente, a uma ação, trabalho, exercício de

função, atividade ou o próprio produto em si, dizendo respeito tanto a uma atividade quanto ao seu resultado.

Aires Barreto leciona que serviço:

“(...) não é todo e qualquer fazer que se subsume ao conceito, ainda que genérico, desse preceito constitucional. Serviço é conceito menos amplo, mais estrito que o conceito de trabalho constitucionalmente pressuposto. É como se víssemos o conceito de trabalho como gênero e o de serviço como espécie desse gênero. De toda sorte, uma afirmação que parece evidente, a partir da consideração dos textos constitucionais que fazem referência ampla aos conceitos, é a de que a noção de trabalho corresponde, genericamente, a um fazer. Pode-se mesmo dizer que trabalho é todo esforço humano, ampla e genericamente considerado. [...] É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa, é fazer desenvolvido para outrem. O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros. Não é esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiros. Conceitualmente, parece que são rigorosamente procedentes essas observações. O conceito de serviço supõe uma relação com outra pessoa, a quem serve. Efetivamente, se é possível dizer-se que se fez um trabalho para si mesmo, não o é afirmar-se que se prestou serviço a si próprio. Em outras palavras, pode haver trabalho sem que haja relação jurídica, mas só haverá serviço no bojo de uma relação jurídica. Num primeiro momento, pode-se conceituar serviço como todo o esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa (em favor de outrem)” (BARRETO, 2003. p. 29).

Ainda nesse sentido, ensina com precisão José Soares de Melo:

“(...) o cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a serviço, mas a uma prestação de serviço, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de fazer, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado (...)” (MELO, 2003, p. 33).

Aqui, observa-se que para os referidos autores, o conceito de “prestação de serviço público” perpassa o negócio jurídico com conteúdo econômico e proveito alheio. Existem as figuras do prestador e do tomador do serviço. O objeto daquele negócio é a prestação do serviço em si, constituindo uma obrigação de fazer. Até-m-se, ainda, aos conceitos fornecidos pelo Direito Privado, em concordância com o art. 110 do Código Tributário Nacional. A prestação relaciona-se com o conteúdo econômico, pois a incidência do ISS se concretiza sobre prestações onerosas.

Tendo como elucidado, mesmo que sucintamente, o conceito de serviço, resta agora a delimitação da expressão “de qualquer natureza”. De acordo com o art. 156, III, da Constituição Federal, cabe à lei complementar disciplinar quais os serviços de qualquer natureza a serem abarcados na incidência do ISS.

A palavra “qualquer” pode-se traduzir como uma indistinção em relação a algo, independência. Já o verbete “natureza” é apresentado como o conjunto de características a

individualizarem um objeto ou um ser. Em que pese, tem-se serviço sem discriminação de atividade, gênero ou espécie.

Nesse diapasão, mesmo após as elucidações, ainda não se tem como certo quais são os serviços de qualquer natureza a sofrerem incidência do ISS. Aqui, nasceu a lei complementar nº 116 de 2003, que dispõe acerca do ISS, delimitando competência dos municípios e do Distrito Federal.

O referido instrumento normativo determina lista anexa de serviços aos quais se incidirá o ISS, mesmo que esses não sejam a atividade majoritária do prestador. Quando o serviço for prestado, o imposto será devido, primeiramente, no local do estabelecimento prestador ou, na falta desse, no local do domicílio do prestador, excetuando as hipóteses previstas na própria lei. A base de cálculo do imposto sobre serviços de qualquer natureza é o preço do serviço. A alíquota mínima do imposto é de 2% (dois por cento) e a máxima é de 5% (cinco por cento). A lista em anexo da mencionada lei complementar abarca um série de serviços que serão tributados mediante ISS.

No ponto, dentro da temática abordada no presente artigo, mister fazer relevante ressalva a respeito do veto do Supremo Tribunal Federal acerca da locação de bem móvel. Durante algumas décadas, o STF considerou o conceito de serviço como sendo de cunho econômico, de circulação de bem incorpóreo. Em 2000, no âmbito do recurso extraordinário RE 116.121/SP, houve mudança de entendimento, passando a considerar serviço como conceito jurídico previsto no Código Civil (PAUSEN, 2009, p.421).

Em que pese o novo entendimento, foi editada súmula vinculante nº 31, com o seguinte texto: *“É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”*. É resultado de diversos julgados no sentido de que a locação de serviços e de móveis possui significação contrária, à medida que essa é prevista no Código Civil e seus conceitos não podem ser alterados pelo Código Tributário Nacional. Neste sentido, têm-se os seguintes julgados exemplificativos:

Tributo - Figurino constitucional. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. Imposto sobre serviços - Contrato de locação. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional. (RE 116121, Relator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgamento em 11.10.2000, DJ de 25.5.2001)

Imposto sobre serviços (ISS) - Locação de veículo automotor - Inadmissibilidade, em tal hipótese, da incidência desse tributo municipal - Distinção necessária entre locação de bens móveis (obrigação de dar ou de entregar) e prestação de serviços (obrigação de fazer) - Impossibilidade de a legislação tributária municipal alterar a definição e o alcance de conceitos de Direito Privado (CTN, art. 110) - Inconstitucionalidade do item 79 da antiga lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 - Precedentes do Supremo Tribunal Federal - Recurso improvido. - Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis. Precedentes (STF). Doutrina. (RE 446003 AgR, Relator Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, julgamento em 30.5.2006, DJ de 4.8.2006).

In casu, o imposto pressupõe a prestação de serviços, e não o contrato de locação. Assim, de acordo com o disposto na Carta Federal, não se tem como assentar a incidência do tributo na espécie, porque falta o núcleo dessa incidência, que são os serviços.

As definições de “locação de serviços” e “locação de móveis” se encontram no Código Civil. Assim, deve se prevalecer a definição de cada instituto, onde somente a prestação de serviços, proveniente da ideia de o esforço humano, seria fato gerador do tributo em tela.

2 O PROCESSO DECISÓRIO E O PRECEDENTE JUDICIAL: A PROLAÇÃO DA DECISÃO JUDICIAL PELA SISTEMÁTICA DOS PRECEDENTES

A utilização do precedente judicial é feitiço correlato à modernidade, uma vez que é visto como fonte legítima do direito, independentemente do modelo jurídico utilizado (do *civil law* ou do *common law*). Desde os primórdios da sedimentação do ordenamento jurídico europeu, as Cortes Superiores europeias utilizam o precedente como mecanismo de uniformização e de aplicação do Direito. Conforme bem leciona Thomas da Rosa de Bustamante, o precedente judicial, desde o Estado Moderno, é utilizado nos ordenamentos jurídicos ocidentais, seja no *civil law*, ou no *common law*, onde a diferença se limita à “força vinculante atribuída ao precedente judicial para as decisões futuras” (BUSTAMANTE, 2012, p. 75).

Por meio do precedente é possível indicar a mesma *ratio decidendi* (“razão de decidir”) advinda de um caso anterior, com o fulcro de aplicá-lo para solucionar controvérsia similar, e nesse passo, garantir a segurança jurídica e uma igualdade no processo decisório, no que diz respeito a equivalência das partes.

Aqui, a decisão se torna uma espécie de norma criada pelo magistrado, dotada de técnica de formulação diferenciada (em relação ao processo de criação do Poder Legislativo), extraída da sua fundamentação.

Conceitua-se o precedente judicial como “a decisão judicial tomada à luz de um caso concreto, cujo núcleo essencial pode servir como diretriz para o julgamento posterior de casos análogos” (BRAGA; DIDIER JR.; OLIVEIRA, 2012, p. 385). Trata-se da utilização de razões de decidir semelhantes para dirimir conflitos que, por sua vez, versam sobre causa de pedir e pedido semelhantes.

No ponto, é dever do magistrado, ao proferir o *decisum*, preencher os elementos insculpidos no art. 458 do Código de Processo Civil, entre eles o da fundamentação, que garante a legitimação desta função Estatal. É aqui onde o magistrado forma o precedente, que ganha força normativa, sendo aplicável às futuras demandas levadas ao Judiciário.

Assim, ao decidir, o magistrado cria duas normas jurídicas: a) A primeira, de caráter geral, que é fruto da sua interpretação em relação às normas e fatos ocorridos *in casu*; b) A segunda, de caráter individual, que se relaciona à situação específica em que se está decidindo (BRAGA; DIDIER JR.; OLIVEIRA, 2012, p. 386). Nesses termos, o precedente judicial seria “uma norma geral construída pelo órgão jurisdicional, a partir de um caso concreto (indutivamente) e que pode servir como diretriz para demandas semelhantes” (BRAGA; DIDIER JR.; OLIVEIRA, 2012, P. 387). Todavia, a norma geral do precedente não intenta ter as mesmas características de uma lei, ou regular todas as hipóteses de determinada matéria, prevendo algum fato.

2.1 A AUSÊNCIA DE PRECEDENTE JUDICIAL QUANTO A MATÉRIA EM TELA

O precedente judicial, por sua natureza explanatória e específica, se liga estritamente a fundamentação do magistrado no caso concreto, de forma que se extraia do *ratione decidendi* uma norma geral, apta a ser universalizada. De mais a mais, possui o precedente, em função de possíveis conceitos fundados em interpretações, o objetivo de balizar o processo decisório, a fim de prover ao demandante uma expectativa mínima da decisão a ser proferida pelo Judiciário na demanda apreciada, e assim, confere segurança jurídica e igualdade aos jurisdicionados.

Termos em que, mormente a grande relevância do precedente judicial dentro da perspectiva contemporânea do ordenamento jurídico pátrio, constatou-se, ante o imediatismo

do presente estudo, que inexistem decisões formadas acerca da matéria in casu. De mais a mais, objetiva-se aqui expor a inconstitucionalidade da norma, a fim de amparar o processo decisório nos casos concretos, sendo esta, por sua vez, defendida em razão da ferramenta do streaming se dar de livre de contratos com terceiros, sem o esforço humano in concreto caracterizador do “serviço”, onde o contrato não cria uma obrigação de fazer, mas sim de dar, proporcionando o acesso do usuário, mediante pagamento contraprestativo.

Com efeito, embora a conclusão do presente artigo desemborque para a inconstitucionalidade tributação, por meio de ISS, sobre a atividade realizada por empresas como a Netflix, parte da doutrina defende se tratar não de um serviço, mas de “licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computação”, enquadrando-se ao item 1.05 da atual lista de serviços anexa à Lei Complementar 116 supracitada, tomando como respaldo os termos de uso da própria Netflix, que diz conceder “uma licença limitada, não exclusiva e não transferível de acesso”. Todavia, como explicita Douglas Yamashita, “Como a natureza jurídica do licenciamento de software é a de locação de bens móveis [...] e como locação de bens móveis (obrigação de dar) não é serviço (obrigação de fazer) segundo a citada jurisprudência do STF, logo, o licenciamento de software não é serviço, até porque a toda evidência não envolve nenhuma obrigação de fazer, apenas de dar uma cópia do programa, transmitida, seja por CD-ROM’s, seja via Internet” (YAMASHITA, 2007 apud PAUSEN; MELLO, 2011).

Nesse diapasão, em setembro de 2012, o Supremo Tribunal Federal imputou repercussão geral ao Recurso Extraordinário nº 688.223/PR, que se encontra concluso ao relator – Ministro Luiz Fux - desde 17/11/2016, e futuramente, julgará se a atividade aqui debatida consiste, ou não, em uma prestação de serviço. O recurso fora interposto por uma operadora de telefonia celular que defende que seus contratos de cessão de direitos são uma obrigação de dar, e não de fazer, não configurando um serviço em seu sentido constitucional.

3 O STREAMING

As normas positivadas no sistema jurídico acompanham as novas tecnologias, tendo em vista o ritmo constante e acelerado de metamorfose, que culmina numa insegurança jurídica ao contribuinte e também ao Estado. Em que pese a dimensão econômica e o crescimento das atividades em meio digital, a regulamentação específica sobre a tributação

aplicável em cada ramo torna-se árdua tarefa, em função das especificidades de cada atividade.

O advento da internet revolucionou o mercado do entretenimento com a evolução das relações virtuais. O mercado audiovisual é regido por contratos particulares entre os produtores ou distribuidores e os exibidores do conteúdo, e a competição pelo público vem se tornando demasiadamente acirrada, na medida em que os modelos tradicionais, como televisão paga e salas de cinema, concorrem com os novos modelos, como vídeos por demanda.

Esses últimos apresentam semelhanças com os vídeos domésticos, na medida em que o consumidor final dispõe dos produtos no horário em que lhe convier, devido a ampla oferta de filmes, acessíveis à um toque, com imensa praticidade. Formalmente, o conceito de vídeo por demanda pode ser encontrado na instrução normativa nº 104 de 2012, da Agência Nacional do Cinema, em seu artigo 1º, “L”, a qual seja:

[...] L. Segmento de Mercado Audiovisual – Vídeo por Demanda: 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; [...]

Para que serviços de vídeos possam ser fornecidos, são necessários sistemas especializados em distribuição que tenham a função de colecionar, armazenar, distribuir e apresentar imagens em movimento. Uma das técnicas utilizadas para esse fim é o *streaming*.

De acordo com Clodoaldo Tschöke, no *streaming*:

[...] o sinal de vídeo é transmitido ao cliente e sua apresentação inicia-se após uma momentânea espera para armazenamento dos dados em um *buffer*. Nesta forma de transmitir vídeo não é preciso fazer o download prévio do arquivo, o micro vai recebendo as informações continuamente enquanto mostra ao usuário. Esta técnica reduz o tempo de início de exibição e também elimina a necessidade de armazenamento local do arquivo [...] (TSCHÖKE, 2001, p.17).

Streaming é o nome dado à tecnologia que permite que o usuário ouça música ou assista a vídeos em “tempo real”, ao invés de transferir e armazenar integralmente os arquivos para a plataforma escolhida para a reprodução, como é feito com o *download* (mecanismo que transfere de dados virtuais – comumente documentos, áudios, vídeos e imagens – de um sistema computadorizado a outro, permitindo a manipulação e o consumo do arquivo apenas após a integral transferência dos dados).

Nessa toada, o *streaming* se difere do download por proporcionar um fluxo contínuo de transmissão de informações, que não se armazena com o receptor do sinal e pode ser consumida no mesmo momento da solicitação de transferência, sendo o conteúdo transferido apenas remontado, convertido em som ou imagem, e consumido imediatamente pelo usuário.

De mais a mais, pode-se dizer para efeitos organizacionais deste artigo que, dentre o gênero *streaming*, existe a espécie “*streaming* de vídeo armazenado”. Aqui, o usuário tem acesso aos arquivos que estão em servidores. Os conteúdos foram pré-gravados e assim os clientes podem controlar os vídeos, que somente serão transmitidos sob demanda, ao ponto em que podem existir vários clientes conectados a um servidor, simultaneamente; cada um visualizando um conteúdo diferente.

3.1 A TRIBUTAÇÃO DAS PLATAFORMAS DE *STREAMING*

Em meio à evolução tecnológica, surgem facilidades e ferramentas disruptivas, que criam novos padrões de comportamento e influenciam de maneira incisiva a sociedade contemporânea. No contexto da internet, surgem os “serviços *over the top*” (serviços OTT), (CARPINETTI; LARA, 2016) que são atividades de transmissão de conteúdo audiovisual, textual (por meio de mensagens instantâneas) e de voz, através de plataformas IP independentes, fora do controle dos distribuidores historicamente tidos como “tradicionais” desse tipo conteúdo (como empresas de rádio, de televisão e de telefonia).

Com a popularização da ferramenta, começaram a surgir uma diversidade de empresas buscando a exploração deste novo nicho econômico, ficando conhecidas como empresas de “*streamingservices*”. Ocorre que, no Brasil, fora adotada a nomenclatura a partir de uma tradução literal do termo para a língua portuguesa, como “serviços de *streaming*”.

Em 30 de dezembro de 2016, o governo federal promulgou a Lei Complementar nº 157, que aplica uma série de modificações na Lei Complementar nº 116, de 2003, promovendo modificações no ISS. Dentre as modificações, houve a inserção de um tipo específico de “serviço” na lista taxativa de serviços que podem ser tributados:

[...] 1 – Serviços de informática e congêneres.

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

A inclusão deste item autoriza que os municípios, que detêm a competência para legislar sobre o ISS, estendam a tributação do referido imposto para incluir este tipo de “serviço”, com o propósito de afetar plataformas de *streaming*, como o *Netflix*, *Spotify*, *HBOGo*, *AmazonPrime*, *Deezer*, entre outros, aplicando alíquota de 2% sobre o valor das assinaturas.

A alteração da lista de serviços para introduzir a cessão do conteúdo de vídeo, imagem e som, se articulou com clara influência da insatisfação das empresas concessionárias de TV por assinatura, irredimidas com o baixo desse tipo de serviço, desencadeando consequente prejuízo à competitividade no setor.

Todavia, defende-se aqui que, ao incluir a tributação de tais plataformas, diante da possibilidade de incremento de arrecadação para os municípios, o Poder Legislativo Federal introduziu uma regra inconstitucional no ordenamento jurídico. Para tanto, é mister destacar a diferenciação entre serviço em “sentido jurídico” e serviço em “sentido econômico”.

Ao apontar as empresas supracitadas como prestadoras de “serviço de *streaming*”, incorre-se em suposta conclusão de que a incidência do Imposto Sobre Serviços poderia ser estendida à operação realizada pela *Netflix* e outras empresas congêneres, por disponibilizarem conteúdo midiático online. Entretanto, a definição jurídica de “serviço” pode ser indicada como uma obrigação de fazer, proporcionada em um esforço humano em favor de outrem, mediante contrato de remuneração, conforme elucidaremos no tópico posterior.

No entanto, o mesmo termo encontra definição de maior abrangência no âmbito econômico, conforme expõe Reinaldo Luiz Lunelli: “Para a economia, o conceito de serviço se opõe ao de bem material ou corpóreo, abrangendo quaisquer outras atividades que não constituam circulação de bens corpóreos ou materiais (LUNELLI, 2014).

Ocorre que, na Europa, é utilizado o mesmo conceito de “serviço” da esfera econômica para fins jurídicos de tributação, de acordo com a Segunda Diretriz IVA da União Europeia, de 11 de abril de 1967, que imputa a prestação de serviços como “toda operação que não constitua transmissão de bens”³. Assim, no Brasil, a definição jurídica de “serviço” exige o preenchimento de requisitos mais específicos do que a definição econômica, e dessa forma, o *streaming* configura operação que, embora se insira no conceito econômico de serviço, não se tem a mesma sorte quanto ao conceito no jurídico, o que obsta os fins da tributação em tela.

³ JORNAL OFICIAL DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. Segunda Diretiva do Conselho, de 11 de abril de 1967. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31967L0228&qid=>>>. Acesso em 28/06/2017.

Para fins pedagógicos, elucida-se o ensinamento de Eduardo Sabbag, quando expõe que “a lei complementar não poderá distorcer o conceito de serviços utilizado pela Constituição, nem alargar seu campo de incidência, de modo a alcançar o que não é serviço, no sentido que o sistema constitucional tributário confere a tal termo” (SABBAG, 2012, p. 1021). Com efeito, os denominados “serviços de *streaming*” não se encaixam na definição jurídica de serviço, apenas na definição econômica.

4 DA INCONSTITUCIONALIDADE

É mister asseverar a precisa definição de serviços, por Marçal Justen Filho, aos quais seriam: “Prestação de esforço (físico-intelectual) produtor de utilidade (material ou imaterial) de qualquer natureza, efetuada sob regime de Direto Privado, que não caracterize relação empregatícia” (JUSTEN FILHO, 1985, p. 80).

Conforme elucidado em tópico anterior, ao caracterizar a prestação de serviços em função do trabalho do homem, como menciona Aires Barreto. Ou seja, em função de um efetivo “fazer”, onde busca-se o adimplemento de uma obrigação, pode-se dizer que nas situações onde o prestador elabora, confecciona, ou faz determinada coisa, com o fulcro de entregá-la como adimplemento, seria esta uma “obrigação de fazer”, passível de incidência o ISS. Em contraponto, a “obrigação de dar” diz respeito a necessidade de entrega de algo já previamente existente, onde não há incidência do ISS.

Pontualmente, ao analisar o fato gerador ao qual incide o ISS, o termo “serviço” se refere a um trabalho prestado a terceiros, em caráter negocial e sob o regime de direito privado. Nesse diapasão, na cessão de direito de uso de um dado objeto mediante remuneração, o proprietário permanece com a propriedade do bem que, com o término do contrato, lhe será restituído. Dessa forma, não há como se falar na incidência do ISS, pois a relação jurídica proporciona o surgimento de uma “obrigação de dar” e não “de fazer”.

Doutro modo, plataformas de *streaming* não poderiam incidir na regra matriz do ISS, uma vez que o streaming não pode ser considerado uma prestação de serviço. Trata-se, verdadeiramente, de cessão de um direito autoral por curto período, limitado ao uso, e com expressa vedação de reprodução, assemelhando-se à uma locação.

De fato, a cobrança seria inconstitucional, uma vez que as atividades realizadas pelas plataformas de *streaming* não poderiam ser consideradas serviços, mas sim como cessão de uso.

Assevere-se aqui embaraço feito de modo corriqueiro, que propicia confusão acerca da natureza da atividade das plataformas de *streaming*:

"(...) ImproPRIAMENTE, alguns chamam esse tipo de aplicativo de 'serviço de streaming' (vídeo por demanda programado), que é a liberação de um sinal online transmitindo dados em tempo real. Note-se que ele não transmite a 'internet', mas um sinal 'via internet', que é utilizada como veículo dos dados, não se confundindo essa questão (...) Assim, se formos observar a verdadeira natureza, nos parece que o Netflix concede a seus assinantes uma autorização para acesso a um conteúdo alocado em certo servidor. Se é assim, o Netflix não está realizando um serviço, mas permitindo o acesso e visualização de um conteúdo próprio (...) Isso se aproxima muito a uma espécie de 'locação' em que todos os filmes, documentários, séries etc. Estão ao alcance do controle remoto, uma versão talvez atualizada das locadoras que nos eram tradicionais (...) O fundamento foi justamente o que expusemos acima: locar algo é disponibilizar algo, não realizar um serviço (...)." ⁴

Em suma, o *streaming* é uma transmissão de dados, via internet, para a exibição de mídias criptografadas. É, portanto, um mecanismo de distribuição de dados por meio de pacotes. Não há armazenamento pelo usuário das informações distribuídas. De tal forma, não é prestado um serviço (enquanto “obrigação de fazer”, de natureza física ou intelectual, desempenhada sob regime de direito privado). Há apenas a disponibilização de um conteúdo do servidor, sem armazenamento permanente, portanto, uma cessão de direitos. O contratante da plataforma torna-se um cedente, por tempo determinado, de um direito autoral já adquirido por esta plataforma.

Outro ponto relevante na discussão da tributação do meio digital diz respeito à impossibilidade de determinação do local do fato gerador de um tributo como o imposto, elemento necessário à definição do sujeito passivo da obrigação tributária. O ambiente digital não possui limite de centralização, e assim, qualquer pessoa pode acessá-lo em qualquer lugar do mundo. Diante disso, não há como determinar o Ente que deve figurar como sujeito ativo na relação jurídico-tributária e nem o sujeito passivo.

A título elucidativo, cita-se como exemplo o caso da empresa *Netflix*. Ao contratá-la, o contratante deseja ter acesso aos conteúdos por ela disponibilizados, mediante pagamento de valor mensal. A empresa já tem previamente adquiridos os direitos junto aos produtores destes conteúdos, com a permissão de distribuí-los para uso doméstico. Nessa esteira, o contrato formado não visa adquirir de forma definitiva os conteúdos, mas sim, ter acesso e uso doméstico dos mesmos.

⁴ JusBrasil. Tributação sobre Netflix pode ser inconstitucional. Bruno Barchi Muniz. Disponível em: < <http://lbmadogados.jusbrasil.com.br/artigos/232778624/tributacao-sobre-netflix-pode-ser-inconstitucional> >. Acesso em: 17/04/2017.

A ideia de “serviço” faz surgir uma obrigação de fazer, que proporciona uma contratação de um determinado prestador, a fim de este produza algo, de modo personalizado. No entanto, a plataforma de *streaming* cria apenas a obrigação de disponibilizar conteúdos que já possui, gerando uma obrigação de dar, sem caráter pessoal.

Apesar dos termos de uso da *Netflix* a definir como um “serviço de assinatura online”, a empresa não pode ser considerada uma prestadora de serviço sob a ótica estritamente jurídica. Em síntese, um “serviço” seria um acordo, mediante o qual alguém se compromete a fazer algo para outrem. No caso da *Netflix*, a plataforma apenas permite o acesso a um conteúdo alocado seus servidores, por meio de transmissão *online*. Há aqui uma locação digital de um conteúdo, e não a prestação de um serviço. Quer dizer, locar algo é disponibilizar algo, não realizar um serviço.

No ponto, a internet seria o meio para que o assinante tenha acesso a conteúdos audiovisuais disponibilizados pela *Netflix*. Esta apenas a usaria para realizar sua atividade: Disponibilizar conteúdos próprios ao assinante, o que caracterizaria uma espécie similar a locação de um bem móvel. Ressalta-se ainda que o Supremo Tribunal Federal vedou a incidência de ISS sobre operações de locação de bens móveis, com base no conceito de que não se tributam obrigações de dar por este tributo, editando a Súmula Vinculante nº 31.

De mais a mais, a inconstitucionalidade aqui defendida recai em razão: a) Da ferramenta do *streaming* se dar na forma de hospedagem de mídias em um servidor pertencente à própria empresa, livre da realização de contratos com terceiros, onde o esforço humano aplicado em relação a “disponibilização” da mídia não se dá em favor de outrem; b) Do contrato realizado com o usuário não criar uma obrigação de fazer, uma vez que a disponibilização e hospedagem das mídias já ocorreram em momento anterior, no sistema físico e virtual da empresa, ao passo em que o que se contrata com o usuário é a obrigação de dar, proporcionando o acesso do usuário, a fim de consumir, mediante pagamento pecuniário como contraprestação.

CONCLUSÃO

Com o presente estudo, concluiu-se que a tributação das plataformas de *streaming*, por meio da lei complementar 157/2016, mostra-se inconstitucional materialmente, no ponto em que seria vedada a inserção de obrigações de dar no rol de serviços que atuam como fato gerador do imposto sobre serviço.

Resta claro que o *streaming* enquadra relação jurídica obrigacional de dar, tendo em vista que o conceito de serviço, balizado genericamente como um “esforço humano que se volta para outra pessoa”, não abarca esta modalidade.

Pragmaticamente, é mister ressaltar que a incidência do referido imposto viria a se reverter ao usuário, o que terminaria por elevar o valor da parcela cobrada ao particular; provocar um declínio nos atrativos ofertados pelo seguimento *on demand*; e, principalmente, criar um obstáculo econômico, que dificultaria o desenvolvimento pleno do referido setor.

De mais a mais, o meio digital tem assumido relevante papel na modernidade, estando intrinsecamente ligada às relações pessoais. Nessa esteira, a tributação de tecnologias disruptivas como as plataformas de *streaming* concorre incisivamente à propagação e ao desenvolvimento tecnológico.

REFERÊNCIAS

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

BERTINI, Daniel Haddad. PEREIRA, Nicolas de Oliveira. **A Construção do Precedente Judicial a Partir da Fundamentação da Sentença**. Disponível em: <<http://publicadireito.com.br/artigos/?cod=804713141ec20a9e>>. Acesso em: 27 jun. 2017.

BRAGA, Paula Sarno; DIDIER JR., Fredie; OLIVEIRA, Rafael. **Curso de Direito Processual Civil**: teoria da prova, direito probatório, teoria do precedente, decisão judicial, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 7. ed. Salvador: JusPodivm, 2012.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Teoria do precedente judicial**: a justificação e aplicação de regras jurisprudenciais. São Paulo: Noeses, 2012.

CARPINETTI, Ana Carolina; LARA, Henrique Amaral. A tributação dos serviços “over the top”. **Jota**, 12 set. 2016. Disponível em: <<https://jota.info/artigos/tributacao-dos-servicos-top-12092016>>. Acesso em: 24 abr. 2017.

EXAME. Aspectos legais da cobrança do ISS sobre serviços de streaming. **Exame**. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/negocios/dino/aspectos-legais-da-cobranca-do-iss-sobre-servicos-de-streaming-shtml/>>. Acesso em: 24 abr. 2017.

FORTES, Maurício Cezar Araújo. **A regra-matriz de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza**. Dissertação. (Mestrado em Direito) – Faculdade de

Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20102011-140628/pt-br.php>>. Acesso em: 20 abr. 2017.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Incidência de ISS sobre streaming é inconstitucional. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 20 dez. 2016. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-dez-20/betina-grupenmacher-iss-streaming-inconstitucional>>. Acesso em: 20 abr. 2017.

SEGUNDA Diretiva do Conselho de 11 de abril de 1967. **JO**, n. 71, 14 abr. 1967, p. 1301. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31967L0228&qid=>>. Acesso em: 28 jun. 2017.

MUNIZ, Bruno Barchi. Tributação sobre Netflix pode ser inconstitucional. **Jusbrasil**, 2015. Disponível em: <<http://lbmadogados.jusbrasil.com.br/artigos/232778624/tributacao-sobre-netflix-pode-ser-inconstitucional>>. Acesso em: 17 abr. 2017.
JUSTEN FILHO, Marçal. **O Imposto sobre Serviços na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

LUNELLI, Reinaldo Luiz. A Tributação de Serviços pelo ISS. **Portal Tributário**, 22 out. 2014. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/tributacao-iss.htm>>. Acesso em: 28 jun. 2017.

MELLO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: Aspectos Teóricos e Práticos**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

BENTO NETO, Nazil. **A Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) Sobre o Streaming**: (In)constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar n. 366/2013. Disponível em: <<http://bit.ly/2ufbPpJ>>. Acesso em: 27 jun. 2017.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: CF (LGL/1988/3) e CTN (LGL/1966/26) a luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2009.

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

TSCHÖKE, Clodoaldo. **Criação de streaming de vídeo para transmissão de sinais de vídeo em tempo real pela internet**. 2012. 82 f. Trabalho de Conclusão de Curso

(Bacharelado em Ciências da Computação) – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau. Disponível em: < <http://www.inf.furb.br/~pericas/orientacoes/Streaming2001.pdf> >. Acesso em: 23 abr. 2017.

MENGARDO, Bárbara. Incide ISS sobre filmes por internet. **Valor econômico**, 14 jan. 2013. Disponível em: < <http://www.valor.com.br/brasil/2967864/incide-iss-sobre-filmes-por-internet> >. Acesso em: 27 jun. 2017.

YAMASHITA, Douglas. Licenciamento de software no Brasil: novas tendências tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 141, p. 62-63, 2007.