

**APLICABILIDADE DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA
(ISSQN) À DISPONIBILIZAÇÃO DE CONTEÚDOS VIA STREAMING: a**

inconstitucionalidade da inclusão do item 1.09 à lista de serviços anexa à Lei do ISS,
através da Lei Complementar nº 157/2016

Clodoaldo Gonçalves Leite¹

Wallace Mozzer Diniz²

Ronaldo Souza Guimarães³

RESUMO

A lei complementar nº 157/2016 incluiu a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza em conteúdo disponibilizado via streaming, sem cessão definitiva, de conteúdo 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.

Palavras-chave: Direito Tributário. Impostos Municipais. ISSQN. Streaming.

ABSTRACT

Supplementary law number 157/2016 included the incidence of the Tax on Services of any Nature in content made available via streaming, without definitive assignment, of audio, video, image and text content through the internet. The present article will defend the unconstitutionality of the taxation of the platforms of streaming under the aegis of said complementary law.

Keywords: Tax Law. Municipal taxes. ISSQN. Streaming

¹ Graduandos em Direito pela Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

² Professor Orientador da Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

1 INTRODUÇÃO

A Lei do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – Lei Complementar nº 166/2003 – foi alterada através da Lei Complementar nº 157, publicada no Diário Oficial da União no dia 30 de dezembro de 2016. A Lei da Reforma do ISS, como ficou conhecida, foi alvo de intensas discussões durante sua tramitação entre as casas legislativas, sofrendo diversas alterações durante o processo, e ainda teve diversos dispositivos rejeitados através de veto presidencial, posteriormente derrubado pelo Congresso Nacional, sendo republicados em 31 de maio de 2017.

Um dos assuntos mais polêmicos, que recebeu bastante atenção da mídia, foi a inclusão do item 1.09 à lista de serviços alcançados pelo tributo, o qual diz respeito à disponibilização de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, sem que haja cessão definitiva. A polêmica gira em torno do pretense alcance do tributo às empresas que oferecem conteúdo via streaming, modelo de negócios que se tornou extremamente popular no mundo todo, devido ao preço acessível e conteúdo de qualidade.

O presente artigo objetiva discutir a constitucionalidade da exigência do ISS sobre o conteúdo disponibilizado via streaming.

O negócio jurídico desenvolvido por empresas que oferecem conteúdos pela internet via streaming, como Netflix e Spotify, encaixa-se no conceito constitucional de serviço abrangido pela regra matriz de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza? Buscando responder a este problema é possível chegar a uma das duas hipóteses: a primeira seria que sim, a atividade desenvolvida por estas empresas é caracterizada como serviço em sua acepção legal e constitucional, e, portanto, passível de tributação pelos municípios através do Imposto Sobre Serviços, sendo constitucional a inclusão do item 1.09 à lista de serviços. A segunda hipótese seria a negação da primeira. Caso seja descaracterizado o modelo de negócio analisado como prestação de serviços, não será lícito aos municípios tributá-los. *In casu*, o item 1.09 da atual lista anexa deverá ser declarado inconstitucional. Sendo confirmada a segunda hipótese, ganha relevância a investigação sobre qual imposto seria de fato devido por empresas que disponibilizam conteúdo via streaming.

¹ Graduandos em Direito pela Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

² Professor Orientador da Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

2 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS E SUA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA

2.1 Definição e classificação

Em nosso sistema tributário nacional existem diversas espécies de tributos. O Professor Eduardo Sabbag (2017, p. 444) aponta como entendimento predominante na doutrina e jurisprudência a chamada teoria penta partida, a qual admite a existência, no plano da Constituição Federal de 1988 (CF/88), de cinco espécies de tributo: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições.

Os impostos, previstos genericamente no art. 145, inciso I, da Constituição Federal, classificam-se como tal por serem “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa à vida do contribuinte, à sua atividade ou a seu patrimônio” (SABBAG, 2017, p. 446), dicção quase literal do art. 16 do Código Tributário Nacional. Não por outra razão, atribui-se aos impostos o rótulo de “tributos não vinculados” (MACHADO, 2010, p. 314), ao passo que as taxas, contribuições de melhoria e demais tributos estão vinculados direta ou indiretamente a uma atuação estatal.

Adotando os critérios elencados pelo Professor Eduardo Sabbag (2017, p. 454), o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN ou simplesmente ISS) pode ser assim classificado:

- A. Quanto à repercussão de sua carga econômica, o ISS é considerado um imposto indireto, pois o ônus tributário é repassado a uma terceira pessoa (tomador do serviço) não apontada como sujeito passivo da obrigação tributária (prestador do serviço). Diferente do que acontece, por exemplo, com o Imposto de Renda, considerado um imposto direto, em que é o próprio sujeito passivo que arca com o quantum devido;
- B. É um imposto de natureza real, pois não leva em conta as condições e qualidades particulares do contribuinte, focando-se na matéria tributária para definir o seu aspecto quantitativo. Não importa, por exemplo, o porte da empresa prestadora de serviço ou o poder econômico da pessoa tomadora do serviço, o imposto sempre será calculado tendo como base o preço do serviço prestado;
- C. Quanto à sua finalidade, O ISS é um imposto fiscal, pois possui “intuito

¹ Graduandos em Direito pela Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

² Professor Orientador da Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

estritamente arrecadatário”, instituído com o fim único de prover recursos para o município, assim como os demais impostos municipais. Existem os impostos denominados extrafiscais pois, para além da arrecadação, constituem-se como verdadeiros instrumentos de controle e regulação do mercado e da economia do país (v.g. impostos sobre a importação e exportação de mercadorias);

- D. O Código Tributário Nacional (CTN) dividia os impostos em quatro grupos distintos, prevendo o ISS dentro de seu Capítulo IV, “Impostos Sobre a Produção e Circulação”. No entanto, SABBAG (2017, p. 456) adverte que tal classificação, considerada pelo autor como “inócua”, resta superada pela doutrina e jurisprudência;
- E. Por último, o ISS é considerado um imposto proporcional, calculado aplicando-se uma alíquota invariável sobre uma base de cálculo que varia conforme o preço do serviço. Dessa forma, o valor obtido pela operação será sempre proporcional ao preço cobrado. Custando R\$1,00 (um real) ou um milhão, a mesma alíquota irá determinar o quanto o contribuinte deve recolher ao município. Difere dos impostos progressivos, cujas alíquotas variam de acordo com certos critérios pré-estabelecidos e dos seletivos, que auferem a capacidade contributiva dos sujeitos passivos de certos tributos indiretos através de técnicas específicas.

2.2 Regra Matriz de Incidência do Imposto Sobre Serviços

2.2.1 Critério Material

É o núcleo da hipótese de incidência, descrevendo a conduta que, se praticada pelo sujeito passivo, torna-o devedor do ISS. Em resumo, é sobre este aspecto que repousa toda a divergência sobre a constitucionalidade da incidência deste imposto municipal sobre conteúdo disponibilizado via streaming.

De acordo com Melo (2017, p. 46), “o aspecto material consiste em determinados negócios jurídicos, estados, situações, serviços e obras públicas, dispostos na Constituição Federal, que representem fenômeno revelador de riqueza”. O Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS ou ISSQN), cuja

¹ Graduandos em Direito pela Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

² Professor Orientador da Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

materialidade recai sobre um negócio jurídico, encontra previsão constitucional no art. 156, inciso III:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (BRASIL, 1988)

Como revela o próprio nomen iuris, o imposto incide sobre “serviços de qualquer natureza”. O Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, dentre as diversas definições do termo serviço elenca as seguintes definições: “ação ou efeito de servir, de dar de si algo em forma de trabalho” ou ainda “o próprio trabalho a ser executado ou que se executou; a obra, o expediente, o mister, a tarefa, a ocupação ou a função” (HOUAISS, 2009). Portanto, a palavra serviço pode ser utilizada na língua portuguesa tanto para designar uma prestação de serviço quanto o próprio resultado desta prestação.

2.2.2 Critério Espacial

O entendimento do STF é que a fixação do ISSQN implica o critério jurídico estipulado para a configuração do fato gerador, na medida em que só se considera efetivo serviço prestado aquele objeto de conclusão, ou seja, somente poderá ser considerado como local da prestação aquele em que ocorrer o término dos serviços.

2.2.3 Critério Temporal

Apenas com a efetiva conclusão dos serviços prestados é que ocorre o respectivo fato gerador tributário com a verificação do seu aspecto temporal. Portanto, a mera realização de um contrato de prestação de serviços, bem como o recebimento dos valores antecipadamente ou o seu não recebimento não apresentam reflexos tributários. Ainda não surte efeitos tributários a emissão de recibos e/ou notas fiscais.

¹ Graduandos em Direito pela Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

² Professor Orientador da Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

2.2.4 Critério Pessoal

Segundo Barreto (2009, p. 353), “na própria designação constitucional do tributo já vem implicitamente dito ‘quem’ será o seu sujeito passivo”. No caso do ISS, dado que o imposto incide sobre a prestação de serviços, nada mais lógico do que deduzir que “o contribuinte é o prestador do serviço” (BRASIL, 2003, on-line). É exatamente o disposto no art. 5º da Lei Complementar 116/03. É possível, porém que a responsabilidade pelo pagamento seja atribuída a outras pessoas, de acordo com o que dispõe o Art. 6º da mesma Lei, in verbis:

Art. 6. Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais (BRASIL, 2003, on-line).

2.2.5 Critério Quantitativo

Sobre a base de cálculo, Soares de Melo (2017, p. 205) explica que este é o elemento do critério quantitativo que tem “a virtude de quantificar o objeto da imposição fiscal, como seu elemento nuclear, o verdadeiro cerne da hipótese de incidência tributária” ao que Aires Barreto (2009, p. 362) complementa dizendo que se trata de “o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário”. É possível, a partir do critério material, deduzir o que naturalmente deve compor a base de cálculo de um tributo. De acordo com Melo:

Os atos, fatos, operações, serviços, situações e estados (constituidores das materialidades) contêm ínsitas grandezas econômicas que passam a ser reveladas ou explicitadas pelo editor da norma impositiva (MELO, 2017, p. 205).

Para o autor a base de cálculo não pode deixar de guardar inerência ao objeto da tributação, respeitando a capacidade econômica do contribuinte e mantendo ligação direta com o fato tributado.

¹ Graduandos em Direito pela Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

² Professor Orientador da Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

3 O CONCEITO DE SERVIÇO PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO PELO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

José Artur Lima Gonçalves (2002, p. 170) destaca que o texto constitucional, quando da rígida repartição das competências tributárias entre os entes federados, optou por fazer a referida distribuição por meio da referência ao critério material da regra matriz de incidência tributária. Em razão da importância dada ao conceito de serviço para fins de incidência tributária na repartição das competências, não se pode admitir que seja “o âmbito semântico dos veículos linguísticos por ela adotados para traduzir o conteúdo dessas regras” deixado ao sabor do legislador ordinário (GONÇALVES, 2002, p. 170, 171). Os conceitos que correspondem às diferentes espécies de impostos, se constam da Constituição, são, segundo o autor, conceitos de direito constitucional, e não de legislação ordinária.

Feitas tais considerações, chega o doutrinador à conclusão lógica imperativa de que “a própria Constituição fornecerá, portanto, ainda que de forma implícita, haurível de sua compreensão sistemática, o conteúdo do conceito de renda (e, pelas mesmas razões, de serviço) por ela – Constituição – pressuposto.” (GONÇALVES, 2002, p. 171, interpolação nossa).

No mesmo sentido segue a linha de raciocínio de Aires Barreto (2009, p. 25), para o qual a doutrina é unânime em afirmar que a atribuição e repartição das competências tributárias é feita pela própria Constituição.

No dizer do autor “esta matéria está entre as que a Constituição regula de forma rígida e esgotante, de modo a não deixar ao legislador infraconstitucional nenhuma possibilidade de, sobre ela, dispor”. Portanto, constatando que o tema discutido tem inegável natureza constitucional, deve-se seguir a linha interpretativa e argumentativa partindo da Constituição, para, só posteriormente, analisar a legislação infraconstitucional, sempre fazendo o juízo de sua validade baseado no substrato normativo da Lei Maior.

Ainda mais longe vai Roque Antonio Carraza (2013, 587-588), ao afirmar que “o legislador, ao exercer a competência tributária, deverá ser fiel à norma- padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição”, não podendo escapar ao que ele chama de “arquétipo constitucional”. Para este doutrinador, da Constituição se pode extrair não só o critério material e pessoal, mas todos aqueles estudados na definição da regra matriz de incidência tributária, inclusive a alíquota e a base de

¹ Graduandos em Direito pela Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

² Professor Orientador da Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

cálculo possíveis, elementos do critério quantitativo.

Essa especial proteção do ordenamento jurídico à questão da repartição das competências tributárias é, segundo Pedro Casquet (2014, on-line), fruto do momento histórico em que surgiu a Constituição Federal de 1988, no qual havia o desejo de instituir um autêntico Estado Democrático de Direito que assegurasse a “proteção das garantias individuais do cidadão, especialmente em questões relacionadas ao seu patrimônio”. Destaca ainda o autor que tal tratamento é a “materialização do sobre princípio da segurança jurídica”.

Adotando tais pressupostos sobre distribuição das competências tributárias pela constituição, Barreto elenca a incidência dos seguintes efeitos jurídicos:

O âmbito de todas e cada uma das competências tributárias titularizadas pelas pessoas políticas é preciso e esgotantemente balizado pela Constituição Federal, de tal modo que o seu exercício está rigorosa e completamente circunscrito pelos seus princípios e normas;

Toda competência tributária está prevista na Constituição Federal; é explícita e discriminadamente conferida, de modo privativo, a uma determinada pessoa política, ou seja, é atribuída a uma delas de modo exclusivo (é, pois, excludente das demais);

A discriminação de competências é rígida, isto é, não pode ser modificada por nenhuma outra norma constitucional. (BARRETO, 2009, p. 26)

Considerando a incidência de tais efeitos, só é possível deduzir que a Constituição define rigidamente a competência para instituição do Imposto Sobre Serviços, e, como adota o aspecto material como critério para a repartição de competências tributárias, não é dado ao legislador infraconstitucional de pessoa política diferente dos municípios e do Distrito Federal tributar serviços abarcados pelo Imposto Sobre Serviços. Da mesma forma, não pode a Lei Complementar definidora do ISS e muito menos o legislador municipal, através de lei ordinária, alterar ou ampliar o conceito constitucional de serviço para abarcar negócios jurídicos que não constituem, de fato, serviços. Caso se opere tal ampliação, o que ocorrerá, de fato, é uma modificação competência tributária por uma lei infraconstitucional, o que, no ordenamento jurídico brasileiro, é inadmissível.

¹ Graduandos em Direito pela Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

² Professor Orientador da Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

4 O MODELO DE NEGÓCIOS DAS EMPRESAS QUE DISPONIBILIZAM CONTEÚDO VIA STREAMING

4.1 Contexto e definição de Streaming

A palavra *streaming*, de origem inglesa, deriva da palavra *stream*, que significa córrego, riacho ou fluxo (UNIVERSITY OF OXFORD, 2010, on-line), remetendo à ideia de ação de fluir, ser levado ou transmitir algo por meio de um fluxo. Usando esta forma de transmissão, informações digitais de áudio e vídeo de tamanho considerável podem ser divididas em pequenos pacotes de dados menores e transmitidas para uma memória temporária (buffer ou cache). Esses pacotes podem ser imediatamente executados no computador do usuário enquanto mais pacotes são baixados e simultaneamente armazenados na memória temporária. O arquivo vai sendo consumido a medida em que vai sendo montado, desaparecendo da memória temporária para dar lugar a novos pacotes. Ao final da transmissão, o usuário também está terminando a execução do arquivo. Terminada a execução, o arquivo desaparece totalmente da memória do computador, de modo que, se desejar voltar para um momento anterior no áudio/vídeo, ou assisti-lo novamente, é necessário repetir o processo de transmissão dos pacotes (AUSTERBERRY, 2013, p. 7-8).

A principal vantagem da transmissão via streaming, como se vê, é que o usuário não precisa esperar terminar o carregamento completo do conteúdo para começar a usufruir do mesmo. Outra vantagem bastante propalada pelas empresas que oferecem conteúdo via streaming está relacionada ao conceito de internet pervasiva ou ubíqua (INTERNET INOVATION, 2014, on-line): A possibilidade de acesso por meio dos mais diversos tipos de dispositivos com uma tela e acesso à internet, como computadores, notebooks, televisores, celulares, tablets, players de áudio, consoles de vídeo game e assim por diante.

A primeira distinção técnica que se faz necessária é quanto à forma de consumo do conteúdo transmitido via streaming. É possível que a transmissão de dados seja feita imediatamente após a sua captura por um aparelho de gravação de áudio ou vídeo, como um microfone ou uma câmera. É a chamada forma de transmissão *live* ou ao vivo. Ou ainda, é possível que o usuário de uma determinada plataforma de streaming escolha livremente dentre as opções de conteúdo

¹ Graduandos em Direito pela Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

² Professor Orientador da Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

disponíveis, que foram previamente armazenadas em um servidor de dados, o chamado *streaming on demand*, ou sob demanda, em português. Algumas plataformas de conteúdo se utilizam das duas formas de transmissão, transmitindo inicialmente conteúdo ao vivo, com possibilidade de interação com os usuários, e, posteriormente, armazenam o conteúdo produzido em um servidor para acesso *on demand*.

O que se tem percebido em sites e notícias veiculadas em meios de comunicação de massa é uma generalização do disposto no item 1.09, no sentido de apelidar tal hipótese de incidência de imposto sobre streaming. No entanto, é preciso esclarecer que, como dito alhures, há uma multiplicidade de negócios que exploram economicamente as possibilidades dessa tecnologia, relacionando-se com o consumidor de diferentes maneiras, oferecendo diferentes tipos de conteúdo, formas de obtenção de receitas e assim por diante. Streaming, portanto, não se caracteriza como produto ou serviço, é tão somente uma ferramenta de transmissão. As particularidades de cada tipo de negócio que se utiliza desta tecnologia é que permitirão constatar ou não a prestação de um serviço tributável pelo Imposto Sobre Serviços. Merecem, portanto, melhor análise, antes de se afirmar ou infirmar o seu enquadramento à hipótese de incidência do item 1.09 da lista anexa da Lei Complementar 116/2003.

A tecnologia de distribuição de conteúdo via streaming permitiu o surgimento de modelos de negócios bastante lucrativos. A *Netflix*, por exemplo, fechou o ano de 2016 com quase 100 milhões de assinantes (O GLOBO, 2017, on-line).

Os conteúdos podem ser disponibilizados pelas empresas de forma gratuita ou onerosa (algumas plataformas, como o Spotify, disponibilizam o mesmo tipo de conteúdo das duas formas). No entanto, há sempre uma fonte de financiamento que garante a lucratividade do negócio.

Conforme o que já foi estudado nas seções anteriores, independentemente de se considerar a disponibilização de conteúdo via streaming como serviço ou não, já é possível adiantar que os negócios que disponibilizam conteúdo ao usuário de forma gratuita, lucrando através de publicidade (*advertising video/áudio on demand*), não podem ser alcançados pela tributação de ISS baseado no item 1.09 da lista anexa, pois a disponibilização do conteúdo é gratuita. No entanto, ao que parece, o legislador também pensou em uma forma de tributar esse tipo de negócio jurídico. A Lei Complementar 157/2016 inseriu na lista anexa da LC 116/2003 o item 17.25, que

¹ Graduandos em Direito pela Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

² Professor Orientador da Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

assim dispõe:

17.25 - Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita). (BRASIL, 2003, on-line)

De acordo com o Piccelli (2017, on-line), “o propósito do novo item foi, enfim, tributar os sites que disponibilizam conteúdo de forma gratuita para o usuário e são custeados pela veiculação de publicidade”.

De fato, a Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) do Senado Federal, ao apreciar o Projeto de Lei do Senado nº 386, de 2012, que deu origem à Lei Complementar 157/2016, emitiu parecer no seguinte sentido

Decerto que parte da receita dos provedores de conteúdo e aplicativos na internet provém da venda de espaço publicitário em suas páginas eletrônicas, de forma que, sem a previsão contida no subitem 17.25, a atividade econômica desses agentes não estaria sendo homoganeamente tributada. [...]. Aprimoramos, contudo, a redação proposta pelo Senador DORNELLES, substituindo a expressão “rádio e televisão” pelo texto contido na parte final da alínea “d” do inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição: “modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita”. (BRASIL, 2013)

Portanto, apesar de não incorrer na hipótese de incidência do item 1.09, os negócios que disponibilizam gratuitamente conteúdo de áudio e vídeo via streaming, mas inserem publicidade em suas plataformas, podem ser alcançados pelo item 17.25 da mesma lista anexa.

Quanto às plataformas que disponibilizam conteúdo na modalidade *transaction*, vendendo ou concedendo acesso temporário a conteúdo certo e determinado, estas não incorrem na hipótese de incidência do item 1.09. Na modalidade venda, a cessão do conteúdo é definitiva, mesmo se restrita à plataforma que o disponibilizou. Quanto à segunda forma de transação, que consiste em ceder acesso por período determinado a um único filme escolhido pelo usuário, é

¹ Graduandos em Direito pela Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

² Professor Orientador da Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

clara a configuração de um contrato de locação, e não de prestação de serviços. Como já visto, por força da Lei 9.610/98, os direitos autorais, inclusive com relação a conteúdo de áudio e vídeo, são considerados bens móveis. Neste caso, imperioso obedecer ao enunciado da Súmula Vinculante nº 31 do STF, que taxa como inconstitucional a cobrança de ISS sobre locação de bens móveis.

4.2 Natureza jurídica dos contratos das empresas que disponibilizam um catálogo de conteúdo de áudio e vídeo via streaming por meio de assinatura do usuário contratante.

Dentre os modelos de negócio que utilizam o streaming como ferramenta de transmissão de conteúdo, as empresas que utilizam os modelos chamados SVOD (*subscribing video on demand*) e SMOD (*subscribing music on demand*) para a transmissão de filmes, séries e músicas, surpreendentemente foram os que alcançaram maior sucesso em termos de rentabilidade no Brasil e no mundo. Uma reportagem da Folha de São Paulo notícia que “A *Netflix* anunciou crescimento recorde de 7,05 milhões de assinantes no último trimestre de 2016, ao redor do mundo, e soma agora 93,8 milhões” (SÁ, 2017, on-line).

Diz-se surpreendente porque, no começo do segundo milênio, as previsões eram catastróficas, como se pode constatar em outra manchete da Folha de São Paulo, datada de 2001: “Indústria fonográfica reclama da pirataria e prevê extinção do mercado” (SANCHES, 2001, on-line). A causa do desespero estava na luta que a indústria fonográfica (e a cinematográfica, em menor grau) travou, com humilhantes derrotas durante as últimas duas décadas, contra a violação de direitos autorais por meio da disponibilização e comercialização ilegal dos conteúdos por eles produzidos, popularmente chamada de pirataria.

As sucessivas derrotas sofridas contra a indústria da pirataria tinham como catalisador a insatisfação do consumidor, que reclamava dos altos preços praticados no mercado fonográfico. A proliferação de sites e aplicações que disponibilizavam milhares músicas de graça tornava a apropriação ilegal ainda mais atraente.

Diante deste cenário, empresas como a *Apple* começaram, sob muito descrédito, a oferecer aos grandes produtores da indústria fonográfica uma opção para combater a pirataria on-line. Em 2003, a empresa lançou o iTunes, uma plataforma de venda de músicas on-line para quem possuía os dispositivos da

¹ Graduandos em Direito pela Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

² Professor Orientador da Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

marca. Mais tarde outras empresas também adotaram a mesma sistemática.

Foi neste contexto que surgiram empresas do porte da Netflix, que em 2007, a empresa lançou a sua plataforma de Streaming, revolucionando o mercado de filmes e séries. A empresa encerrou 2016 com 93,8 milhões de assinantes, um crescimento de 7,05 milhões de assinantes apenas nos últimos três meses de 2016. O Núcleo do contrato da empresa *Netflix* pode ser encontrado no item 4.2 de seus termos de uso em vigor:

Durante sua assinatura Netflix, a Netflix concede a você uma licença limitada, não exclusiva e não transferível para acessar o serviço Netflix e assistir ao conteúdo da Netflix. Com exceção à licença limitada descrita acima, nenhum outro direito, titularidade ou participação lhe é concedido. Você concorda em não utilizar o serviço para exibições públicas. (NETFLIX, 2017, p. 3, grifo nosso)

4.4. A Netflix altera regularmente o serviço, inclusive o catálogo de conteúdos.

A Netflix adquire de grandes distribuidoras de conteúdo os direitos de disponibilização do conteúdo, que fica armazenado em sua base de dados, caracterizando uma cessão de direitos entre as distribuidoras, como cedentes e a Netflix como Cessionária. Há uma transferência de propriedade de direitos autorais. A Netflix por sua vez, disponibiliza, através de licença de uso, sem transferência de direitos autorais, os conteúdos adquiridos por ela através de cessão. Neste ponto, importante que seja feita a distinção entre licença de uso e cessão de direitos:

A cessão é a disposição dos direitos de propriedade intelectual.

No contrato de cessão, ao contrário da transferência e do licenciamento vistos anteriormente, o titular dos direitos de propriedade intelectual transfere a outrem a sua propriedade (como ocorre na venda de bens materiais). O cessionário ou adquirente será o novo titular (proprietário) do bem. (FÓRUM NACIONAL DE GESTORES DE INOVAÇÃO E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA, 2010, p. 34)

A transferência de titularidade através da cessão implica que aquele que receberá a cessão usufrui dos direitos patrimoniais da obra como se o autor fosse. O

¹ Graduandos em Direito pela Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

² Professor Orientador da Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

Netflix, por exemplo, adquire não só o direito de uso, mas de fruição dos direitos autorais, lucrando com a sua disponibilização. Já o contrato de licença se caracteriza nos seguintes moldes

Licença: contrato que exprime uma autorização para o uso, ou uso e gozo (fruição) de direitos de propriedade intelectual, que pode ser onerosa ou gratuita, exclusiva ou limitada, tomando o caráter de uma locação (se for onerosa) ou comodato (se for gratuita); a retribuição é designada por royalty, que é calculado em percentual sobre a obtenção de qualquer ganho econômico de propriedade intelectual. (FÓRUM NACIONAL DE GESTORES DE INOVAÇÃO E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA, 2010, p. 63)

Como clarificado no núcleo contratual dos Termos de Uso do Netflix, trata-se de um contrato de licença, limitada, não exclusiva, de acesso à base de dados da empresa a conteúdos protegidos por direitos autorais, que ficam disponíveis, mediante pagamento de mensalidade, para exibição nos dispositivos do usuário, onde o aplicativo esteja instalado (ou seja possível acessá-lo via web, logado com sua chave de acesso. Há apenas uma permissão para execução particular, vedada a exibição pública dos conteúdos. O número de dispositivos com acesso simultâneo também é limitado.

Sobre o contrato de licenciamento, rememore-se a lição do Ministro Eros Grau em sede de reconhecimento de repercussão geral do RE 688.233, de que não há “fundamento jurídico que autorize a incidência do ISS sobre licenciamento ou cessão de software, pois tais atividades simplesmente não são serviços” (BRASIL, 2012, p. 4).

Não há um esforço humano envolvido no negócio jurídico firmado entre a empresa que licencia o conteúdo. O catálogo é disponibilizado de igual maneira à grande massa sem nenhum grau de pessoalidade ou personalização, à exemplo do que acontece com os softwares de prateleira, com a diferença de que se trata de bens imateriais, sem suporte físico, não havendo tradição do bem. O licenciamento de conteúdo de áudio e vídeo pela internet não pode, por si só, ser caracterizado como serviço, nem tampouco como mercadoria, o que atrairia a incidência do ICMS. A exemplo da locação, o licenciamento de conteúdos não é fato gerador de nenhum dos impostos elencados na Constituição.

¹ Graduandos em Direito pela Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

² Professor Orientador da Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

5 CONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DE ISSQN SOBRE A DISPONIBILIZAÇÃO SEM CESSÃO DEFINITIVA DE CONTEÚDOS DE ÁUDIO E VÍDEO VIA STREAMING

Voltemos ao texto expresso no item 1.09 da lista anexa:

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdo pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016). (BRASIL, 2013, online).

Como vislumbrado na seção anterior, essa disponibilização sem cessão definitiva, tecnicamente, acontece por meio da celebração de um contrato oneroso de licenciamento de uso sobre conteúdos protegidos por direitos autorais, sem que haja cessão da posse, gozo fruição e outros direitos associados à propriedade, semelhante ao que acontece na locação de bens móveis, com a diferença de que não há tradição do bem. A tecnologia de streaming, como estudado, é uma ferramenta que permite a exibição instantânea de conteúdo sem que este seja armazenado na memória do dispositivo do usuário.

Os conteúdos negociados com produtoras da indústria cinematográfica são adquiridos por meio de cessão, que permite que o conteúdo fique armazenado nos servidores da empresa e, sem que haja nenhum esforço humano adicional, pode ser acessado pelo assinante do serviço mediante pagamento por uma chave de acesso. Tudo é feito de maneira eletrônica, com o usuário operando tudo, sem que precise haver uma ação de um funcionário da empresa toda vez que ele acesse a plataforma e escolha um conteúdo. Os softwares disponibilizados por essas empresas podem ser geralmente baixados gratuitamente nos dispositivos do usuário. A Netflix, por exemplo, disponibiliza por padrão o seu aplicativos às chamadas smart tvs, inclusive atualizando o aplicativo de tempos em tempos, mediante a atividade de profissionais da área da tecnologia. Essa prestação, no entanto, pode ser caracterizada como uma atividade meio oferecida pela empresa a título gratuito. Ainda que se considere que isso seja um serviço, não pode ser

¹ Graduandos em Direito pela Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

² Professor Orientador da Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

alcançado por tributação, visto ausente o requisito da onerosidade.

A prestação fim, núcleo do contrato, é a disponibilização de conteúdo protegido por direitos autorais, através de licenciamento. O usuário assina o serviço para assistir filmes, ouvir músicas etc.

Por não envolver esforço humano por parte da empresa licenciadora, de acordo com o conceito de serviços pressuposto pela Constituição Federal, a disponibilização de conteúdo, por si só, não caracteriza serviço, passando incólume à tributação pelos municípios por meio de ISS. A lei complementar 157/2016, ao acrescentar o item 1.09 à lista anexa da Lei 116/2003, ampliou indevidamente o campo de incidência do Imposto Sobre Serviços, invadindo competência exclusivamente constitucional, qual seja, a de repartir as competências tributárias entre os entes federados, ferindo o postulado expresso no art. 110 do Código Tributário Nacional.

A inconstitucionalidade do item 1.09, porém, não significa que empresas de streaming não possam usar a tecnologia para prestar serviços aos seus usuários. Grande exemplo disso são os sites e aplicativos de *e-learning* mencionados na seção anterior. As empresas de *e-learning*, a exemplo do site Eduk, oferecem uma assinatura ao usuário que o permite ter acesso a um catálogo de curso e ainda a participação em cursos ao vivo, ambos com avaliação dos conteúdos apreendidos e entrega de certificado na conclusão, caso o aluno atinja a nota exigida na avaliação, enviados pelo correio ou por meio digital. Estas empresas, através da tecnologia de streaming, prestam um serviço aos seus assinantes, tributado pelo Imposto sobre serviços, elencado no item 8.02 da lista anexa: “Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza.” (BRASIL, 2003, on-line).

Isto prova a clara separação entre tecnologia utilizada e o negócio jurídico celebrado entre os contratantes. A disponibilização de conteúdos através da ferramenta de streaming, por si só, portanto, categoricamente não constitui uma prestação de serviço, não podendo ser alcançada pela tributação de ISS. Forçoso concluir, portanto, que a inclusão do item 1.09 à lista anexa da LC 166/2003 é inconstitucional, a exemplo dos itens que envolvem locação de bens móveis e licenciamento de software.

¹ Graduandos em Direito pela Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

² Professor Orientador da Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

6 CONCLUSÃO

O presente artigo se propôs a investigar a constitucionalidade da inclusão do item 1.09 à Lei Complementar nº 116/2003, feita através da Lei Complementar 157/2016, a qual passou a vigorar no presente ano. O mencionado item elenca entre as hipóteses de incidência do Imposto Sobre Serviços a “Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos”. No momento, os fiscos municipais articulam junto ao Poder Legislativo a aprovação das respectivas leis municipais que instituem o imposto, para que a cobrança seja viabilizada já em 2018.

A disponibilização de conteúdos por meio da internet através da tecnologia de streaming, nos moldes do item 1.09 da lista anexa de serviços da LC 116/2003 caracteriza uma prestação de serviços? Considerando que essa disponibilização, em regra se opera através de um contrato de licença de uso, sem envolver esforço humano e, por se tratar de disponibilização à grande massa, com alto grau de impessoalidade, a simples disponibilização de conteúdos por meio de streaming não caracteriza uma prestação de serviço, não podendo ser alcançada pela tributação pelo Imposto Sobre Serviços. Conclui-se, finalmente, pela inconstitucionalidade do item 1.09 da lista anexa de serviços da lei complementar nº 116/2003, por ofensa a opção do constituinte de repartir rigidamente as competências tributárias, elevando à proteção constitucional o conceito que compõe o critério material da hipótese de incidência do imposto. Admitir a inclusão de um fato gerador que não caracteriza serviço na lista anexa do Imposto Sobre Serviços, constitui em ampliação inconstitucional da competência tributária. A tributação de outros tipos de negócio jurídico como a locação de bens móveis, cessão e licenciamento de direitos só pode ser efetuada mediante exercício da competência residual da União, pelo permissivo constitucional do art. 154.

¹ Graduandos em Direito pela Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

² Professor Orientador da Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BELLUCCI, Mauricio. Compreenda os termos "SVOD", "TVOD" e "AVOD".

São Paulo: LinkedIn, 2017.

BERGAMINI, Adolpho. Curso de ISS. Coleção Curso de Tributos Indiretos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, v. 3.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 09 set. 2017.

BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei Complementar nº 366, de 2013. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza; a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa); e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidas, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências. Brasília, 2013. Disponível em:

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=60

Acesso em 08 nov. 2017

BRASIL. Senado Federal. Parecer de nº, de 2013. Da COMISSÃO DE ASSUNTOS ECONÔMICOS sobre o Projeto de Lei do Senado nº 386, de 2012- Complementar, que altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, 2013. Disponível em:

<<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getTexto.asp?t=139419&c=PDF&tp=1>>. Acesso em: 21 nov. 2017.

¹ Graduandos em Direito pela Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

² Professor Orientador da Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

BRASIL. Presidência da República. Mensagem nº 720, de 29 de dezembro de 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2015-2018/2016/Msg/VEP-720.htm>. Acesso em: 29 out. 2017.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 09 set. 2017.

BRIGADÃO, Gustavo. Retomada da incidência do ISS no destino gera polêmica e complexidades. Consultor Jurídico, São Paulo, 14 jun. 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jun-14/consultor-tributario-retomada-incidencia-iss-destino-gera-complexidades>>. Acesso em: 20 out. 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 29. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 4. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.

ESTRADA, Roberto Duque. Os limites constitucionais da tributação de serviços. Revista Consultor Jurídico, 2012. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2012-set-26/consultor-tributario-limites-constitucionais-tributacao-servicos#_ftnref5>. Acesso em 01 nov. 2017

KNOPPER, Steve. Aniversário de 10 anos do iTunes: como Steve Jobs virou a indústria fonográfica de cabeça para baixo. in Revista Rolling Stones Brasil. São Paulo: Spring Publicações, 2013. Disponível em <<http://rollingstone.uol.com.br/noticia/aniversario-de-10-anos-do-itunes-como-steve-jobs-virou-industria-fonografica-de-cabeca-para-baixo/>>. Acesso em 22 nov. 2017.

¹ Graduandos em Direito pela Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

² Professor Orientador da Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

MARTONE, Rodrigo Corrêa. Tributação da venda de conteúdo pela internet por meio de download e streaming. Revista de Direito de Informática e Telecomunicações, Belo Horizonte, v.2, n.3, dez. 2007. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/28822>>. Acesso em: 22 mai. 2017.

MEIRELLES, Dimária Silva e. O conceito de serviço. Rev. Econ. Polit. [online]. 2006, vol. 26, n.1, pp.119-136. ISSN 0101-3157. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S0101-31572006000100007>> Acesso em 10 set. 2017.

MELO, José Eduardo soares de. ISS: Teoria e Prática. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2017, 360p.

O GLOBO. Netflix surpreende mercado e ganha 19 milhões de assinantes em 2016: Só no quarto trimestre, serviço ganhou 7 milhões de clientes, 5 milhões fora dos EUA. Rio de Janeiro: O Globo, 2017. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/negocios/netflix-surpreende-mercado-ganha-19-milhoes-de-assinantes-em-2016-20795666>>. Acesso em: 18 nov. 2017.

OLIVEIRA, Júlio M. de; MIGUEL, Carolina Romanini. Alterações na legislação do ISS: Solução para antigos problemas ou introdução de novas polêmicas. São Paulo: Jota, 2017. Disponível em: <<https://jota.info/artigos/alteracoes-na-legislacao-iss-12012017>>. Acesso em: 02 abr. 2017.

PICCELLI, Roberto Ricomini. ISS sobre “inserção” de material publicitário: Desventuras da Lei Complementar 157. São Paulo: Jota, 2017. Disponível em: <<https://jota.info/artigos/iss-sobre-insercao-de-material-publicitario-05012017>>. Acesso em: 21 nov. 2017.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

UNIVERSITY OF OXFORD. Oxford dictionary of English. 2nd. ed. rev. Oxford: Oxford University Press, 2010.

¹ Graduandos em Direito pela Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim

² Professor Orientador da Faculdade Multivix de Cachoeiro de Itapemirim