

**FACULDADE ANTONIO MENEGHETTI  
BACHARELADO EM DIREITO**

**RODRIGO MISSAU CARLOS**

***A TRIBUTAÇÃO DO STREAMING NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO:  
QUESTIONAMENTOS A PARTIR DA LEI COMPLEMENTAR Nº 157/2016***

**RESTINGA SÊCA  
2017**

***A TRIBUTAÇÃO DO STREAMING NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO:  
QUESTIONAMENTOS A PARTIR DA LEI COMPLEMENTAR Nº 157/2016***

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Bacharelado em Direito, da Faculdade Antônio Meneghetti – AMF, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito, sob a orientação do Prof. Ms. Carlos Alberto Becker.

**ORIENTADOR:** Carlos Alberto Becker

**RESTINGA SÊCA  
2017**

## **A TRIBUTAÇÃO DO STREAMING NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO: QUESTIONAMENTOS A PARTIR DA LEI COMPLEMENTAR Nº 157/2016**

Rodrigo Missau Carlos<sup>1</sup>  
Carlos Alberto Becker<sup>2</sup>

**RESUMO:** O presente trabalho mostra o resultado de uma pesquisa bibliográfica, concebida a partir do método dedutivo, para fins de abordagem, e monográfico, à título procedimental, em relação ao desenvolvimento das novas tecnologias no processo de globalização e o conseqüente interesse do Fisco em tributá-las. Diante disso o problema de pesquisa está contido no seguinte questionamento: a tributação do *streaming* pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza conforme dispõe a LC 157/2016 é constitucional? Com isso, foi necessário o estudo de temáticas imprescindíveis para a compreensão do tema, sendo analisados a própria Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, em confronto com as doutrinas atinentes aos impostos, em específico o ISSQN. O resultado obtido com a pesquisa demonstrou que há evidente inconstitucionalidade na norma, ao passo que o *streaming* não se trata de serviço e sim de uma cessão de direitos temporária, o que resta por descaracterizar o fato gerador para a incidência do ISSQN, sendo que uma das alternativas para que haja legalidade na instituição de tributação dessas novas tecnologias, em específico o *streaming*, seja a utilização da competência residual da União.

**PALAVRAS-CHAVE:** Novas tecnologias. *Streaming*. Tributação.

**ABSTRACT:** The present work shows the result of a bibliographic research, conceived from the deductive method, for purposes of approach, and monographic, procedural title, in relation to the development of the new technologies in the process of globalization and the consequent interest of the Treasury in taxation, the In view of this the research problem is contained in the following question: Is the taxation of streaming by ISSQN as provided in LC 157/2016 is constitutional? With this, it was necessary to study the essential topics for the understanding of the subject, being analyzed the Federal Constitution itself and the National Tax Code, in comparison with the doctrines related to taxes, specifically the Tax on Services of any Nature. The result obtained with the research showed that there is a clear unconstitutionality in the norm, whereas streaming is not about service but about a temporary assignment of rights, which remains to characterize the generating fact for the ISSQN incidence, being one of the alternatives for legality in the institution of taxation of these new technologies, in particular streaming, or the utilization of the residual competence of the Union.

**KEY-WORDS:** New technologies. Streaming. Taxation.

### **INTRODUÇÃO**

A realidade tecnológica atual e suas conseqüentes novas formas de relações sociais por meio da internet implicam no desenvolvimento de atividades jamais cogitadas pelo homem, principalmente com a transmissão e comercialização de diversos produtos, o que resulta no interesse do Fisco, enquanto regulador, de normatizar essas novas formas de entretenimento.

Neste contexto, emerge o interesse em discutir a tributação dos serviços de

---

<sup>1</sup> Acadêmico do 10º semestre do curso de Direito da Antonio Meneghetti Faculdade (AMF). E-mail: rmissau@gmail.com.

<sup>2</sup> Professor Orientador. Mestre em Direito pela Universidade Federal de Santa Maria (UFSM). Professor do Curso de Direito da Faculdade de Direito de Santa Maria (FADISMA) e da Faculdade Antonio Meneghetti (AMF). Advogado. E-mail: becker.bbz@gmail.com

*streaming* – uma forma de distribuição de dados, principalmente de áudio, imagem e vídeo, através de pacotes em uma rede que não se armazena nos arquivos do usuário – notabilizados nos últimos anos devido aos avanços da internet, o que fez com que o *streaming* ganhasse grande popularidade num curto espaço de tempo, despertando insatisfação de grandes organizações tradicionais, com a alegação de prejuízo à competitividade diante do baixo custo de suas operações, o que levou a sua normatização através da Lei Complementar (LC) nº 157/2016, regramento que foi feito sem profundas discussões com a sociedade.

No entanto, é temerária a incidência precoce da tributação, posto que não resta claro tratar-se de serviço e de uma obrigação de fazer, sendo estes princípios básicos para o fato gerador do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, ou se é dependente de criação de um novo imposto por meio da competência residual da União.

O interesse em pesquisar o tema se justifica na popularidade destes serviços na sociedade tecnológica em consonância com a lacuna no âmbito do Direito Digital, que apesar de sua forte implicação nas relações da sociedade moderna, possui parca dedicação doutrinária atinente ao tema.

Desse modo, com fulcro na doutrina tangente à temática, bem como na Lei Complementar nº 157/2016 que atribuiu competência municipal para a tributação, nos dispositivos do Código Tributário Nacional e da própria Constituição Federal, justifica-se a apresentação da presente pesquisa, cujo objetivo é realizar a verificação legal do referido imposto, propondo-se reflexão sobre a constitucionalidade da medida tributária e discutindo-se a melhor forma de viabilizar o interesse do Estado regulador na normatização do serviço de *streaming*.

Diante disso, questiona-se: As alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 157/2016 estão de acordo com as regras do ISSQN e se mostram adequadas a incidir sobre a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, incluindo nesse rol o *streaming*? Ou se está diante de fato gerador não tributável e necessitante de criação de novo imposto para esta tecnologia?

Com o intuito de repontar o questionamento da pesquisa utilizou-se uma combinação de métodos de abordagem e procedimento, sendo que na abordagem foi utilizado o método dedutivo, posto que o estudo partirá de uma abordagem geral da evolução da sociedade e a incidência das novas tecnologias, em específico o

*streaming*, em conjunto com a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, seguindo-se pelas leis específicas que tratam da temática. A partir desta análise geral, verificar-se-á a tributação específica do *streaming*, dentre as várias hipóteses de incidência expostas na lista anexa à Lei Complementar nº 116/03.

O estudo também adotará o método de procedimento monográfico, pois será analisado um item específico – dos tantos expressos na Lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 – e verificada sua possibilidade de tributação pelo imposto de competência municipal, através da doutrina analogicamente aplicada ao tema recente e legislação pertinente, por intermédio da análise das próprias Leis Complementares nº 116/03 e 157/16 e do Código Tributário Nacional.

Diante do subsídio metodológico o trabalho estruturou-se em duas partes. Inicialmente, far-se-á observação sobre a globalização e sua incidência nas novas tecnologias, em contraponto ao interesse estatal na tributação do ramo tecnológico, e com isso a análise conceitual do *streaming*. Na sequência, tratar-se-á de do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza com a consequente observação quanto ao seu fato gerador em consonância com análise da LC nº 157/2016, especificamente na inclusão da disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet aos itens dispostos na Lista de serviços anexa à LC nº 116/2003, a fim de se concluir pela constitucionalidade, ou não, da pretendida tributação sobre o *streaming* e possíveis alternativas à eventual ilegalidade.

## **1 A GLOBALIZAÇÃO E O VIÉS DE TRIBUTAÇÃO DO FISCO NAS NOVAS TECNOLOGIAS – O *STREAMING***

A discussão envolvendo a globalização é sempre temática importante na observação das inter-relações sociais em face do mundo, sendo que a origem de seu estudo ainda é matéria controversa, ao passo de alguns autores apontarem seu início na década de 80 e outros na década de 90, conforme rememora Castro (2006, p. 02).

Com efeito, o estudo da globalização perpassa várias áreas e cenários, e se apresenta em um processo multifacetado, sendo possível mencionar a globalização de ordem econômica, a globalização política, cultural, e entre outras, consoante destaca Castro (2006, p.03).

A revolução tecnológica não fica para trás, e segundo Castells (2006, p.69) não apenas se caracteriza com a obtenção de informação e conhecimento, mas pela aplicação destes conceitos para a geração de dispositivos de processamento, em um “ciclo de realimentação cumulativo entre a inovação e seu uso”.

Neste sentido, temos como grande estopim da globalização em seu sentido tecnológico a criação da internet, sendo que com ela a troca de informações acontece de forma rápida, além de ter como característica seu fácil acesso, rompendo com barreiras tanto no aspecto político quanto geográfico, segundo Bastos (2001, p. 72). Em consonância, Scartezzini (2001, p. 121) aduz à internet a responsabilidade pelo mundo novo e interligado, referindo que a realidade virtual adentra em espaços, da mesma forma que a sociedade atual no mundo globalizado é capaz de se inserir em territórios virtuais.

Com a evolução de novas tecnologias, o Direito Tributário apresenta papel significativo não só no contexto jurídico, mas também nas acepções políticas e sociais, tendo em vista que sem a tributação o Estado não conseguiria realizar grande parte de suas atividades aos indivíduos que o compõe. Para Machado (2015, p. 24) o tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.

A relação entre o Direito Tributário e as novas tecnologias já fora objeto de debate no início deste século, sendo que Tavares (2001, p. 267) sintetiza a situação em referir que a disciplina é atingida de plano pelo desenvolvimento das novas tecnologias, e conforme demonstra a própria História, nos momentos em que houve profunda transformação da sociedade, o Direito Tributário é um dos primeiros a sofrer o impacto, pois certamente é um dos campos mais receptivos no relacionamento entre Estado e contribuinte.

Ao englobar esse impacto em uma necessária normatização dentro do ordenamento jurídico brasileiro, Tavares (2001, p. 262) assim explana:

Diante de fatos tão inovadores, a sua normatização, como não poderia deixar de ser, encontra uma série de pontos de difícil deslinde, para cuja solução deverão contribuir os diversos setores do Direito, bem como ciências afins, especialmente a ciência da informática ou da computação. Provavelmente a principal ou mais preliminar das problemáticas seja a de separar corretamente os fatos sociais que, apesar de sua roupagem moderna, em essência já se encontram regulados pelo ordenamento jurídico, daqueles outros fatos que, realmente, são inéditos para o mundo jurídico, não permitindo, desta feita, a incidência de qualquer norma tradicionalmente concebida. Assim compreendidas, muitas controvérsias desse mundo virtual já terão, pelo menos, um amparo jurídico para a sua

solução ou para um adequado encaminhamento, ao passo que outras controvérsias serão, ao seu tempo e com a devida regulamentação, levadas ao mundo do Direito.

Desse modo, ao mesmo tempo em que existe um interesse estatal na regulação fiscalizatória dessas novas tecnologias, os doutrinadores tratam a temática com atenção, evidenciando que a legalidade deve sobressair-se ao entusiasmo da fiscalização do Estado. A análise deve ser bem realizada, como observa Rodrigues (2001, p. 369), ao atentar que deve-se saber se o contribuinte realmente manifesta a capacidade contributiva nessa nova atividade a ser normatizada, para que aí sim possa ser abarcado pela exigência tributária do Fisco.

Ainda que a tributação tenha essa ligação com a tecnologia, quando falamos em impostos tradicionais os questionamentos são facilmente respondidos, o que acontece é que a intangibilidade dos bens traz alguma confusão quanto a normatização. Grierson (1996, p. 667, tradução nossa) nos demonstra o seguinte:

Porque o imposto sobre vendas geralmente se aplica apenas para venda de propriedade pessoal tangível, sendo que quando há conversão desses itens para um modo digital intangível através da internet, é ausente ação legislativa ou administrativa que consiga o alcançar. Os usuários de computadores já estão comprando uma quantidade significativa de *software* “enlatado”, baixando programas de bancos de dados acessíveis por uma pequena taxa, evitando assim o imposto que muitos estados impuseram sobre esses itens, aplicando a teoria de que esses programas constituem propriedade pessoal tangível e não serviços<sup>3</sup>.

Observa-se que na década de 90 já havia discussão quanto à taxação dos denominados produtos intangíveis, sendo que naquela época já os tratavam como propriedade pessoal tangível, mas não serviços.

Tratando dessa intangibilidade dos serviços e produtos, tema em voga no cenário atual é o *streaming*, que alavancou crescente popularidade em aplicativos como Netflix, Sportify, Apple Music, Globo Play, entre outros. Apesar de recente visibilidade, a tecnologia já existe desde os anos 1990, mas não conseguia se popularizar no país principalmente pela baixa velocidade de nossas conexões, que não permitiam o correto carregamento dos conteúdos para sua reprodução

---

<sup>3</sup> Texto original em inglês: “Because the sales tax generally applies only to sales of tangible personal property, conversion of these items into an intangible digital form for sale via the information highway will, absent legislative or administrative action, circumvent the sales tax. Computer users are already purchasing a significant amount of canned software by downloading programs from databases accessible for a small fee, thereby eluding the tax many states have imposed on these items, by applying the theory that these programs constitute tangible personal property, rather than services”.

instantânea, o que foi solucionado com a chegada da banda larga (TECHTUDO, 2013).

Conforme definição de Tschöke (2001, p. 17), o *streaming* é o sinal de vídeo que é transmitido após uma rápida espera de armazenamento de dados em um buffer (local para que haja o carregamento), onde não é necessário fazer o *download* do arquivo inicialmente, sendo que o aparelho receptor do sinal recebe as informações de forma contínua, reduzindo o tempo para iniciar a exibição e eliminando a necessidade de armazenamento dos dados no local de exibição.

De plano, a distinção do *streaming* para o *download* faz-se necessária, ao passo que a transferência de dados entre as duas modalidades se difere. Segundo Marques (2016, p.18), enquanto no *download* a transferência de dados é fragmentada, sendo possível usufruir da exibição após a completa transferência, no *streaming* a visualização pode se dar ainda enquanto ocorre o “carregamento”.

Ainda, o *download* possui a característica de manter os dados na memória interna do aparelho do usuário (computador, smartphone etc.), ao passo que o *streaming* não permite, em regra, que o usuário transfira os dados para seu próprio aparelho, sendo que seu uso é estritamente online, ressaltando-se nesse sentido que serviços como Netflix e Spotify, ainda que permitam que o usuário “baixe” os arquivos do catálogo, estes somente poderão ser acessados pelo player do próprio aplicativo, não ficando irrestritamente à escolha do usuário.

Neste diapasão ressalta-se a análise das espécies que consubstanciam esta disponibilização de conteúdo, sendo elas o *streaming* de vídeo ao vivo e o *streaming* de vídeo armazenado, o qual interessa ao nosso estudo.

No primeiro caso, temos a correlação com a televisão e rádio tradicional, com o diferencial de ser transmitido pela internet, sendo que o sinal não é armazenado e o receptor/cliente não pode controlar a forma de exibição da mídia. Já no segundo caso, os arquivos estão armazenados em servidores, podendo o cliente/receptor/usuário controlar a exibição, ocorrendo uma transmissão de conteúdo sob a demanda do cliente, sendo que pode haver simultaneidade de clientes, cada um usufruindo de conteúdo diferente (TSCHÖKE, 2001, p. 17).

Assim, o *streaming* realmente revolucionou a maneira como interagimos com o conteúdo que nos é apresentado, sendo ressaltado por Sürmer e Silva (2015, p. 3) que com a condição de alcançar mais rapidamente o público, o *streaming* se tornou uma opção mais barata, sendo que sua transformação modificou o modo de



determinados conteúdos chegarem aos clientes, principalmente no fato de libertar o consumidor das grades tradicionais de programação de rádios e televisões principalmente.

## **2 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA**

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza possui origem em uma espécie de tributação que surgiu na Idade Média como forma de cobrar impostos das corporações de ofício, sendo que no Brasil, nas fases Colonial e Imperial, já se noticiava uma obrigação que se coadunava com o atual ao cobrar sobre as artes e profissões, segundo rememora Carneiro (2015, p. 135). Com efeito, o aludido imposto teve sua aparição constitucional com a Constituição de 1891, sendo competente para sua arrecadação o Estado Membro, contudo, somente na Constituição Brasileira de 1946, com a Emenda nº 18, foi que se objetivou a incidência do atual ISSQN em serviços, o qual tornou feito predominante até nosso ordenamento atual, conforme complementa Coelho (2015, p. 528).

Atualmente, o aludido imposto se reveste de finalidade predominantemente fiscal, se consubstanciando em uma importante fonte de receita tributária dos Municípios, em previsão expressa pela Constituição Federal no seu artigo 156, inciso III.

Neste sentido, conforme preconiza o ordenamento constitucional, a regulamentação da matéria é dependente de Lei Complementar, a qual foi devidamente editada no ano de 2003, sendo tradicionalmente conhecida por LC 116/03. Paulsen (2015, p. 365) faz considerável crítica sobre a norma, revelando que na medida em que os Municípios se subordinam ao Congresso Nacional para que tenham assegurados os direitos de tributar os serviços, conforme expressa a norma constitucional, resta evidentemente prejudicada sua autonomia.

Em que pese haja vigência da LC 116/03, salienta-se que em matéria infraconstitucional já havia sido tratado do ISSQN no Decreto-Lei n.º 406/68 com seu respectivo anexo, determinando a lista de serviços que dariam ensejo ao imposto. Como era anterior à nossa vigente Constituição Federal, foi por ela recepcionado, ainda que em quase sua totalidade tenha sido revogado pela nova lei complementar (CARNEIRO, 2015, p. 146).

Assim, o serviço deve estar obrigatoriamente na listagem anexa à LC 116/03 para que possa ser tributado, o que evidencia o princípio da estrita legalidade tributária. Com uma variedade de serviços, o entendimento predominante é de que a lista é taxativa, conforme explana Carneiro (2015, p. 147), mas admite uma interpretação mais abrangente, com o caráter exemplificativo de algumas expressões como “congêneres”.

Já Coelho (2015, p. 532) admite a aceitação da taxatividade da lista, lembrando que mesmo assim, os itens previstos podem referir a uma série de serviços, e se estes não vieram especificamente estabelecidos na lei complementar (lista de serviços), jamais poderão constituir o fato gerador do ISSQN. O autor ainda refere-se à lei complementar como “diploma jurídico batido de discepções interpretativas, legislativamente imperfeito eivado de algumas inconstitucionalidades” (COELHO, 2015, p. 534) já prevendo que sua qualificação normativa seria agitada até que houvessem conceitos definitivos sobre determinados serviços.

A tributação do aludido imposto deve se encontrar entre os serviços de qualquer natureza, não podendo ser abarcado pela competência tributária do ICMS, o que descaracterizaria sua tributação pelo ente municipal, conforme expressa o artigo 156, III da Constituição Federal.

Em princípio, Barreto (2009, p. 64) define serviço classicamente como “o esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial”. O doutrinador Sabbag (2013, p. 1195) refere que o conceito de serviço é o bem intangível, imaterial e incorpóreo, que se manifesta na execução de um trabalho ou atividade numa relação interpessoal, e que possa ser mensurado economicamente.

Acontece que para ocorra devidamente o fato gerador do ISSQN, é necessária uma prestação desse serviço, que conforme explana Carneiro (2015, p. 147) trata-se de típica obrigação de fazer algo em proveito alheio, com esforço humano, de forma física ou em função intelectual.

Neste diapasão, a prestação do serviço se constitui no fato gerador para incidência do imposto, conforme exposto no artigo 1º da LC 116/2003: “O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa,

ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador” (BRASIL, 2003).

Nesse sentido, sendo a prestação de serviço o cerne do fato gerador, merece destaque a explanação de Hugo de Brito Machado (2015, p. 129) sobre a conceituação deste último:

Os direitos em geral têm seus fatos geradores. São os fatos jurídicos [...]. Do contrato de compra e venda nasce para o comprador o direito de receber a coisa comprada, e para o vendedor o direito de receber o preço respectivo. A compra e venda é o fato gerador desses direitos.

Mas não apenas o fato gerador de prestar o serviço deve restar demonstrado, mas também é necessária que o serviço esteja devidamente expresso na norma, e inclusive tenha, conforme assevera Carneiro (2015, p. 147) a habitualidade e o caráter econômico.

## **2.1 A criação da Lei Complementar 157/2016 e a incidência do ISSQN sob o *streaming*.**

Em 30 de dezembro de 2016, o governo federal promulgou a Lei Complementar nº 157, que aplica uma série de modificações na Lei Complementar nº 116/2003, promovendo modificações no ISSQN. Dentre as alterações, que abrangem desde a aplicação de tatuagens até a cessão de uso de espaços em cemitérios, encontra-se o tema central deste trabalho, que acabou por criar o item 1.09 na lista anexa, restando dessa forma:

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

A inclusão do item é a clara tentativa de tributar o *streaming*, ao passo que representa a disponibilização sem a cessão definitiva (não há necessidade de *download*), de diversos conteúdos por meio da internet, conforme já demonstrado na conceituação do termo.

Com a redação, percebe-se que à primeira vista a tributação está correta, pois foi normatizada na lista anexa, e a regra é que os “serviços” que nela estão presentes deverão sofrer incidência do ISSQN. Acontece que a problemática quanto

ao *streaming* é antecedente a isto, pois parte do questionamento de que se o *streaming* pode ser realmente considerado um serviço e corretamente ser tributado pelo ente municipal, ou trata-se de atividade com outra modalidade de imposto, ou até mesmo dependente de criação de novo tributo.

Para que possamos analisar o conceito de serviço, faz-se necessário observar o artigo 110 do Código Tributário Nacional, o qual assim dispõe:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias (BRASIL, 1966).

O direito privado nesta relação do aludido artigo e do *streaming* é basicamente o Código Civil, não podendo o Direito Tributário conceituar determinados termos, como é o caso do “serviço”, sem se ater a ele. O doutrinador Paulsen (2012, p. 13) realça a relação entre os dois ramos do direito e o artigo 110, e ainda complementa referindo que o tributo é uma obrigação pecuniária, o qual lhe serve de referência às disposições sobre o direito obrigacional.

Não só esta relação deve ser feita para termos clara definição sobre os conceitos, mas primordialmente, na explanação de Amaral e Kawasaki (2001, p. 306) deve-se assegurar o princípio constitucional da segurança jurídica.

Já que a conceituação do termo “serviço” é o cerne da problematização da instituição do imposto, a análise dentro do direito das obrigações é veemente, pois o próprio fato gerador de prestar o serviço se materializa em uma obrigação de fazer.

E é assim que se define a obrigação de fazer, basicamente na realização de um serviço, seja por emprego de força física ou intelectual, sendo que Mello (2017, p. 65) a exemplifica ao citar o professor que não “dá aula”, mas sim realiza a aula. Em contrapartida, a obrigação de dar, além de consubstanciar-se em uma restituição, também se caracteriza por entregar algo, a qual pode ser exemplificada por um contrato de compra e venda, onde adquirente deverá pagar o preço e o alienante fica obrigado a entregar a coisa. O doutrinador Paulo Nader (2016, p. 130) sintetiza ambas as obrigações e refere que enquanto a obrigação de dar se materializa com a prestação de coisa, a de fazer compreende uma prestação de fato.

Quando debatemos o *streaming* é necessário observar de plano, que não existe a prestação de serviço, pois é através de uma cessão de direitos que o cliente

tem acesso aos conteúdos que outrora foram negociados entre a empresa que fornece o *streaming* e os donos das obras (músicas, vídeos, filmes). Para Comparato e Costa (2017), efetivamente não existe a prestação de serviço, pois as empresas contratadas (fornecedores do *streaming*) apenas dão ensejo ao acesso de seus clientes ao conteúdo produzido por outro, sem que exista trabalho envolvido, além da cessão temporária.

A cobrança de mensalidade, que por muitas vezes se faz presente neste segmento e revela uma periodicidade nos pagamentos, não reflete em um serviço, conforme assevera Grilli (2017). A empresa obtém direitos sobre o conteúdo a ser distribuído com os próprios produtores, e ganha a permissão de difundir para seus clientes usá-los domesticamente.

Neste sentido, o *streaming* se assemelha em muito com a locação de produtos, sendo que a própria Netflix, empresa expoente no segmento, consistia originariamente em um aluguel de filmes pelo correio, mediante o pagamento de uma taxa fixa pelo cliente (BBC, 2017). Era uma espécie de atualização das antigas locadoras físicas, que tiveram grande expansão na década de 90.

De acordo com Comparato e Costa (2017), ao analisarem a LC 157/2016, referem que a própria norma já indica uma locação quando indica que haverá uma distribuição e cessão, que logicamente já descaracterizaria a prestação de serviço, o qual necessitaria que o resultado da distribuição fosse entregue ao cliente de forma definitiva.

Com isto, é imperioso destacar o que Carneiro (2013, p. 203) relembra com o caso do ISSQN e do software, o qual foi julgado no Recurso Extraordinário n.º 176.626, com relatoria do então ministro Sepúlveda Pertence, e foi um dos determinantes nas questões envolvendo novas tecnologias e tributação. Naquela ocasião, se o programa (software) fosse feito de forma específico para cada pessoa, sob encomenda, haveria a tributação do ISSQN, pois haveria uma prestação de serviço. É o que não acontece com o *streaming*, pois além de haver uma cessão de direitos, também não se observa a pessoalidade, ao passo que o conteúdo é dispensado em grande escala.

Desta forma, por se tratar de uma locação de conteúdo, a tributação do *streaming* se contrapõe ao expresso na Súmula Vinculante 31 do STF, a qual declara ser “inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer

natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”. Sobre o tema, Machado (2015, p. 414) faz severa crítica:

O âmbito constitucional do ISS é o serviço de qualquer natureza. O servir enquanto fazer. Não o dar. Por isto, o legislador complementar não pode validamente incluir na “Lista de Serviços” tributáveis pelos Municípios qualquer fato que não seja serviço, como fez com a Lei Complementar 116/2003. Nem o legislador municipal pode incluir na definição da hipótese de incidência do ISS atividade outra que não seja serviço, como é o caso da locação de bens, do arrendamento mercantil ou *leasing* e da franquia ou *franchising*.

O doutrinador Paulsen (2015, p. 369) contribui e refere que as cessões de direito, sendo elas gratuitas ou onerosas, não constituem serviço, enfatizando que se caracterizam como autorização para que terceiros utilizem os direitos daquele que originariamente é titular. No mesmo sentido, Carneiro (2015, p. 206) exemplifica a incidência da súmula 31 em locação de filmes, cartuchos de videogames, videotapes, entre outros, afirmando não existir fato gerador para o ISSQN.

## **2.2 A utilização da competência residual como alternativa para tributar o *streaming*.**

Diante da dificuldade em determinar a correta tributação do *streaming*, e a morosidade dos tribunais superiores em definir conceitos que abrangem a tributação de novas tecnologias, surge interessante norma constitucional que pode auxiliar na situação, a qual denominamos competência residual, e possui previsão expressa no artigo 154, inciso I da Constituição Federal.

Isto é, a União Federal pode, através de lei complementar, instituir impostos novos, desde que eles não sejam cumulativos, e não possuam como fato gerador ou base de cálculo os outros impostos previstos na norma constitucional. Esta competência foi atribuída exclusivamente à União, conforme pensa Machado (2015, p. 300) para possivelmente obstar abusos que poderia ocorrer por parte de alguns Municípios.

Na necessidade de instituir essa exação tributária, Paulsen (2015, p. 50) chama atenção ao tema, e enfatiza que para que não estejamos diante de uma inconstitucionalidade, só poderão ser instituídos tributos que consigam estar contidos nas normas que concedem a competência tributária.

Este novo imposto deve, portanto, ser não cumulativo, haja vista que, no ensinamento de Sabbag (2015, p. 530) ele “não poderá incidir em cascata, gerando uma sobreposição de incidências”, o seja, não pode haver incidência deste novo imposto a cada operação realizada.

O legislador deve ater-se, de igual modo, para que não ocorra o *bis in idem* e a bitributação, por isso o cuidado em definir corretamente as diretrizes de um eventual novo imposto. Por bitributação, compreende-se a tentativa de dois entes políticos distintos (Município e União, por exemplo) cobrarem um tributo e que este contenha um fato gerador idêntico, o que faz gerar um conflito de competências. (PAULSEN, 2015, p. 104). Já pelo termo *bis in idem* se consubstancia na dupla tributação feita por um único ente político, utilizando-se do mesmo fato gerador.

Assim, para que o contribuinte não seja surpreendido por tributações inconstitucionais, devem os legisladores se aterem à utilização da competência residual para instituírem novos impostos, ao passo que a própria jurisprudência dentro do ordenamento jurídico brasileiro, mostra muitas vezes demora e ineficácia nos corretos conceitos para tributação que envolve tecnologias novas, incluído neste rol o *streaming*.

## CONCLUSÃO

O processo de globalização em sua faceta tecnológica foi intensificado com a criação da internet, e em nossa sociedade atual, cresce de forma surpreendente há cada novo aparelho, software e aplicativo que surge. Neste contexto, demonstrou-se que o *streaming* é uma das atividades mais comercializadas, por motivos que vão desde sua praticidade até sua economia, o que contrapõe em muito os meios tradicionais de distribuição de conteúdo, como o rádio e a televisão. Acontece que no afã de tributar esta nova tecnologia, o legislador utilizou-se de conceituação para serviço que não é cabida ao *streaming*, tendo lhe atribuído incidência do ISSQN de forma errônea.

Desse modo, a conceituação de termos, como é o caso de “serviço” deve ser revisada à égide do direito privado como bem assinala o Código Tributário Nacional, sendo revestido de clara obrigação de dar, e não com caráter obrigacional de fazer, o que por si só excluiria o *streaming* do fato gerador do imposto outrora tributado. Além disso, demonstrou-se que na realidade o *streaming* trata de uma cessão de

direitos, ao passo que os clientes adquirem, de forma não definitiva, como a própria lei propõe, o direito de acessar filmes, músicas e vídeos, sem terem a prestação de um serviço, pois como exemplo de Netflix e Spotify, é como se o cliente locasse aquele conteúdo, não possuindo a posse, pois só por através do player específico é que consegue acessá-lo.

Demonstrado que não se trata de prestação de serviço e sim de uma locação, ao passo que há cessão de direitos na relação, a legalidade de tributação pelo ente municipal para o *streaming* esbarra também na Súmula 31 do STF, a qual é enfática ao referir a inconstitucionalidade da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre operações de locação de bens móveis. Restando demonstrada a inconstitucionalidade da norma, a alternativa viável trazida é pela utilização da competência residual da União para constituir um novo imposto, observando claramente os conceitos e fatos geradores das tecnologias presentes e futuras sem que hajam ilegalidades.

## REFERÊNCIAS

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BBC. **A multa de uma locadora de DVD que deu origem à Netflix**. Disponível em: <<http://www.bbc.com/portuguese/geral-38348864>>. Acesso em: 01 nov. 2017.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília: Senado Federal, 1966.

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. **Planalto**, Brasília, 31 jul. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em: 01 nov. 2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. **Planalto**, Brasília, 29 dez. 2016. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp157.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm)>. Acesso em: 01 nov. 2017.

CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5. ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015.



CASTELLS, Manuel. **A sociedade em rede**. São Paulo: Paz e Terra, 1999.

CASTRO, Aldemario Araujo. **Repercussões da Globalização na Tributação Brasileira**. Revista eletrônica de Direito do Estado, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n.º 5, 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-5-JANEIRO-2006-ALDEMARIO%20CASTRO.pdf>>. Acesso em: 01 nov. 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COMPARATO, Mario; COSTA, Maria Fernanda de Azevedo. **ISS – a nova incidência sobre disponibilização de conteúdo por streaming**. Migalhas, 2017. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI254173,41046-ISS+nova+incidencia+sobre+disponibilizacao+de+conteudo+por+streaming>>. Acesso em: 01 nov. 2017.

GRIERSON, Scot. **State Taxation of the Information Superhighway: a Proposal for Taxation of Information Services**, 16 Loy. L.A. Ent. L. Rev. 603 (1996). Disponível em: <<http://digitalcommons.lmu.edu/elr/vol16/iss3/2>>. Acesso em: 01 nov. 2017.

GRILI, Evandro. Aspectos legais da cobrança do ISS sobre serviços de streaming: depoimento. [19 de janeiro de 2017]. **Exame**. Entrevista concedida a Dino. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/negocios/dino/aspectos-legais-da-cobranca-do-iss-sobre-servicos-de-streaming-shtml/>>. Acesso em: 01 nov. 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 26. ed. ver. e atual. São Paulo: Atlas, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: anotações à constituição, ao código tributário nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MARQUES, Luma Teixeira. **Streaming: a nova modalidade de distribuição das obras audiovisuais e a Lei 9.610/98**. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito). Universidade de Brasília, Brasília. Disponível em: <[http://bdm.unb.br/bitstream/10483/16204/1/2016\\_LumaTeixeiraMarques\\_tcc.pdf](http://bdm.unb.br/bitstream/10483/16204/1/2016_LumaTeixeiraMarques_tcc.pdf)>. Acesso em: 01 nov. 2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na Internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

MELLO, Cleyson de Moraes. **Direito civil: obrigações**. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2017.

NADER, Paulo. **Direito Civil: obrigações**. Vol. 2. 8. ed. São Paulo: Editora Forense, 2016.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015

STÜRMER, Adriana; SILVA, Giana Petry. **Do DVD ao online *streaming***: a origem e o momento atual do Netflix. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/alcar/encontros-nacionais-1/encontros-nacionais/10o-encontro-2015/gt-historia-da-midia-audiovisual-e-visual/do-dvd-ao-online-streaming-a-origem-e-o-momento-atual-do-netflix/view>>. Acesso em: 01 nov. 2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Aplicação das Súmulas do STF**: Súmula vinculante 31. Brasília: STF, 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em: 01 nov. 2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário**: RE 199464 SP. Brasília: STJ, 1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+199464%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+199464%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/amzrmmz>>. Acesso em: 01 nov. 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

TECHTUDO. **Saiba mais sobre *streaming*, a tecnologia que se popularizou na web 2.0**. Disponível em: <<http://www.techtudo.com.br/artigos/noticia/2013/05/conheca-o-streaming-tecnologia-que-se-popularizou-na-web.html>>. Acesso em: 01 nov. 2017.

TSCHÖKE, Clodoaldo. **Criação de *streaming* de vídeo para transmissão de sinais de vídeo em tempo real pela internet**. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências da Computação) – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau (SC). Disponível em: <<http://www.inf.furb.br/~pericas/orientacoes/Streaming2001.pdf>>. Acesso em: 01 nov. 2017.