



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO

**AS CONTROVÉRSIAS DA COBRANÇA DO ISS SOBRE SERVIÇOS DE
STREAMING: ESTUDO DE CASO DO NETFLIX**

JOSÉ RENATO COSTA DO NASCIMENTO

RIO DE JANEIRO

2017/1º SEMESTRE

**AS CONTROVÉRSIAS DA COBRANÇA DO ISS SOBRE SERVIÇOS DE
STREAMING: ESTUDO DE CASO DO NETFLIX**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Doutor: Eduardo Maneira.

JOSÉ RENATO COSTA DO NASCIMENTO

RIO DE JANEIRO

2017/1º SEMESTRE

CIP - Catalogação na Publicação

C244c Costa do Nascimento, Jose renato
As controvérsias da cobrança do ISS sobre serviços de Streamin: estudo de caso do Netflix / Jose renato Costa do Nascimento. -- Rio de Janeiro, 2017. 63 f.

Orientador: Eduardo Maneira.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito, Bacharel em Direito, 2017.

1. Direito Tributário. 2. Incidência de ISS. I. Maneira, Eduardo, orient. II. Título.

341.39

**AS CONTROVÉRSIAS DA COBRANÇA DO ISS SOBRE SERVIÇOS DE
STREAMING: ESTUDO DE CASO DO NETFLIX**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Doutor: Eduardo Maneira.

Data de aprovação: ____ / ____ / ____

Banca Examinadora:

Professor Doutor Eduardo Maneira.

Membro da Banca

Membro da Banca

RIO DE JANEIRO

2017/1º semestre

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à minha eterna amada mãe. Como eu gostaria de ter presente
nesses momentos de alegria e superação.

A sr^a Cléia da Costa Alves (in memoriam).

AGRADECIMENTOS

A toda a minha família que eu tanto amo. Meus amigos que sempre
me inspiram. À minha esposa querida por todo o seu
amor e zelo para comigo.

RESUMO

O presente trabalho traz uma análise das controvérsias da cobrança do ISS (Imposto sobre Serviços). Para isso, o trabalho será dividido em quatro capítulos. O primeiro deles diz respeito a limitação do exercício de tributação sendo subdividido em dois sub-capítulos (competência tributária, princípios Constitucionais tributários), seguidos desses capítulos o trabalho abordará a relação jurídico-tributária do ISS, em que se discutirá a obrigação tributária, fato gerador e hipótese de incidência do ISS e, por último, há o capítulo sobre o estudo de caso (a análise da questão do Netflix).

PALAVRA-CHAVE: Tributação; Fato Gerador; ISS

ABSTRACT

The present work presents an analysis of the controversies of the collection of ISS (Tax on Services). For this, the work will be divided into four chapters. The first of these concerns the limitation of the taxation exercise and is subdivided into two sub-chapters (tax jurisdiction, constitutional tax principles), followed by these chapters, the work will address the tax-legal relationship of the ISS, which will discuss the tax obligation, fact Generator, and ISS incidence hypothesis. Finally, there is the chapter on case study (the Netflix question analysis).

KEYWORDS: TAXATION; GENERATOR FACT; ISS

SUMÁRIO

<u>RESUMO.....</u>	<u>6</u>
<u>ABSTRACT.....</u>	<u>7</u>
<u>SUMÁRIO.....</u>	<u>8</u>
<u>INTRODUÇÃO.....</u>	<u>9</u>
<u>CAPÍTULO I – DO ISS E DA SUA MATRIZ CONSTITUCIONAL.....</u>	<u>10</u>
<u>1. Da Competência Tributária Municipal.....</u>	<u>11</u>
.....	<u>12</u>
<u>2. Do Princípio da Legalidade.....</u>	<u>12</u>
<u>3. Princípio da Segurança Jurídica.....</u>	<u>14</u>
<u>CAPÍTULO II - DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA DO ISS.....</u>	<u>15</u>
<u>1. Da Hipótese de Incidência do ISS e seu fato gerador.....</u>	<u>15</u>
<u>2. Da Obrigação Tributária do ISS.....</u>	<u>17</u>
<u>2.1. Sujeito Ativo e domicílio tributário.....</u>	<u>17</u>
<u>CAPÍTULO III - ESTUDO DE CASO: A QUESTÃO DO NETFLIX.....</u>	<u>18</u>
<u>1. Do tipo de obrigação que subjaz aos contratos de Streaming.....</u>	<u>18</u>
<u>2. Da Competência Tributária do Município para cobrança do ISS sobre aplicativos de Streaming.....</u>	<u>20</u>
<u>CONCLUSÃO.....</u>	<u>22</u>
<u>REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA.....</u>	<u>23</u>

INTRODUÇÃO

Nos últimos anos notadamente se pode constatar um crescente aumento do número de serviços ofertados através da internet. São inúmeras inovações tecnológicas que afetam diretamente a sociedade. Isso trouxe uma modificação significativa na relação entre clientes e empresas ofertantes de conteúdos audiovisuais. Hoje o acesso a esses conteúdos não mais se encontra concentrado nas mãos de um restrito grupo econômico. O acesso a informações e programas de entretenimento foi facilitado. O uso de smartphones, smart TVs e outros aparelhos conectáveis à internet foram os grandes elementos catalisadores dessa revolução tecnológica.

Em outras palavras, hoje o usuário escolhe o que e quando assistir a um determinado conteúdo seja a um clique em seu celular indo ao trabalho, seja em sua smart tv conectada à internet. Não se pode negar, o jogo do entretenimento mudou completamente. Grandes empresas de comunicação de televisão aberta se viram ameaçadas quer pela qualidade do conteúdo disponibilizado pelos novos serviços de conteúdo, quer pela possibilidade de os usuários escolherem o que desejam assistir. Barateamento no acesso e o incremento na qualidade da infraestrutura de internet no Brasil deram o toque especial.

Os serviços de conteúdo gratuitos como youtube ou com conteúdo cujo preço seja acessível a grande parte da população brasileira são os principais agentes de mudança na relação entre o telespectador e as fontes de conteúdo. Em 2015, no Brasil, "o serviço de vídeo por streaming Netflix alcançou 2,2 milhões de assinantes" (HAMMERSCHMIDT, 2015).

Neste contexto, em 14 de dezembro de 2016, foi aprovado pelo Senado Federal o projeto de lei que trouxe significativas alterações na Lei Complementar 116/2003. Conhecida como a "reforma do ISS", além de incluir na lista de serviços a ser tributável como o UBER, um serviço de transporte de passageiros por veículos habilitados no subitem 6.02 como "outros serviços de transporte municipal", que por si só, já mereceria uma atenção especial aos estudantes de Direito por todas as inovações que tal serviço proporcionou à sociedade e às suas respectivas implicações no campo do Direito, incluiu o subitem 1.09 a previsão de incidência de ISS sobre contratos de streaming.

A inclusão do aplicativo Netflix, uma empresa que disponibiliza conteúdos audiovisuais através de uma plataforma que utiliza a internet como meio, no rol de serviços tributáveis pelo ISS (Imposto Sobre Serviços), impactaria significativamente no preço cobrado pela empresa. De um lado, corresponderia a um considerável incremento da receita municipal, que, em tese, traduzir-se-iam em melhoras nos serviços públicos ofertados pela municipalidade com a arrecadação do imposto sobre essa atividade. Por outro lado, o serviço que, hoje, é acessível justamente pelo seu preço, pode se tornar, com a aplicação do imposto num cenário de recessão econômica, inviável para grande parte da população.

Diante desse cenário, o presente trabalho pretende, assim, discutir a problemática constitucional da incidência do ISS sobre contrato de serviços de Streaming tendo como objeto de estudo o caso do serviço Netflix.

O objeto de estudo do presente trabalho de conclusão de curso será analisar a existência de controvérsias da cobrança do Imposto Sobre Serviços (ISS) em serviços de Streaming. Para tanto, serão analisados os aspectos constitucionais da cobrança de impostos, tais como: a competência tributária tendo em vista sua característica

primordial que é a obediência estrita aos parâmetros legais. Também serão discutidas questões como direitos fundamentais como limites ao poder de Tributação, além de ser analisadas questões como a obrigação tributária, o fato gerador do ISS.

Por fim, tendo tomado como premissas todas essas análises, o leitor deste trabalho terá a chance ver tratada a discussão sobre a natureza jurídica do serviço de Streaming, tomando como base todo um substrato doutrinário e jurisprudencial que discutem questões semelhantes.

Um dos principais objetivos do trabalho será trazer à discussão acadêmica a inclusão do subitem 1.09 na lista de previsões de incidência de ISS. Trata-se da possibilidade de hipótese de incidência do ISS sobre serviços de Streaming, dada a recente modificação da Lei Complementar 116 de 2003.

O que motivou a escolha desse tema para trabalho de conclusão de curso foram a recente alteração na Lei Complementar 116/2003, corrido em 14 de dezembro de 2016 e a oportunidade de discutir a questão de forma essencialmente acadêmica, pois ainda não há nenhum julgado que tenha enfrentada a questão diretamente até o presente momento.

Este trabalho também encontra pertinência acadêmica pelo fato de que tais alterações na Lei Complementar 116/2003 elevariam o custo para o consumidor final desses aplicativos.

Ainda nesta esteira, salta aos olhos o fato que o funcionamento desses tipos de aplicativos se origina no exterior e não em território nacional. Quando o cliente acessa esses aplicativos, há uma conexão via internet a servidores fora do domínio tributário brasileiro.

As alterações do texto da Lei Complementar nº 116/2003 trazem a previsão da cobrança do ISS sobre serviço oriundo do Exterior ou cuja prestação tenha se iniciado no Exterior, o que se evidencia bastante discutível, tal possibilidade parece não encontrar abrigo no texto constitucional.

Em síntese, uma vez que se trata de uma inovação tecnológica, motiva a propositura deste trabalho pela necessidade e possibilidade de discutir academicamente a natureza jurídica do serviço de Streaming e agregar conhecimento sobre o assunto que pode vir a ser útil no enfrentamento de matérias similares.

O presente trabalho se propõe a levantar as controvérsias de ordem tributário-constitucionais à cerca a incidência do ISS sobre tais tecnologias. Para tanto o trabalho buscará responder as seguintes questões:

Primus, o constituinte colocou na esfera de competência dos municípios o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, desde que não estivessem competência dos Estados (transporte e comunicação interestadual e intermunicipal), definidos em lei complementar, inexistindo, porém, qualquer referência à importação de serviços¹.

Diante disso, convém que o presente trabalho venha perquirir se há guarita constitucional para a cobrança de aplicativos cujos servidores encontram-se no exterior. Em outras palavras, a despeito do que está definido na Lei Complementar 116/2003, art. 1º §1º, é constitucional a cobrança de Imposto Sobre Serviços de aplicativos que funcionem no exterior?

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

Secundus, antes mesmo de se indagar a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre tal atividade, levando-se em consideração sua origem, a procedência dos dados, deve-se questionar se o Netflix é um serviço. Se a competência tributária do município sofre limitações, ou seja, o município só poderia instituir impostos sobre serviços se estiver amparado na constituição e nas normas de direito infra-constitucionais.

Por esse viés, as perguntas que surgem são as seguintes: o Netflix é um serviço? Qual a natureza jurídica dos serviços de Streaming? Antes mesmo de qualquer coisa, o que é streaming? O legislador se equivoca ao contemplar os aplicativos (Sistemas) de Streaming na categoria de Serviços tributáveis pelo ISS?

Tertius, em análise do subitem 1.09 acrescentada pela Lei Complementar nº 157 de 2016, indaga-se se as cessões de direitos se equiparariam às prestações de serviços ou se seriam duas realidades diferentes? Em sendo cessão de direitos, há previsão constitucional para cobrança de impostos?

Essas questões serão respondidas à medida que se cumprirem os objetivos dessa pesquisa.

O primeiro objetivo é perquirir se a cobrança do ISS sobre aplicativos de Streaming encontra-se sob a competência tributária dos municípios o comando constitucional, vez que as aplicações são executadas remotamente, fora do espaço geográfico brasileiro.

O segundo objetivo é investigar a natureza jurídica dos contratos que envolvem aplicativos de Streaming, ou seja, deseja-se estabelecer, com base em análise doutrinária e jurisprudencial qual seria o tipo de obrigação que subjaz nessas relações, em especial no caso do Netflix.

Inicialmente, será trazida à discussão no trabalho a definição jurídico-conceitual sobre a competência tributária e seus aspectos. Os princípios constitucionais são verdadeiros alicerces num ordenamento jurídico, sendo invocados no trabalho no intuito de formar base epistemológica para a condução dos enfrentamentos que ocorrerão na análise do caso concreto. Dessa forma, serão apresentados, dentre outros pontos, os seguinte princípios: Princípio da Competência tributária, Princípio da legalidade e o Princípio da Segurança Jurídica. A análise desses princípios constitucionais em matéria tributária se faz necessária uma vez que muitas normas jurídicas repousam sobre esses princípios. O que se deseja é verificar se não há nenhum ataque a nenhum princípio tributário, em especial, a Competência Tributária quando da alteração da lei complementar nº 116 quando se vislumbra a possibilidade de cobrança de imposto provenientes do exterior.

Na segunda etapa do trabalho, será analisada a obrigação tributária, sob o aspecto da doutrina e da jurisprudência. Será analisada uma importante posição jurisprudencial em que se enfrentou a natureza jurídica do serviço de provedores de acesso, ocasião em que se editou a súmula 334 do STJ. A análise da súmula, embora verse em sua essência sobre a aplicabilidade do ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias), é um importante parâmetro de estudo e análise no sentido de mostrar a difícil tarefa de verificação da natureza jurídica de novas atividades tecnológicas.

A próxima etapa do trabalho envolve o estudo do fenômeno fato gerador para tributação do ISS. O fato gerador, que não é um instituto exclusivo do direito tributário, fornece um importante vértice de análise das controvérsias jurídicas de tributação. A partir desse ângulo de análise, é possível verificar se há a ocorrência ou não do tributo ISS, ou seja, se há a subsunção do fato com a norma, em outras palavras, se houve a ocorrência de um serviço ou não.

Por último, será analisado o estudo de caso do Netflix, programa (aplicativo) de Streaming, cotejando todas as controvérsias da incidência do ISS. Importante pontuar que não há nenhum julgamento até o presente momento em que se enfrentou diretamente a cobrança de qualquer imposto sobre 'serviços' dessa natureza. Houve, apenas, o enfrentamento sobre a possibilidade de cobrança de direitos autorais oriundos do REsp 1559264/RJ, de relatoria do Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva.

CAPÍTULO I – DO ISS E DA SUA MATRIZ CONSTITUCIONAL

Considerando o fato de que a competência tributária é atividade através da qual o Estado institui tributos, muito embora tenha por nobre objetivo financiar suas atividades, não se deve negar que tal atividade tem considerável potencial de interferir nas atividades econômicas praticadas na sociedade.

Ora, se o Estado, em sua atuação fiscal, visando seu auto-financiamento, limita o exercício de liberdades individuais; então, num contexto democrático da atual quadra, pela via lógica, tal prerrogativa estatal deve encontrar limites constitucionais. Luciano Amaro nos ensina que o legislador infraconstitucional está “submetido a vários balizamentos”².

Nessa esteira de pensamento, José Eduardo Soares Melo, destaca que:

“(...) o Direito Tributário possui efetiva dignidade constitucional devido ao significativo, peculiar e minucioso tratamento que lhe foi conferido pelo constituinte, o que tem condão de revelar sua considerável importância no ordenamento jurídico, pela circunstância especial de, por um lado, representar fonte de receita para o Poder Público e, de outro, acarretar ingerência no patrimônio dos particulares”³

É preciso ter em mente, o mais breve possível, que a atividade tributária encontra limites em sede constitucional e que tais limites podem ser depreendidos pela

² AMARO, LUCIANO. DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. 10 ED. [S.L.]: SARAIVA, 2004. P.93.

³ MELO, JOSÉ Eduardo. (2012). Curso de Direito Tributário. São Paulo: DIALÉTICA., pág. 18

análise dos princípios constitucionais (tais como o Princípio da Legalidade e da Segurança Jurídica) e pela constatação da relativa inexistência de Autonomia do Direito Tributário face a outros ramos do direito, como o direito administrativo, direito civil.

Por hora, convém destacar que grande parte da doutrina situa o Direito Tributário no ramo de Direito Público. De fato o Direito Tributário tem uma natureza preponderantemente pública, dada a cogência de suas normas, vez que há a "preponderância do interesse coletivo no direito dos tributos"⁴.

Neste sentido, Eduardo Sabbag aduz que há uma evidente verticalidade, "própria da 'desigualdade jurídica', adstrita à 'igualdade jurídica', que ocorre entre as partes que compõem a relação jurídica de direito privado"⁵.

José Eduardo Soares de Melo, no entanto, ensina que tal classificação, a de que do Direito Tributário localiza-se ramo do Direito Público, apenas tem a função de assinalar que as normas do Direito Tributário revestem-se de "caráter obrigatório, insuscetíveis de serem alteradas ou suprimidas pela vontade dos particulares"⁶.

Ele preleciona que os tributos decorrem de fatos, operações, estados que versam sobre atividades públicas e particulares e, sendo assim, não haveria necessidade se cogitar a autonomia do Direito Tributário, porquanto seus preceitos bebem da fonte de definições e disciplinas de outros ramos do Direito.

4

5 AMARO, LUCIANO. DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. 10 ED. [S.L.]: SARAIVA, 2004. P.5

6 MELO, José Eduardo. (2012). Curso de Direito Tributário. São Paulo: DIALÉTICA., pág. 11

Luciano Amaro, por sua vez, destaca algumas relações do direito tributário com outros seguimentos do Direito. Ele sinaliza que em relação ao Direito Constitucional, o interprete tributarista encontra as bases de validade de determinado tributo. Nas suas palavras, na Constituição,

"encontra-se o próprio fundamento de validade do tributo. Com efeito, é a Constituição que, a par da outorga de competência tributária para as várias pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), define os lineamentos básicos do sistema tributário nacional (os princípios constitucionais tributários, as imunidades, a partilha de competência tributária, etc.)⁷"

De posse dessas pontuações doutrinárias, para cumprimento dos objetivos deste trabalho, quais sejam trazer as controvérsias da aplicação do ISS, é oportuno ratificar, desde logo, que o poder de instituir tributos é um poder contido dentro dos contornos estabelecidos pela carta magna, havendo também, uma vez que direito tributário não possui autonomia, um necessário cotejamento com outros segmentos do direito.

O caminho adotado para ratificar essas posições é comungar as discussões doutrinário-jurisprudenciais sobre competência tributária para efeitos de cobrança de ISS com os princípios constitucionais de Legalidade e Segurança jurídica.

Já a discussão sobre os institutos de direito privado atinentes ao ISS ficará a cargo do capítulo II, em que se trabalhará o fato gerador e a hipótese de incidência do ISS, com a necessária análise dos institutos de direito privado, como é o caso o tipo de obrigação que subjaz nos contratos relativos à utilização de aplicativos de Streaming, em especial o Netflix.

⁷ AMARO, LUCIANO. DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. 10 ED. [S.L.]: SARAIVA, 2004. P.11

1. Da Competência Tributária Municipal.

O Estado Brasileiro, na Constituição de 1988, adotou duas formas de assegurar a autonomia financeira das pessoas jurídicas de direito público: o partilhamento de competências tributárias e partilhamento do produto da arrecadação.

Gilmar Mendes & Paulo Branco ensinam que:

“Os dois caminhos foram adotados pelo constituinte brasileiro de 1988, ambos apontando para o mesmo objetivo: a descentralização fiscal”⁸.

Em outras palavras, a constituição de 1988 atribuiu aos entes federativos a prerrogativa de instituir tributos com vistas a manutenção de sua autonomia financeira.

Luciano Amaro, a seu turno, ensina que o Sistema Tributário Nacional é um sistema misto de partilha de competência e partilha de produto de arrecadação. A partilha de competência diz respeito ao poder de criar tributos, sendo estes “repartidos entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição”⁹

⁸ MENDES, GILMAR. FERREIRA., & BRANCO, P. G. (2012). CURSO DE DIREITO COSTITUCIONAL. SARAIVA. STJ, S. T. (2012).

⁹ AMARO, LUCIANO. DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. 10 ED. [S.L.]: SARAIVA, 2004. P.93

Ressalta-se que o desenho da divisão constitucional das receitas advém de uma considerável “descentralização em favor de Estados e, sobretudo, Municípios”¹⁰. O espírito federativo presente na carta política democrática trouxe a preocupação em prover de recursos os entes políticos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – “A fim de que cada qual possa atender aos seus respectivos dispêndios” (AMARO, 2004, p. 93).

Leila Diniz, por sua vez, conceitua que a competência tributária:

"é a aptidão para criar tributos em abstrato, por meio de lei, com todos os elementos essenciais (hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo, alíquota). Abrange também a aptidão para aumentar, parcelar, diminuir, isentar, modificar, perdoar tributos e etc. (princípio de que quem pode o menos pode o mais)" ¹¹

Leila Diniz também ensina que o sujeito da relação jurídica que tem a prerrogativa constitucional de estabelecer tributos, ou seja, tem a capacidade tributária é o sujeito ativo desta relação, uma vez que este detém a capacidade tributária ativa, ou seja, tem a capacidade de cobrar esses tributos do sujeito passivo. Nesta esteira, a autora preleciona, ainda, que a competência tributária seria:

“a expressão competência tributária pode ser definida como sendo o poder, atribuído pela Constituição Federal, observadas as normas gerais de Direito Tributário, de instituir, cobrar e fiscalizar o tributo, compreendendo a competência legislativa, administrativa e judicante. Noutras palavras, pode-se definir

10 MENDES, GILMAR FERREIRA; BRANCO, PAULO GUSTAVO GONET. CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL. 7 ED. [S.L.]: SARAIVA, 2012, p. 1497.

11 [HTTPS://LEILADINIZMACENA.JUSBRASIL.COM.BR/ARTIGOS/150627504/COMPETENCIA-TRIBUTARIA](https://leiladinizmacena.jusbrasil.com.br/artigos/150627504/competencia-tributaria). ACESSO EM 24 DE MARÇO DE 2017

competência tributária como sendo ‘a parcela do poder de tributar conferida pela Constituição a cada ente político para criar tributos’, ou, ainda, ‘a aptidão para criar, in abstracto, tributos’. Não destoia o entendimento segundo o qual se conceitua competência tributária’ como o limite do poder fiscal para legislar e cobrar tributos”¹² (DINIZ, 2015)

Em breve síntese, portanto, como mostram Gilmar Mendes & Paulo Branco , à União ficou com a competência de tributar importação, exportação, renda e proventos de qualquer natureza, além da competência residual de instituir, por lei complementar, outros impostos, desde que não sejam cumulativos, nem repitam base cálculo ou fato gerador já previsto na Constituição Federal – demonstrando ainda uma forte concentração de renda ao ente da União. Aos Estados, a seu turno, coube a competência para tributar transmissão causa mortis, ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias), dentre outros impostos. Aos municípios coube, além de outros impostos, a tributação de ISS (Impostos sobre Serviços), a que se destina a discussão desse trabalho.

Este trabalho irá analisar a incidência do ISS sobre aplicativos de streaming; sendo portanto de competência do município.

2. Do Princípio da Legalidade.

O princípio da Legalidade encontra-se esculpido na Constituição da República Federativa do Brasil sendo uma norma constitucional como descrito a seguir, *in verbis*:

12 LEILA DINIZ. DISPONÍVEL EM:
[HTTPS://LEILADINIZMACENA.JUSBRASIL.COM.BR/ARTIGOS/150627504/COMPETENCIA-TRIBUTARIA](https://leiladinizmacena.jusbrasil.com.br/artigos/150627504/competencia-tributaria).
ACESSO EM MARÇO DE 2017.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

A doutrina traz grande relevo a esse princípio. José Eduardo Soares de Melo preleciona que:

“o Princípio da Legalidade constitui uma das garantias do Estado de Direito, desempenhando uma função de proteção dos direitos dos cidadãos, insculpido como autêntico dogma jurídico pela circunstância especial de a Constituição Federal haver estabelecido, como direito e garantias individuais, que ‘ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei’ (art. 5º, II CRFB/88). Somente com a expedição de normas editadas pelos representantes do próprio povo (poder Legislativo) é que tem nascimento, modificação ou extinção de direitos e obrigações, competindo à Administração Pública expressa obediência ao princípio da Legalidade (art. 37 caput CRFB/88)”¹³.

O referido autor continua ensinando que tal princípio forma o arcabouço de valores de *certeza e segurança jurídica*. Ele enfatiza, ainda, que tal princípio seria o “vetor dos vetores, princípio constitucional carregado de carga valorativa, de transcendental importância ao Estado de Direito” , de forma que o princípio da legalidade imunizaria o próprio administrado face à discricionariedade do Legislador.

Na mesma esteira, Luciano Amaro reafirma a idéia de que o Princípio da Legalidade é

13 MELO, J. E. (2012). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: DIALÉTICA., pág. 18

“(...) o princípio informado pelos ideais de justiça e segurança jurídica, valores que poderiam solapados se à administração pública fosse permitido, livremente, decidir quando, como e de quem cobrar impostos”¹⁴

A seu turno, Eduardo Sabbag destaca "que por razões tributárias que nasceu o Estado moderno de Direito"¹⁵. Continua o autor ensinando que se o tributo é uma forma de invasão patrimonial, é prudente que isso ocorra segundo a vontade popular.

O Princípio da Legalidade implica a característica de tipicidade, que, em via lógica, importa na observância de *numerus clausus* (vedação de analogia e a criação de novas situações tributáveis). Neste sentido, em razão dessa característica de tipicidade cerrada, o legislador deve contemplar todos os elementos da hipótese de incidência tributária relativos à obrigação principal (partes envolvida, materialidade, base de cálculo, alíquota, momento e local da ocorrência do fato gerador) conforme o art. 97 do CTN, *in verbis*:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

14 AMARO, LUCIANO. (2004). DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO - 10. ED. SÃO PAULO: SARAIVA, PÁG 111.

15 SAABBAG, E. (2010). MANUAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO (2ª EDIÇÃO ED.). SÃO PAULO: SARAIVA, PÁG 57 APUD JARACH, DINO. CURSO SUPERIOR DE DERECHO TRIBUTÁRIO. BUENOS AIERES, NUEVA, 196.

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Dessa forma, não resta dúvida de que tanto o CTN como a própria CRFB/88 reservaram exclusivamente à lei “as prerrogativas de instituição de tributos; suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário; cominação de penalidade; fixação de alíquota e base de cálculo; definição de fato gerador da obrigação principal e de sujeito passivo”

¹⁶.

O STF, através da Súmula Vinculante 31, ao julgar que era “(...) inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis” enfrentou precedentes que envolviam controvérsias sobre a cobrança de ISS sobre locação de bens móveis. Percebe-se que em todo o tempo o princípio da legalidade foi invocado seja direta ou indiretamente.

Em um dos RE que precederam a edição da referida Súmula Vinculante foi colocado em destaque a importância da tipificação dos elementos constitutivos que autorizam a cobrança do ISS como se lê na ementa do RE 116121, *in verbis*:

16 SAABBAG, E. (2010). MANUAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO (2ª EDIÇÃO ED.). SÃO PAULO: SARAIVA, PÁG 58

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)

O Ministro Marco Aurélio, relator do referido Recurso Extraordinário, destacou a Carta Política definira em seu texto qual seria o objeto tributável pelo ISS. O caso concreto, por sua vez, versava sobre a possibilidade de cobrança de ISS sobre a locação de bens móveis. Em análise ao caso, o excelentíssimo relator oportunamente ensina que natureza jurídica do contrato de locação divergia do tipo de objeto esperado para a aplicação do ISS.

Neste sentido, José Eduardo Soares de Melo preleciona que:

“O cerne da materialidade do ISS não se restringe a ‘serviço’, mas a uma prestação de serviço, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de ‘fazer’, de conformidade com as diretrizes do Direito Privado”.¹⁷

Em análise tanto da jurisprudência quanto da doutrina, depreende-se que a tipologia da lei tributária é fechada e exauriente, o que força o intérprete à noção de tipo

17 MELO, JOSÉ EDUARDO SOARES DE. (2012). CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. 10ª EDIÇÃO. SÃO PAULO: DIALÉTICA. PÁG. 571

com um grau forte de determinação. Em outras palavras, o aplicador da norma tributária deve ter o devido cuidado em moldurar a matéria enfrentada dentro dos contornos legais, sob pena de violação à estrita legalidade tributária.

Por todo o exposto, pode-se concluir, portanto, que não há qualquer espaço para analogias no exercício da exigibilidade de tributos. Tal afirmação será de extrema importância no enfrentamento do caso concreto sobre a possível exigibilidade do ISS sobre o aplicativo Netflix.

3. Princípio da Segurança Jurídica.

Já a Segurança Jurídica constitui-se como sendo um dos objetivos fundamentais do direito, sendo a base para vários institutos no ordenamento jurídico brasileiro tais como: o do direito adquirido, o do ato jurídico perfeito. O jurisdicionado deseja sempre que possível ter a certeza do direito, da certeza de que as situações consolidadas pelo decurso do tempo sejam juridicamente garantidas.

Neste sentido, Ricardo Alexandre pontua que em se tratando de matéria tributária, o princípio da segurança jurídica ganharia contornos mais específicos no sentido de que:

“(...) para o contribuinte, não basta a segurança com relação aos fatos passados (irretroatividade da lei), também se faz necessário um mínimo de previsibilidade quanto ao futuro próximo”¹⁸

Em que pese, tratar-se de um princípio colorário ao princípio da legalidade, José Eduardo Soares de Melo, nesta esteira define que tal princípio:

18 Alexandre, Ricardo Direito tributário esquematizado / Ricardo Alexandre. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016.

“(...) manifesta-se como uma exigência objetiva de regularidade estrutural e funcional do sistema jurídico, através de suas normas e instituições. Em sua face subjetiva, apresenta-se como certeza do Direito, isto é, como projeção das situações pessoais”.¹⁹

O referido autor continua suas lições dizendo que, em decorrência de sua publicidade, o sujeito de um ordenamento jurídico pode saber com clareza, e previamente, aquilo que é mandado, permitido ou proibido.

A pré-estipulação de direitos e obrigações são os pontos de sustento dos direitos fundamentais. Em outras palavras, a pré-fixação de normas precisas e determinadas afasta o arbítrio e os privilégios de determinadas castas da sociedade, conferindo ao Estado uma autenticidade jurídica.

Nesse diapasão, pegando emprestadas as lições de José Eduardo Soares de Melo, podemos ampliar a noção de segurança jurídica ao respeito não somente ao ordenamento jurídico positivo como também aos entendimentos jurisprudenciais cristalizados. Para ele, “só haveria certeza tributária se o poder judiciário decidir com independência e rapidez as controvérsias fiscais decorrentes da legislação ordinária” .

Neste ponto, Eduardo Maneira manifesta importante preocupação com o ativismo do Judiciário. Ele ensina que o poder judiciário, embora deseje ser ativo, não possui competência tributária, porquanto o poder constituinte não o tenha dotado dessa prerrogativa. Ele continua ensinando que os princípios tributários são garantias do cidadão-contribuinte. A competência tributária, em suas palavras, “é privativo das pessoas políticas que receberam tal poder e jamais poderá ser exercido pelo Poder Judiciário”²⁰.

19 MELO, José Eduardo. (2012). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: DIALÉTICA., pág. 47

O estimado professor concluí em seu artigo que, caso lei deixe de ser a única fonte de obrigação tributária, a Segurança Jurídica ficaria abalada. O remédio para essa instabilidade jurídica, segundo o autor, seria de que:

“(…) a não ser que os princípios e regras constitucionais que agem para dar eficácia à segurança jurídica e que são conexos e interligados com a legalidade tributária, passem também a atuar em face das decisões judiciais e dos atos do Executivo”.

A problemática da insegurança jurídica relativa à cobrança do ISS sobre aplicativos de streaming se manifesta de duas maneiras.

Primeiro, pela significativa alteração na lei complementar nº 116, incluindo na lista de serviços anexa da referida lei complementar no item 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).

Segundo, porque há uma latente imprecisão quanto ao conceito de serviço na legislação, evidenciado pelo voto no RE nº 547.245.SC do Ministro Joaquim Barbosa em que este acentua “a imprecisão do que se tem como conceito arraigado no direito civil para conceituação do que se deve entender por prestação de serviços de qualquer natureza. *O texto do Código Civil (CC) não define o que sejam serviços (arts. 593/609 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002)*”. Houve um confronto, por ele, da definição clássica, baseada no texto do CC, segundo a qual prestação de serviços é uma

20 MANEIRA, Eduardo. ATIVISMO JUDICIAL E OS SEUS REFLEXOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. Disponível em: <http://maneira.adv.br/wp-content/uploads/2016/10/Ativismo-judicial-e-os-seus-reflexos-em-mat%C3%A9ria-tribut%C3%A1ria.pdf>

“obrigação de fazer, caracterizada pelo esforço humano empreendido em benefício de outrem”, com o conceito emanado pelo Código de Defesa do Consumidor (CDC) – que considera serviço “qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista”. Ele recordou em seu voto que a CDC é constitucional, conforme decisão do STF na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) nº 2.591.

A alteração legislativa em questão, ao viço deste trabalho, parece ir de encontro à Súmula Vinculante 31 que cristaliza o entendimento segundo o qual:

“É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

A única maneira de dirimir tal controvérsia seria considerar válida e correta a hipótese de que no contrato de Streaming, subjaz uma cessão de direito e que, portanto, não se caracterizaria como “obrigação de fazer”, assemelhando-se muito mais a uma “obrigação de dar”, sendo inadmissível a cobrança do ISS nesses contratos.

CAPÍTULO II - DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

DO ISS

1. Da Hipótese de Incidência do ISS e seu fato gerador

Hugo de Brito Machado afirma que “a lei cria o tributo e descreve a hipótese em que o mesmo é devido”.²¹

Partindo-se dessa premissa, pode-se estabelecer o entendimento segundo o qual o que origina a obrigação de pagar o tributo não é a vontade das partes e sim a própria lei.

Nesse sentido, Eduardo Sabbag leciona que a hipótese de incidência representa:

"(...) o momento abstrato, previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária. Caracteriza-se pela abstração, que se opõe à concretude fática, definindo-se pela escolha feita pelo legislador, de fatos quaisquer, no mundo fenomênico, propensos a ensejar o nascimento do episódio jurídico-tributário"²²

Hugo de Brito Machado, a seu tempo, ensina que o fato gerador não é uma especificidade do direito tributário, embora o seu estudo seja de grande valor para essa área do Direito. A questão é que, assim como em outros ramos do Direito, o fato gerador denota geralmente uma situação fática através da qual nasce uma prestação a ser

21 MACHADO, HUGO DE BRITO. D. (2010). CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO - 35ª EDIÇÃO, REVISTA, ATUALIZADA E AMPLIADA. RIO DE JANEIRO: MALHEIRO EDITORES, PÁG. 128

22 SAABBAG, E. (2010). MANUAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO (2ª EDIÇÃO ED.). SÃO PAULO: SARAIVA. PÁG. 652

exigida. Em vista disso, considerando-se que uma das principais tarefas de um jurista seja precipuamente analisar fatos geradores, isto é, fatos jurídicos, fatos que sejam relevantes para o direito, a fim de verificar a ocorrência da subsunção de tal fato a uma consequência direta prevista por uma determinada norma; então, há de se assumir que o estudo do fato gerador, embora não seja de uma natureza exclusiva ao direito tributário, é um caminho a ser percorrido.

Dispõe o Código Tributário Nacional (CTN) em seu artigo 114, *in verbis*:

“Art. 114 Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Portanto, considera-se ocorrido o fato gerador se, quando se tratar de situação jurídica, o momento em que tal situação esteja constituída na forma da lei, como é caso de direito real em que se configura uma propriedade após o registro de um imóvel.

Em análise ao referido art. 114 do CTN, temos que: situação é nada mais do que a situação jurídica, sem qualquer relevância dos aspectos subjetivos. Outro ponto de destaque é a expressão “definida em lei”, o que se tem a reafirmar é que só a lei é “o instrumento próprio para descrever, para definir, a situação cuja ocorrência gera a obrigação tributária principal”.²³ O termo "*necessária*" também é de suma importância para a discussão. O legislador quis deixar clara a noção de que não basta a situação estar prevista em lei, ela precisa ocorrer no mundo fático.

23 MACHADO, HUGO. D. (2010). CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO - 35ª EDIÇÃO, REVISTA, ATUALIZADA E AMPLIADA. RIO DE JANEIRO: MALHEIRO EDITORES, PÁG 129.

Este trabalho se debruça em discutir a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre ‘serviços’ de Streaming; então de forma direta e cirúrgica deseja-se mais do que nunca provocar a discussão sobre a incidência do tributo de ISS sobre atividades de serviços.

Partindo-se dessas premissas a priori trazidas, considerar-se-á ocorrido o fato gerador do tributo quando de fato houver ocorrido a *prestação do serviço*, ou seja, no momento em que, de fato, foi exercida a atividade como tal considerada. A legislação tributária retira, ou melhor, aproveita a definição de institutos jurídicos de outros ramos do direito.

José Eduardo Soares de Melo explica que:

"o cerne da materialidade do ISS não se restringe a 'serviço', mas a uma prestação de serviço, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de 'fazer', de conformidade com as diretrizes do Direito Privado. " ²⁴

Muito feliz também parece ser a definição de Eduardo Sabbag que estabelece o fato gerador do ISS como sendo:

"(...) a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviços constante da Lista anexa à Lei complementar nº 116/2003"²⁵

24 MELO, JOSÉ EDUARDO SOARES DE. (2012). CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. 10ª EDIÇÃO. SÃO PAULO: DIALÉTICA. PÁG. 571

25 SAABBAG, E. (2010). MANUAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO (2ª EDIÇÃO ED.). SÃO PAULO: SARAIVA. PÁG 971

Com efeito, considera-se *serviço*, em termos jurídicos, como uma atividade humana que se manifesta através de uma obrigação de fazer. Cristiano Farias & Nelson Rosenvald definem as obrigações de obrigações de fazer como condutas humanas nas quais:

“pretende o credor a prestação de um fato, consistente na realização de uma atividade pessoal ou serviço pelo devedor ou por um terceiro, de que não resulta imediatamente a transferência de direitos subjetivos. Enfim, sobreleva aqui a conduta do devedor, e não o bem que eventualmente dela resulte”²⁶

Cristiano Farias & Nelson Rosenvald ainda chamam atenção ao fato que podem partes se obrigarem mutuamente através de determinado negócio jurídico em que estejam presentes tanto a obrigação de fazer quanto a obrigação de dar. Os autores prelecionam que a saída deva se dar através do critério de preponderância. Em outras palavras, na análise do caso concreto deve o jurista atentar para o fato da preponderância dos atos para a realização da prestação verificando-se se o *dar* não é consequência do *fazer*. É o caso, por exemplo, em que partes se obrigam através de um contrato em que uma parte se obriga a fazer um laudo técnico e em seguida entregar o laudo à parte contratante. O que é preponderante é a obrigação de fazer, sendo a obrigação de dar mera consequência.

Diante dessa provocação acadêmica, oportuno se faz revisitar a importante decisão do Supremo Tribunal Federal que na ocasião ressaltou a imprescindibilidade da ocorrência do fato gerador. A súmula vinculante 31 do STF discutiu sobre a

26 FARIAS, C. C., & ROSENVALD, N. (2016). CURSO DE DIREITO CIVIL: OBRIGAÇÕES - 10 ED. SALVADOR: JUSPODIVM, PÁG. 210.

constitucionalidade da incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre locação de bens móveis, *in verbis*:

“É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.²⁷

A referida súmula foi editada em análise de julgados sucessivos em que se discutia a incidência do tributo municipal (ISS) sobre a locação de veículos automotivos. A ementa da súmula aponta para a necessidade de fazer a devida distinção entre locação de bens móveis que teria a natureza de obrigação de dar ou entregar e a prestação de serviços (obrigação de fazer), trazendo em seu bojo a Impossibilidade de a legislação tributária municipal alterar a definição e o alcance de conceitos de Direito Privado (CTN, art. 110).

A súmula julgava a Inconstitucionalidade do item 79 da lista serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68. Sagrou, assim, o STF a impossibilidade de tributação por meio de ISS.

Nesse sentido o Min. Relator Celso de Mello do agravo regimental relativo ao RE 446003, assim pontuou:

“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)”²⁸

27 [HTTP://WWW.STF.JUS.BR/PORTAL/JURISPRUDENCIA/MENUSUMARIO.ASP?SUMULA=1286](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menusumario.asp?sumula=1286)

28 [HTTP://WWW.STF.JUS.BR/PORTAL/JURISPRUDENCIA/MENUSUMARIO.ASP?SUMULA=1286](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menusumario.asp?sumula=1286)

O que salta aos olhos em análise a este julgado é o fato que existem um conjunto de etapas para a conclusão do contrato de locação de veículos. Certamente haverá, desde o momento pré-contratual, contratual e pós-contratual, um emaranhado de atividades executadas por parte de uma determinada locadora de automóveis, que terão, inclusive, natureza de *obrigação de fazer*, mas o que irá preponderar será a *obrigação de dar*. É o núcleo do negócio jurídico pretendido. É transparente para o cliente o que será realizado até que o carro pretendido saia da posse direta da contrata e ingresse para sua posse. O que importa é sair com o carro.

Isto posto, não cabe mais discutir a constitucionalidade ou inconstitucionalidade da tributação do ISS sobre bens móveis. Porém a controvérsia reside justamente quando tal bem é imaterial, como um software, uma mídia. FARIAS & ROSENVALDI prelecionam que:

“ (...) nas sociedades pré-Revolução Industrial, as obrigações de fazer eram praticamente insignificantes, comparadas às obrigações de dar, que compreendiam o fornecimento de coisas, a título de posse e propriedade. Atualmente, as sociedades massificadas e tecnológicas privilegiam o fornecimento dos mais variados serviços, havendo uma predominância das atividades do setor terciário. É indisfarçável o prestígio das obrigações de fazer, seja nas relações privadas – regidas pelo Código Civil –, seja na ótica da proteção ao consumidor de serviços (CDC)”²⁹

Não é difícil contratar com uma empresa cujo produto seja imaterial. Hoje quase já não se compra mais uma mídia em CD para ouvir música. As pessoas têm a sua

29 FARIAS, CRISTIANO CHAVES., & ROSENVALD, NELSON. (2016). CURSO DE DIREITO CIVIL: OBRIGAÇÕES - 10 ED. SALVADOR: JUSPODIVM.

disposição um cabedal de possibilidades para consumir bens culturais dispostos em nuvens³⁰.

As obrigações de dar, ao que parece, sofrem uma profunda transformação do modo em que estas se operam no mundo fático. Com os constantes incrementos tecnológicos, hoje já não mais necessariamente se entrega uma coisa fisicamente. É como se o entregar fosse, um deixar acessar. As sociedades empresárias disponibilizam seus conteúdos na nuvem e o interessado acessa tal conteúdo.

A problemática reside justamente nesse momento, na hora de conceituar essa atividade como sendo uma atividade de fazer ou uma atividade de dar. Isso terá uma implicação significativa, posto ser este o critério de subsunção de determinada atividade a uma hipótese de incidência de determinado imposto.

Neste sentido, Eduardo Sabbag citando a jurisprudência do STF (RE 176.626/SP, 1ª Turma. Rel. Min. Sepúlveda Pertence) explica que o Supremo Tribunal de Federal firmou o entendimento de que:

"as operações de licenciamento ou cessão do direito de uso de programa de computador (software) referem-se a bem incorpóreo, não tendo por objeto a 'mercadoria' propriamente dita. Portanto, em tais operações não haverá incidência de ICMS. Todavia, outro será o tratamento, caso tenhamos a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série ou

30 [HTTPS://WWW.TECMUNDO.COM.BR/COMPUTACAO-EM-NUVEM/738-O-QUE-E-COMPUTACAO-EM-NUVENS-.HTM](https://www.tecmundo.com.br/computacao-em-nuvem/738-o-que-e-computacao-em-nuvens-.htm) DEFINE O CONCEITO DE COMPUTAÇÃO EM NUVEM. É A “POSSIBILIDADE DE ACESSAR ARQUIVOS E EXECUTAR DIFERENTES TAREFAS PELA INTERNET. QUER DIZER, VOCÊ NÃO PRECISA INSTALAR APLICATIVOS NO SEU COMPUTADOR PARA TUDO, POIS PODE ACESSAR DIFERENTES SERVIÇOS ONLINE PARA FAZER O QUE PRECISA, JÁ QUE OS DADOS NÃO SE ENCONTRAM EM UM COMPUTADOR ESPECÍFICO, MAS SIM EM UMA REDE”

escala e comercializados no varejo (software de prateleira ou exemplar standart - off the sheld). Neste caso, teremos o fato gerador do ICMS".³¹

Caberá a discussão no sentido de que o aplicativo Netflix não se enquadrariam nas hipóteses de incidência do ICMS nem nas hipóteses de incidência do ISS, posto se tratar, na verdade, uma cessão de direitos.

2. Da Obrigação Tributária do ISS

O direito tributário, ao estabelecer a conceituação de obrigação tributária, bebe da fonte doutrinária da qual o direito civil foi construído. Dessa forma, faz-se necessária a devida compreensão desse fenômeno jurídico como plataforma de análise deste instituto no campo do direito tributário e a sua importância na discussão deste trabalho.

Neste sentido, Cristiano Chaves & Nelson Rosenvald definem a obrigação como sendo um:

“vínculo existente entre pessoas, pelo qual uma assume uma prestação em favor de outra, vinculando o seu patrimônio”³²

Se a obrigação é uma relação entre pessoas, o objeto da relação obrigação é uma prestação de um sujeito ativo para com um sujeito ativo, entendendo-se esta relação

31 SAABBAG, E. (2010). MANUAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO (2ª EDIÇÃO ED.). SÃO PAULO: SARAIVA. PÁG 976

32 FARIAS, CRISTIANO CHAVES DE, & ROSENVALD, NELSON. (2016). CURSO DE DIREITO CIVIL: OBRIGAÇÕES - 10 ED. SALVADOR: JUSPODIVM. P.34

como sendo de entregar uma determinada coisa (obrigação de dar); ou de fazer ou deixar de fazer alguma coisa (obrigação de fazer).

Cristiano Chaves & Nelson Rosenvald explicam que a obrigação, pode ser bipartida em dois elementos essenciais, quais sejam: débito e responsabilidade patrimonial. Sendo a primeira “um direito subjetivo do credor à prestação, como um poder jurídico de satisfação de seu interesse”³³ e a segunda, compreendendo todo o ordenamento jurídico brasileiro erigido sobre princípio basilar da dignidade da pessoa humana, a possibilidade de sujeição que recai sobre o patrimônio do devedor como garantia do direito do devedor, em outras palavras, a possibilidade de a pessoa responder por suas dívidas através de seus bens.

Partindo-se dessas premissas, pode-se projetar o entendimento segundo o qual uma relação tributária, em que se vinculam o Ente Federativo e as pessoas naturais e jurídicas, é, em sua natureza, uma relação jurídica e não uma simplesmente uma relação de poder. Portanto, sendo uma relação jurídica, a norma jurídica será a matriz definidora dessa relação. Se assumirmos que uma relação tributária se funda numa relação jurídica então temos que assumir que, num contexto democrático ao qual a República Federativa do Brasil se fundamenta, qualquer relação jurídica e, portanto qualquer relação tributária, deverá encontrar seu ponto de contato com a norma constitucional, onde se emanam direitos fundamentais e limites ao poder estatal.

Por esse viés, oportuno se faz ressaltar que, como se trata de uma relação entre particulares e a Administração Pública, há de se ter em mente, que, pelo princípio da Legalidade, tal norma deverá assumir um caráter de “(...) *lei em sentido restrito, salvo*

33 FARIAS, C. C., & ROSENVALD, N. (2016). CURSO DE DIREITO CIVIL: OBRIGAÇÕES - 10 ED. SALVADOR: JUSPODIVM. P.38

tratando-se de obrigação acessória”³⁴. Dessa forma, em síntese, temos que a obrigação tributária é liame em que se vincula de um lado o sujeito passivo, o particular, tendo este o dever de prestar dinheiro ao Sujeito Ativo (o Estado) ou fazer ou deixar de fazer ou, ainda, de tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

É imprescindível ressaltar que a obrigação tributária tenha sua gênese na lei, posto ser independente da manifestação de vontades. Em outras palavras, “o vínculo obrigacional tributário abstrai a vontade e até o conhecimento do obrigado”³⁵. Tal verificação de premissa se mostra necessária à medida que a vinculação entre sujeito ativo e sujeito passivo numa relação tributária prescinde qualquer manifestação de vontade das partes, bastando tão somente para a existência da obrigação tributária a simples ocorrência do fato previamente descrito na lei.

Portanto, para a análise do objeto de pesquisa proposto por esse trabalho se debruçará na análise da lei que descreve o fato gerador e se tal lei consegue torque com a carta política.

Em outras palavras, para que alguma atividade econômica desenvolvida no âmbito da sociedade, é preciso que de forma legítima e legal tal atividade encontre subsunção com algum fato gerador previamente descrito em lei e que esta lei esteja em consonância e harmonia com o ordenamento jurídico.

34 MACHADO, HUGO DE BRITO. (2010). CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO - 35ª EDIÇÃO, REVISTA, ATUALIZADA E AMPLIADA. RIO DE JANEIRO: MALHEIRO EDITORES, P. 124.

35 AMARO, LUCIANO (2004). DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO – 10ª EDIÇÃO. P.240

2.1. Sujeito Ativo e domicílio tributário

Conforme já discutido, na seção referente à competência tributária, coube aos municípios a competência tributária para criação de ISS dentro de seus limites territoriais, como local da específica realização do fato gerador.

A lei complementar no art. 3º caput estabelece que, *in verbis*:

Art. 3º 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, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local.

Assim, tem-se que, nas palavras de José Eduardo Soares de Melo:

"(...) serviço considera-se prestado e o ISS devido no local do estabelecimento prestador, ou na falta de estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII (instalações, execuções de obra, limpezas, jardinagem, diversão, etc.), quando o imposto será devido basicamente no local da execução dos serviços".³⁶

Portanto, o município terá competência para exigir o ISS se a prestação de serviço se der nos limites de sua territorialidade. A problemática se dá com a inovação trazida pelo dispositivo esculpido na lei LC nº 116/2003 no art. 1º § 1º em que se autoriza a cobrança do imposto também sobre serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

36 MELO, JOSÉ EDUARDO SOARES DE. (2012). CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. 10ª EDIÇÃO. SÃO PAULO: DIALÉTICA. PÁG. 579

Desse modo, é passível de discussão a cobrança de aplicativos cuja fonte dos dados tenha se originado no exterior, tendo em vista o princípio da territorialidade como regra da tributação. José Eduardo Soares de Melo vota pela inexistência de "amparo constitucional para exigência de do ISS sobre a prestação de serviço proveniente do exterior, ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior" .

Hugo de Brito Machado lembra que o STJ vem reiteradamente entendendo que:

"(...) competente para a cobrança do ISS seria o Município em cujo território ocorre a prestação do serviço, sendo irrelevante o local em que se encontra ao estabelecimento prestador"³⁷.

Portanto, incabível a cobrança do ISS sobre aplicativos cujos dados sequer (considerando ser uma prestação de serviço) estejam localizadas em bases territoriais brasileiras, como é o caso do Netflix.

37 MACHADO, HUGO. (2010). CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO - 35ª EDIÇÃO, REVISTA, ATUALIZADA E AMPLIADA. RIO DE JANEIRO: MALHEIRO EDITORES, PÁG 411.

CAPÍTULO III - ESTUDO DE CASO: A QUESTÃO DO NETFLIX

1. Do tipo de obrigação que subjaz aos contratos de Streaming.

Um dos objetivos a ser alcançado por este trabalho é perquirir a natureza jurídica dos contratos que permeiam a utilização de aplicativos de Streaming. Antes de mais nada faz-se necessária a prévia definição de aplicativos de Streaming.

Nessa esteira, o STJ recentemente enfrentou recentemente através do RECURSO ESPECIAL Nº 1.559.264 - RJ, de relatoria do Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, a controvérsia se seria devida a cobrança de direitos autorais decorrentes de execução musical via internet de programação de rádio, na ocasião, trava-se da execução de mídia fonográfica através do aplicativo OI FM, nas modalidades de *webcasting* e *simulcasting* (tecnologia de streaming). Na ocasião o STJ trouxe à sua ementa a definição de Streaming. Tem-se portanto um parâmetro jurisprudencial definidor de *Streaming*.

No entendimento do STJ, *Streaming* é a "tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo. Esse mecanismo é caracterizado pelo envio de dados por meio de pacotes, sem a necessidade de que o usuário realize download dos arquivos a serem executados"³⁸.

38 33 RECURSO ESPECIAL Nº 1.559.264 - RJ.
DISPONÍVEL EM [HTTP://WWW.MIGALHAS.COM.BR/ARQUIVOS/2017/2/ART20170209-12.PDF](http://www.migalhas.com.br/arquivos/2017/2/art20170209-12.pdf)
ACESSO EM: 31 DE MAIO DE 2017

Continuando a definição de Streaming, o STJ conceitua que tal tecnologia é "gênero que se subdivide em várias espécies, dentre as quais estão o simulcasting e o webcasting. Enquanto na primeira espécie há transmissão simultânea de determinado conteúdo por meio de canais de comunicação diferentes, na segunda, o conteúdo oferecido pelo provedor é transmitido pela internet, existindo a possibilidade ou não de intervenção do usuário na ordem de execução"³⁹.

Através desta recente definição jurisprudencial, vê-se que há uma transmissão de conteúdo de um determinado provedor de conteúdo. A pergunta a ser respondida é saber no que consiste essa transmissão de conteúdo. Em outras palavras, qual a natureza jurídica da obrigação que subjaz o contrato de Streaming. A resposta a isso é essencial para verificação da existência de fato gerador para efeitos de cobrança do ISS.

Partindo-se desse ponto, é oportuna a interpretação da legislação tributária adotando-se, dentre outras métodos, uma exegese sistemática, uma vez que há necessidade de o intérprete tributário valer-se de institutos jurídicos domiciliados em outros ramos do direito, por exemplo, a definição de obrigação e seus tipos.

Por esse caminho, Eduardo Sabbag ensina que o através do método sistêmico de interpretação "procede-se à comparação da lei interpretada com outras leis e com o ordenamento jurídico, como um todo, para que a eles harmonicamente se ajuste"⁴⁰. O professor continua dizendo que por este método, considera-se o sistema jurídico como

39

40 SAABBAG, E. (2010). MANUAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO (2ª EDIÇÃO ED.). SÃO PAULO: SARAIVA. PÁG 633

um plexo harmônico de normas e que caberia ao intérprete a atividade interpretativa lastreada numa metodologia plurista.

É bem verdade que o próprio legislador infraconstitucional homenageia a utilização sistêmica de conceitos no art. 10 do CTN, *in verbis*:

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

Luciano Amaro explica que a norma do art. 109 no CTN "não quer disciplinar a interpretação, no campo do direito privado, dos institutos desse direito"⁴¹. Segundo ele, o Código Tributário Nacional pretende dizer que os institutos de direito privado devem ter sua definição, seu conteúdo e seu alcance pesquisados com instrumentos do direito privado.

A jurisprudência vem reafirmando a necessidade de uma interpretação sistêmica para o intérprete tributarista. O Resp 805317 / RS assim afirma que "(...) 2. Outrossim, a Constituição utiliza os conceitos de direito no seu sentido próprio, com que implícita a norma do artigo 110, do CTN, que interdita a alteração da categorização dos institutos. 3. Consectariamente, qualificar como serviço a atividade que não ostenta essa categoria jurídica implica em violação bifronte ao preceito constitucional, porquanto o texto maior a utiliza não só no sentido próprio, como também o faz para o fim de repartição tributária-constitucional (RE 116121/SP) (...) 5. A dicção constitucional, como evidente,

41 AMARO, LUCIANO. (2004). DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO - 10. ED. SÃO PAULO: SARAIVA.

não autoriza que a lei complementar inclua no seu bojo atividade que não represente serviço e, a fortiori, obrigação de fazer, porque a isso corresponderia franquear a modificação de competência tributária por lei complementar, com violação do pacto federativo, inalterável sequer pelo poder constituinte, posto blindado por cláusula pétrea" (TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OBRIGAÇÃO DE FAZER. CONCEITO PRESSUPOSTO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. AMPLIAÇÃO DO CONCEITO QUE EXTRAVASA O ÂMBITO DA VIOLAÇÃO DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL PARA INFIRMAR A PRÓPRIA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONAL. ACÓRDÃO CALCADO EM FUNDAMENTO SUBSTANCIALMENTE CONSTITUCIONAL. INCOMPETÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. TEMA DIVERSO DO ENSEJADOR DA SÚMULA 138, DO STJ) Resp 805317/RS 2006 ".

A problemática reside na complexidade do enquadramento dessa atividade como sendo uma atividade consistente em "obrigação de dar" ou "obrigação de fazer". É que permeia a esse questionamento o próprio objeto a ser entregue para o usuário final desses aplicativos, o software.

Nesse diapasão, Cristiano Chaves & Nelson Rosenvald, tradando da complexidade da classificação da "obrigação de fazer" nas relações de consumo em face à desmaterialização do objeto dos contratos, notadamente nos comércios eletrônicos, preleciona que *"há consenso quanto a que o serviço traduza uma 'obrigação de fazer'* ⁴², de fato, quanto a isso não resta dúvida. A própria norma consumerista, bem lembram

42 FARIAS, CRISTIANO CHAVES DE; ROSENVALD, NELSON. (2016). CURSO DE DIREITO CIVIL, VOLUME 2 OBRIGAÇÕES - 10 ED. SALVADOR: JUSPODIVM. PÁG 223

os professores, em seu art. 3º § 2º, definem o serviço como sendo: "(...) qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista"⁴³.

A literatura da tecnologia da informação e as pessoas de forma corriqueira costumam se referir a essas atividades muitas vezes como "venda" de um serviço na web, por exemplo. Essa forma de se referir a esses aplicativos pode trazer dúvidas quanto à interpretação e ao enquadramento de tais atividades para efeitos de incidência de impostos.

Neste sentido, o STJ vem sistematicamente ratificando que o alvo da tributação do ISS é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto e que "somente podem ser tomadas, para compreensão do ISS, as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado em cada item e que o intérprete deve conhecer o fim do contrato. Em outras palavras, deve descobrir o que se denomina "prestação-fim" em contraste com "prestações-meio". O Recurso Especial ainda destaca que o constituinte, ao delegar a competência tributária para cobrança de ISS para os municípios, visava que a incidência do ISS recairia sobre a prestação de serviço, em sendo ela, uma "conduta humana consistente em desenvolver um esforço em favor de terceiro, visando a adimplir uma 'obrigação de fazer' (o fim buscado pelo credor é o aproveitamento do serviço contrato)" (Resp Nº 888.852 - ES, TRIBUTÁRIO. ISSQN. "INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA". LEI COMPLEMENTAR [116/2003](#). LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. PRESTAÇÃO DE

43 FARIAS, CRISTIANO CHAVES DE; ROSENVALD, NELSON. (2016). CURSO DE DIREITO CIVIL, VOLUME 2 OBRIGAÇÕES - 10 ED. SALVADOR: JUSPODIVM. PÁG 224

SERVIÇO (OBRIGAÇÃO DE FAZER). ATIVIDADE FIM DA EMPRESA PRESTADORA. INCIDÊNCIA. Min. Relator Luiz Fux).

Em análise ao caso discutido pelo Resp não há, por assim dizer, evidências de realização de serviço nesses aplicativos. Inexiste o fato gerador para efeitos de cobrança do ISS. O que se verifica é a circulação de dados da origem até o destino. É óbvio que há tarefas intermediárias, mas o fornecedor dos dados, por assim dizer, apenas permite que o cliente se conecte e acesse seus conteúdos.

Pelo dito, ao se observar a problemática da incidência do ISS sobre aplicativos de Streaming, tem-se que o que circula entre o fornecedor e o consumidor é um software, dados e informações, algo imaterial e, se não houve encomenda para a confecção de determinados dados de forma particular, não há de se falar em prestação de serviço, razão pela qual é pobre a tese segundo a qual seria possível a incidência do ISS sobre aplicativos de Streaming, uma vez que não há uma preponderância de "obrigação de fazer" subjacente a estes contratos.

Por esse aspecto, a de que o que circula entre o cliente o provedor de conteúdo é algo imaterial, sábios são os ensinamentos de Hugo de Brito Machado. Nas lições do professor, caso alguém encomenda um software este será submetido ao ISS, porquanto esteja prestando um serviço e se o software é colocado em uma prateleira, o imposto devido seria o ICMS. Continua o autor a ensinar:

“Entretanto, se o bem produzido – o programa para computador – permanece como propriedade de seu produtor, nenhum imposto é devido. E se é alugado ou tem cedido o seu uso, também nenhum imposto será devido”⁴⁴.

44 O ISS e a Locação ou Cessão de Direito de Uso. Disponível em: https://www.faneesp.edu.br/site/documentos/ISS_locacao_cessao_direito_de_uso.pdf

Segundo o referido autor, por óbvio, a renda obtida em virtude dessa locação sofrerá a incidência de imposto federal de renda, não sendo, contudo, objeto de análise deste trabalho. Ao que parece, lembrando que ainda não houve nenhum enfrentamento judicial neste sentido, a Locação de Conteúdo muito se assemelha à locação de fitas e CDs e DVDs. Neste aspecto, parece ser propícia a adoção, ao menos em sede acadêmica, da analogia da decisão proferida em análise ao RE 626.706/SP posterior à edição da súmula vinculante 31:

Tributário. Imposto Sobre Serviços (ISS). Não incidência sobre locação de bens móveis. Filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para video games e assemelhados. Súmula Vinculante n. 31. Art. 156, inciso II, da Constituição Federal. RE 626.706/SP. Min. Relator Gilmar Mendes.

2. Da Competência Tributária do Município para cobrança do ISS sobre aplicativos de Streaming.

Se por ventura restar alguma dúvida a cerca da natureza jurídica das obrigações subjacentes aos contratos de Streaming, o mesmo não ocorrerá quanto à controvérsia a cerca da competência tributária para cobrança de ISS de prestação de serviços no exterior. Em outras palavras, se ainda for possível entender os contratos de Streaming, em particular o Netflix, como sendo uma "obrigações de fazer" e que, portanto, graváveis com o ISS, não será fácil sustentar a incidência de tal tributo pela análise da competência tributária deste tributo.

Ricardo Ferreira⁴⁵, analisando a possibilidade da cobrança do ISS sobre serviços provenientes do exterior do país, pontuou que o ISS incidirá sobre serviço importado ou em relação ao qual a prestação se tenha iniciado no exterior cuja conclusão tenha ocorrido no país, afirma que os tomadores ou intermediários dos serviços seriam os responsáveis pelo pagamento do imposto.

Em que pese as lições do doutrinador, *data venia*, faz-se necessário o levantamento da seguinte controvérsia: algum município brasileiro teria, sem colisão com as normas constitucionais, competência para exigir o imposto sobre serviços oriundos de Estado Estrangeiro? Não seria uma afronta ao princípio de Territorialidade intrínseco à Competência Tributária extraída da carta política.

Por esse aspecto, é cediço que a competência tributária, como já levantado por este trabalho no capítulo I, seção 1, é uma forma de limitação ao poder infraconstitucional de cobrança de tributos, de forma que a Constituição Federal de forma excepcional previu tributos cujos fatos geradores tivessem alguma relação com o exterior.

Dessa forma, outra controvérsia pertinente à aplicação do ISS sobre aplicativos de Streaming a que se aduz pela análise do objeto deste trabalho diz respeito justamente à competência Tributária do município para cobrança do ISS.

Neste ponto, Hugo de Brito Machado é categórico ao dispor que a competência tributária para cobrança de imposto de ISS é de competência dos Municípios conforme disposição constitucional (CRFB/88, art. 156, III), salientando, ainda, que o STJ vem estabelecendo entendimento segundo o qual a competência para a

45 FERREIRA, Ricardo J. **Manual Fiscal do ISS e demais tributos municipais**. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Ferreira, pág 32

cobrança do ISS seria do Município "em cujo território ocorre a prestação do serviço, sendo irrelevante o local em que se encontra o estabelecimento prestador"⁴⁶. Segundo ele, o egrégio tribunal vinha declarando implicitamente a inconstitucionalidade do art. 12 do Decreto-lei 406/1968, que foi revogada pela Lei Complementar nº 116 de 2003.

Em análise da jurisprudência, confirma-se a posição de Hugo de Brito Machado. O STJ já vem julgando pela conformidade da competência tributária sobre ISS segundo os preceitos constitucionais implícitos de territorialidade. Assim, ao julgar o Resp 54.002-PE, o STJ fixou entendimento segundo o qual a exigência do ISS pertence ao município em cujo território se verificou o fato gerador, conforme melhor interpretação do art. 12 do decreto-lei 406/68 em observância ao princípio constitucional que atribui ao município o poder de tributar prestações em seu território, cuja ementa se aperfeiçoou da seguinte maneira:

“TRIBUTÁRIO. ISS. sua exigência pelo município em cujo território se verificou o fato gerador. interpretação do artigo 12 do decreto-lei 406/68. embora a lei considere local da prestação de serviço o do estabelecimento prestador (art. 12 do decreto-lei n.406/68), ela pretende que o iss pertença ao município em cujo território se realizou o fato gerador. e o local da prestação do serviço que indica o município competente para a imposição do tributo(ISS), para que não se vulnere o princípio constitucional implícito que atribui àquele (município) o poder de tributar as prestações em seu território. a lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de município onde não se pode ter voga. recurso a que se nega provimento, indiscrepantemente”. (STJ, 1ª Turma, Resp 54.002-PE(9400280017), Rel. Min. Demócrito

46 MACHADO, HUGO. (2010). CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO - 35ª EDIÇÃO, REVISTA, ATUALIZADA E AMPLIADA. RIO DE JANEIRO: MALHEIRO EDITORES. PÁG. 411

Reinaldo. Decisão: por unanimidade, negar provimento ao recurso- j. de 5-4/1995

O problema é que o Decreto-lei 406/68 teve seu artigo 12 modificado pela Lei Complementar nº 116 de 2003. Portanto, em vista da divergência doutrinário-jurisprudencial face à letra da lei, faz-se oportuna a boa discussão acadêmica relacionada a cerca da inovação legislativa trazida pela LC nº 116/03 no art. 1º § 1º que dispõe que "o imposto incide também sobre serviços provenientes do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País".

Em relação a essa modificação, continua bem a doutrina, vez que José Eduardo Soares de Melo adverte quanto a esta alteração legislativa pelo seguinte argumento:

"Este preceito é questionável porque não retira fundamento de validade do ordenamento constitucional, uma vez que objetiva alcançar fatos ocorridos fora do território nacional, além de criar uma esdrúxula obrigação tributária (inexistência de contribuinte-prestador do serviço na legislação, e a exclusiva estipulação do responsável pelo imposto, na pessoa do respectivo tomador)"⁴⁷.

José Eduardo Soares de Melo, a seu turno, estabelece que a territorialidade é uma regra da tributação e que a CRFB/88 em caráter excepcional contemplaria tributos que pudessem incidir sobre situações ocorridas fora do território nacional, dentre os quais, alguns deles seriam: Imposto de Importação de produtos Estrangeiros (CRFB/88, art. 153, I); ICMS relativamente às operações e prestações que se iniciem no exterior

47 MELO, JOSÉ EDUARDO SOARES DE. (2012). CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. 10ª EDIÇÃO. SÃO PAULO: DIALÉTICA. PÁG. 576. JOSÉ EDUARDO ARGUMENTA QUE A MODIFICAÇÃO LEGISLATIVA ADVINDA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/03 TERIA PROBLEMAS CONSTITUCIONAIS, VEZ QUE OBJETIVA ALCANÇAR FATOS OCORRIDOS FORA DA TERRITORIEDADE DO MUNICÍPIO.

(CRFB/88,art. 155, II). Defende ainda que tal alteração legislativa traria uma controversa obrigação tributária.

Neste sentido, ele continua dizendo que "(...) são limitadas as previsões de incidências tributárias que concernem a fatos, estados, negócios e situações no exterior, ou dela decorrentes"⁴⁸.

Ainda nesta esteira, o autor concluí sua tese pela inexistência de amparo constitucional para exigência de ISS sobre prestação de serviço proveniente do exterior, ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior.

Em atenção a estes influentes posicionamentos doutrinário-jurisprudenciais, importante se faz pontuar que, no caso em questão, ainda que se considere o aplicativo Netflix como uma prestação de serviço a despeito de toda discussão trazida pelo item anterior deste trabalho, não poderá prosperar a tese que afirma a possibilidade de cobrança do ISS sobre estes aplicativos, vez que ao acessar estes aplicativos, o cliente na verdade conecta-se a um servidor (sistema computacional) localizado em lugar diverso do território nacional através de conexões de rede.

O usuário ao assistir o filme de sua casa parece estar se conectando em um servidor doméstico, mas na verdade as informações trafegam pela internet cuja fonte desses dados encontra-se localizado fora da competência tributária do Estado Brasileiro; portanto impossível, do ponto de vista constitucional, seria a possibilidade de cobrança destes impostos.

48 MELO, JOSÉ EDUARDO SOARES DE. (2012). CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. 10ª EDIÇÃO. SÃO PAULO: DIALÉTICA, PÁG. 577

Para confirmar esse posicionamento, foi feito o seguinte experimento: utilizando o aplicativo Intrace⁴⁹ disponível na Play Store® do Google pôde se rastrear a conexão entre o Netflix e a máquina destino localizada no Brasil. Dessa forma, verificou-se que a conexão se estabelecia com um servidor nos Estados Unidos cujo número IP é 52.93.24.49.

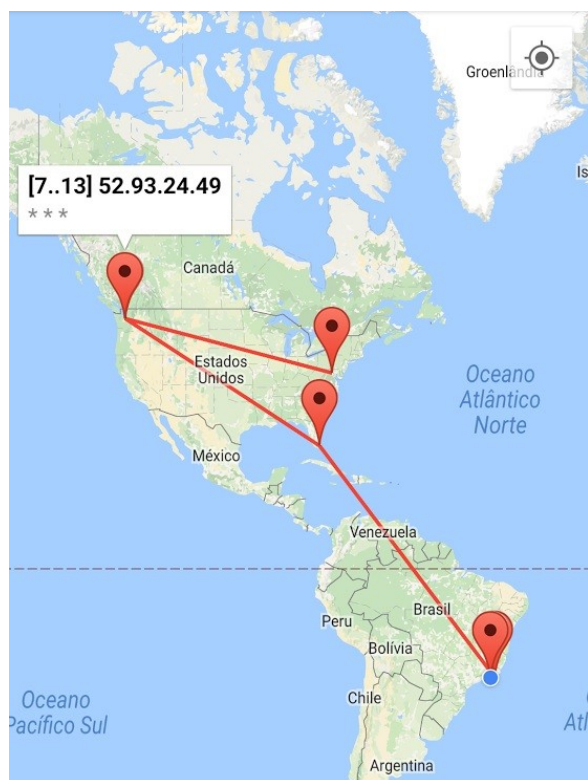


Figura : Mapeamento da Conexão entre o Netflix e o computador de origem

A bem da verdade, a origem dos dados do Netflix reside em *datacenters* muitas vezes dispostos sob a configuração de *nuvens*. A este respeito, Rodrigo Brunelli Machado em seu artigo “Tributação das Atividades Realizadas por ‘Data Centers’” traz

49 O aplicativo Intrace utiliza o protocolo TraceRoute que permite traçar as rotas de conexão-IP entre a origem e o destino na internet.

importantes definições a cerca dessas tecnologias e as suas implicações para a seara tributarista. No que anda bem, o autor traz a definição de Hospedagem como sendo a relação jurídica entre pessoas físicas e jurídicas que tem por objeto a oferta de infraestrutura tecnológica para armazenagem, processamento e disponibilização de dados e programas com conexão à internet. Ele continua ensinando que, muitas vezes, o provedor de conteúdo na verdade é um cliente de uma empresa especializada em gerência de dados (hardware e software) que armazena o conteúdo de pessoas físicas ou jurídicas. Por sua vez, essas empresas especializadas são cliente de outras empresas que fornecem a conexão destes datacenters à infra-estrutura da internet.

Para todos os efeitos deste trabalho, verificou-se que a Amazon mantém dos dados da Netflix, ou seja, aquela empresa oferece serviços de manutenção e gerenciamento das mídias cuja autoria são de seu cliente, Netflix. Partindo-se dessas premissas, a suprema corte em análise ao Recurso Extraordinário 601.706/MG se manifestou no sentido de não ser cabível a cobrança do ISS sobre provedores de acesso à internet, conforme a ementa:

“CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO – ISS SOBRE SERVIÇOS DE EMPRESA PROVEDORA DE ACESSO À INTERNET – NÃO INCIDÊNCIA – INTELIGÊNCIA DO ART. 155, II E 156 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, DECRETO-LEI 406/68 E ART. 146, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. Não incide o ISS sobre os serviços de provedor de acesso à “Internet”, pois não estão enquadrados na lista que prevê o rol de atividades sujeitas a tributação, lista esta que possui o caráter taxativo, sendo vedada a ampliação das hipóteses ali indicadas”.

Por todo o exposto, diante dos embasamentos jurídicos levantados e levando-se em conta o mapeamento da rota de comunicação efetuada entre o NetFlix e o computador de requisição, não há outra posição a se tomar a não ser a de que não é

possível a incidência do tributo do ISS sobre aplicativos de Streaming cuja origem dos dados seja no exterior, por força do princípio da territorialidade colorário princípio constitucional da competência tributária. A única controvérsia residual seria relativa à prestação de serviço da empresa de *datacenters* para com a empresa dona do conteúdo, dada à possibilidade de enquadramento de tal atividade no item 1.03 da lista de serviços da Lei Complementar 116/2003 (processamento de dados), porém sequer tal prestação de serviço se dá em território nacional.

Portanto, descabida parece ser a possibilidade de cobrança de ISS sobre a provedora da informação, Netflix.

CONCLUSÃO

No final do ano de 2016, houve uma modificação da Lei Complementar 116 de 2003 incluindo o subitem 1.09 na lista de previsões de incidência de ISS. Tratava-se da possibilidade de hipótese de incidência do ISS sobre serviços de Streaming. Conforme analisado por este trabalho, a exigência do tributo ISS em aplicativos de Streaming levanta algumas controvérsias que podem ser analisadas sob o ponto de vista acadêmico.

É certo que recentes inovações tecnológicas como é o caso de aplicativos como Netflix, Spofy terão o seu inevitável contato com o Direito Tributário. O Estado, na sua digna tarefa de se sustentar, em última análise, de prover serviços públicos a seus administrados, voltará sua máquina administrativa-fiscal para exigir tributos desses aplicativos. Quanto a isso não se vê nenhum problema. Ocorre que atividade tributária, justamente por representar uma grande ingerência no patrimônio privado e nas liberdades individuais, encontra limites na Constituição Federal, tendo em vista a natureza democrática do ordenamento jurídico brasileiro.

Em vista disso, tem-se que a primeira controvérsia que se apresenta em relação ao empreendimento de exigência de ISS sobre aplicativos de Streaming diz respeito à natureza jurídica das obrigações que subjazem aos contratos existente nesses aplicativos. Neste sentido, buscou-se levantar as posições doutrinárias e jurisprudências que fornecessem substrato para uma possível categorização de tal obrigação.

Também chama a atenção o fato da possibilidade da cobrança do ISS em serviços que se originarem no exterior e não em território nacional. Este trabalho

constatou que o usuário ao acessar o Netflix, sua conexão se dá no exterior e os dados se originam fora da competência tributária brasileira.

Em vista disso, a alteração na Lei Complementar nº 116/2003 que traz a previsão da cobrança do ISS sobre serviço oriundo do Exterior ou cuja prestação tenha se iniciado no Exterior, evidencia-se inexoravelmente discutível, tendo em vista que não há autorização constitucional para cobrança de tributos que extrapolem as competências tributárias do Entes Federativos.

Este trabalho de forma satisfatória conseguiu responder aos questionamentos acadêmicos levantados pela fase de concepção da pesquisa. Primeiro, se buscava responder se havia suporte constitucional para a cobrança de aplicativos cujos servidores encontram-se no exterior. Em outras palavras, se o dispositivo do art. 1º §1º da Lei Complementar 116/2003 era constitucional, tendo em vista o princípio da Competência Tributária. Em relação a isso, conclui-se que tal disposição, pelo menos em sede acadêmica, encontrava-se em flagrante inconstitucionalidade.

Ao acessar o aplicativo Netflix, o cliente conecta-se a um servidor localizado no exterior, cujos dados também se localizam no exterior. Na verdade, no caso do Netflix, os dados (vídeos, conteúdos) estão disposto em uma infraestrutura de "Data Centers" administrada pela Amazon. Há de fato, uma prestação de serviço, um fazer, em favor de outro, mas essa prestação de serviço não se dava sequer em território nacional, como se pode constatar através da análise de tráfego de dados.

Outro questionamento, versava sobre constitucionalidade da cobrança considerando sua origem, a procedência dos dados, ocasião em que buscou responder se o Netflix era um serviço, tendo em vista que a competência tributária do município sofre limitações (art. 156, III CRFB/88). Quanto a isso, este trabalho se posiciona no

sentido de que o Netflix erroneamente é considerado um serviço. Portanto, a natureza jurídica dos contratos de Streaming do Netflix é na verdade uma cessão de direitos e não um "fazer" em favor do cliente desses aplicativos. O critério adotado pela jurisprudência é no sentido de que a categoria de Serviços tributáveis pelo ISS se originam em uma "obrigação de fazer", concernente numa prestação humana em favor do credor. O legislador ao alterar a Lei Complementar 116/2013 traz uma importante insegurança jurídica ao administrado.

O que foi concluído quanto a esse questionamento é que na verdade há uma cessão de conteúdo, embora haja pequenos serviços prestados pela empresa, mas que na verdade não são preponderantes para concretização do fato gerador do ISS, neste quesito tanto a jurisprudência quanto à doutrina são unânimes: para verificação do fato gerador, há de adotar o critério de preponderância. No caso do NetFlix, o que prepondera é a circulação de conteúdo, algo semelhante ao que ocorria nas locadoras de video-cassetes.

Portanto, em vista do atendimento aos objetivos traçados por este trabalho pela ocasião do projeto de monografia, não prospera a possibilidade de tributação do ISS sobre aplicativos de Streaming, no caso específico do Netflix. Se forem considerados os Princípios Constitucionais relativos a atividade fiscal do Estado, vez muitas normas tributárias repousam nestes princípios. Verificou-s que houve ataque Princípio da Competência Tributária quando se editou a Lei Complementar nº 116/2013 possibilitando a cobrança de imposto provenientes do exterior.

Também não prospera a possibilidade de cobrança de ISS, pois não ocorreu fato gerador para tributação do ISS em relação a esses aplicativos. É cediço que discriminação de impostos se dá por aspectos econômicos. Não basta que haja os

elementos: prestador, serviço, tomador e preço; para que haja incidência tributária, é preciso que o serviço prestado esteja previsto na lista de serviço definida por Lei Complementar, quanto a isso não haveria problema, de fato, houve a inclusão do item de 1.09. O que determina se um bem é produto, mercadoria ou serviço é a etapa do circuito econômico em que está atravessando (se da produção, da circulação ou do consumo) e ainda a natureza do bem, se material ou imaterial. No caso do Netflix, há uma disponibilização do conteúdo para o usuário. Isso é o que prepondera na atividade dessa empresa, portanto descabida a possibilidade de incidência deste aplicativo

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

AMARO, Luciano. (2004). **Direito Tributário Brasileiro** - 10. ed. São Paulo: Saraiva.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, NelS. (2016). **Curso de Direito Civil, Volume 2 Obrigações** - 10 ed. Salvador: JusPodivm.

FERREIRA, Ricardo J. **Manual Fiscal do ISS e demais tributos municipais**. 2^a Edição. Rio de Janeiro: Ferreira.

LIMA, Salomão Lureiro de Barros. **Direitos fundamentais e tributação: os limites constitucionais ao poder estatal de tributar e o princípio do não-confisco**.

Acesso em 24 de Março de 2017.

Disponível em Direito Net:

<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/8234/Direitos-fundamentais-e-tributacao-os-limites-constitucionais-ao-poder-estatal-de-tributar-e-o-principio-do-nao-confisco>.

MACHADO, Hugo. (2010). **Curso de Direito Tributário** - 35^a Edição, revista, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Malheiro Editores.

MANEIRA, Eduardo. **Ativismo Judicial e os seus Reflexos em matéria tributária.**

Acesso em 18 de junho de 2017.

Disponível em: <http://maneira.adv.br/wp-content/uploads/2016/10/Ativismo-judicial-e-os-seus-reflexos-em-matéria-tributária.pdf>

MENDES, Gilmar. Ferreira., & BRANCO, P. G. (2012). **Curso de Direito Constitucional.** Saraiva. STJ, S. T. (2012).

MELO, José Eduardo Soares de. (2012). **Curso de Direito Tributário.** 10ª Edição. São Paulo: DIALÉTICA.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988.** 8ªed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

SAABBAG, E. (2010). **Manual de Direito Tributário** (2ª Edição ed.). São Paulo: Saraiva.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Títulos: Súmula STJ 334 **O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet.** Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2012_28_capSumula334.pdf.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Títulos: Resp nº 1.559.264 - RJ.

Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/arquivos/2017/2/art20170209-12.pdf>

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Títulos: Resp nº 888.852 - ES.

Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/2041209/recurso-especial-resp-888852-es-2006-0205159-0/inteiro-teor-12226432>

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Títulos: Súmula Vinculante 31 - É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

Fonte: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário 601.706 Minas Gerais.