

A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO ISSQN SOBRE O *STREAMING*

João Paulo Fanucchi de Almeida Melo¹

Mariana Souza Antunes²

Thiago Quaresma Frauches³

Resumo

A Lei Complementar nº 157/2016 alterou, em sede de lei complementar nacional, as normas gerais atinentes ao ISSQN, até então, positivadas e exauridas na Lei Complementar nº 116/2003. Destacamos, neste trabalho, a análise da (in)constitucionalidade da exação tributária sobre as atividades de *streaming*.

Palavras-chave: Lei Complementar nº 157/2016. ISSQN. *Streaming*. Netflix. Spotify. (In)constitucionalidade.

¹ Professor da Pós-Graduação e Graduação da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). Professor de Direito Tributário das Pós-Graduações do Centro de Atualização em Direito (CAD) e do Instituto para o Desenvolvimento Democrático (IDDE). Coordenador da Pós-Graduação da Escola Superior da Advocacia da OAB/MG. Doutorando pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Mestre em Direito Público pela PUC Minas. Pós-Graduado em Direito Tributário pela Faculdade de Direito Milton Campos. Membro da Comissão Especial de Defesa da Cidadania Tributária do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Conselheiro Seccional da OAB/MG. Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB/MG no triênio 2013/2015. Diretor Departamental do Instituto dos Advogados de Minas Gerais (IAMG). Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Tributários (CART) de Belo Horizonte nos anos de 2014/2017. Conselheiro do Conselho de Assuntos Jurídicos da AC Minas. Membro da Comissão de Revisão e Simplificação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais. Advogado tributarista, sócio da Almeida Melo Sociedade de Advogados.

² Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.

³ Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.

1 INTRODUÇÃO

De início, agradecemos pela oportunidade de participar do presente livro, que tem como finalidade registrar e comemorar os vinte anos do CAD. De certo, trata-se da segunda de inúmeras décadas de existência e excelência.

Pois bem.

O presente trabalho tem como finalidade desenvolver criticamente as inovações do Imposto Sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN - no âmbito nacional. Mais especificamente e até mesmo visando delimitar o tema a ser doravante abordado, propõe-se a analisar a nova hipótese de incidência do referido tributo nos chamados serviços de *streaming*.

Em outros termos, a Lei Complementar (LC) n° 157/2016, alterando o conteúdo da LC n° 116/2003 (Lei Complementar nacional específica do ISSQN), inseriu o item 1.09 da lista anexa. Logo, no campo abstrato da norma, o referido item inserido na lista anexa da LC n° 116/2003 passou a prever a tributação sobre a “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos”.

É bem verdade que a exação tributária não ocorrerá imediatamente, tendo em vista a indispensabilidade de, a luz da lei complementar nacional, os Municípios alterarem as suas leis instituidoras e fazer inserir tal possibilidade. Não basta a previsão em sede de lei nacional. É necessário que os entes federados competentes, no caso, os Municípios, exerçam em máxima medida sua competência constitucional, isto é, instituem tal possibilidade de exação, sempre atentos ao texto constitucional e a lei complementar nacional.

Nessa linha de raciocínio, não se pode olvidar que a referida tributação passa a atingir, principalmente, o Spotify e a Netflix que ocupam, cada vez mais, um maior espaço nos mercados de música e vídeo, respectivamente.

Sem sombras de dúvidas, o presente caso em estudo demonstra efetivamente a importância de o Direito acompanhar as modificações sociais, tecnológicas, culturais etc. Entretanto, em respeito ao texto constitucional e segurança jurídica, não se pode perder de vista que as alterações normativas devem ser realizadas sob o Império do Direito - em homenagem a Ronald Dworkin.

Dentro deste cenário, faz-se necessário analisar se os elementos do tributo, mais especificamente o fato gerador, foram observados, levando-se em consideração os conceitos

de obrigação de dar e obrigação de fazer, principalmente em razão do que preceitua o art. 110, do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo como pano de fundo a jurisprudência⁴.

Invariavelmente, torna-se imperioso analisar a natureza jurídica do Spotify e da Netflix e se essas seriam hipóteses de incidências que poderiam ensejar na tributação pelo ISSQN.

2 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA NO CAMPO (ABSTRATO) NORMATIVO

2.1 Considerações iniciais

Previsto no art. 156, III, da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/1988), o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) é tributo de competência dos Municípios.

Também conforme consta do texto constitucional (art. 156, § 3º, da CRFB/1988), caberá à lei complementar (i) fixar as alíquotas mínimas e máximas; (ii) excluir as exportações de serviços para o exterior da hipótese de incidências e (iii) regular as formas e condições de isenções, incentivos e benefícios fiscais.

No âmbito infraconstitucional, citamos o Decreto-Lei (DL) nº 406/1968 e a LC nº 116/2003. Em total observância ao disposto no art. 146, da CRFB/1988, não se pode perder de vista que, cabe à lei complementar estabelecer as normas gerais dos impostos previstos na Constituição, em especial, fato gerador, base de cálculo e contribuintes. Eis a função preponderante da lei complementar. No caso do ISSQN, temos, como apontado, o DL nº 406/68 e LC nº 116/03.

Com base naquilo que está previsto no texto constitucional e na lei complementar nacional, os Municípios, entes detentores de competência tributária ativa, por meio de lei ordinária municipal, instituem o ISSQN.

Ocorre que, em 30 de dezembro de 2016, fora publicada no Diário Oficial da União a LC nº 157/2016, que alterou a LC nº 116/2003.

⁴ Ainda não se tem precedentes sobre o tema específico em estudo, por evidente. No entanto, pretende-se valer dos argumentos usados em casos análogos para que possamos desenvolver o presente trabalho.

Projeto de Lei de autoria do Senador Romero Jucá (PMDB), a referida Lei visa, dentre outros pontos, combater a denominada “Guerra Fiscal do ISS”, definindo de forma permanente⁵ uma alíquota mínima de 2% para o imposto e tipificando como improbidade administrativa a ação ou omissão do administrador que conceder qualquer benefício financeiro ou tributário que a desrespeite, única saída possível ante o reiterado descumprimento ao art. 88, II, do Ato de Disposições Constitucionais Introdutórias⁶ (ADCT).

Além disso, especialmente visando filtrar o foco principal do presente estudo, cumpre registrar que a LC n° 157/2016 inovou ao acrescentar à lista taxativa de serviços que incidem o ISSQN os serviços de aplicação de tatuagens e *piercings*, florestamento e reflorestamento, processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, e a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da *internet*, entre outros.

Este será objeto de análise no presente trabalho.

2.2 Do fato gerador do ISSQN sob o enfoque legal e entendimento doutrinário nacional

Primeiramente, deve-se indagar acerca do aspecto material do fato gerador do ISSQN para investigar se os “serviços” de *streaming* trazidos pela LC n° 157/2016 são passíveis de tributação.

Como se sabe, o fato gerador é “a descrição normativa de um fato ou conjunto de fatos, cuja ocorrência é necessária e suficiente para o desencadeamento da consequência” (BALEIRO, 2015, p. 262/263).

No mesmo sentido, para Sacha Calmon (2014, p. 590/591), do art. 114, do CTN⁷ podem ser extraídas duas acepções, sendo a primeira um fato gerador abstrato, feita pelo legislador e a segunda um fato gerador concreto, que ocorre no mundo real. E, assim, conclui que “o preceito da norma incide toda vez que a sua hipótese de incidência se realiza no

⁵ Até então a alíquota também era de 2%, mas de forma provisória com fulcro no art. 88, I do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

⁶ Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo: II - não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.

⁷ Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

mundo dos fatos fazendo nascer a obrigação. Aqui, já estamos de volta ao conceito de fato gerador realizado e de deveres tributários concretos”.

Analisando os elementos do fato gerador, para Luciano Amaro (2016, p. 293), “o fato gerador sói ser definido pela referência a uma *ação* ou *situação* (como a aquisição de renda, a importação de mercadorias, o fato de ser proprietário etc.), que se identifica como *núcleo* ou *materialidade* do fato gerador.”

Neste aspecto, verifica-se no texto constitucional que o ISSQN incide sobre a prestação de “serviços de qualquer natureza não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar” (BRASIL, 1993). Logo, estão excluídos os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, pois a estes já incide-se o Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Pode-se concluir que o fato gerador do ISSQN é a prestação de “serviços de qualquer natureza”.

Paulo de Barros Carvalho aduz que:

[...] é forçoso que a atividade realizada pelo prestador apresente-se sob a forma de ‘obrigação de fazer’. Eis aí outro elemento caracterizador da prestação de serviços. Só será possível a incidência do ISS se houver um negócio jurídico mediante o qual uma das partes se obrigue a praticar certa atividade, de natureza física ou intelectual recebendo, em troca, remuneração. Por outro ângulo, a incidência do ISS pressupõe atuação decorrente do dever de fazer algo até então inexistente, não sendo exigível quando se tratar de obrigação que imponha uma mera entrega, permanente ou temporária, de alguma coisa que já existe (CARVALHO, 2007)

Em razão do princípio da estrita legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/1988) e sendo o fato gerador um dos elementos do tributo, este deve estar previsto em lei. Por tal motivo, consta na LC nº 116/2003 que o ISSQN “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).

Ocorre que a LC nº 116/2003 não define “prestação de serviço”. E nem poderia fazê-lo, por se tratar de instituto do Direito Civil, devendo o seu conteúdo ser importado deste segmento do Direito para o Direito Tributário sem qualquer alteração ou modificação, nos termos do art. 110, do CTN⁸.

⁸ 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.

Nesta toada, tampouco se extrai do Código Civil (CC) com exatidão o que seria uma “prestação de serviço”. A única definição legal que se tem acerca de “serviço” é encontrada no Código de Defesa do Consumidor (CDC), que diz em seu art. 3º, §2º que serviço é “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” (BRASIL, 1990).

Dos vários significados desta palavra, “serviço”, podemos destacar os seguintes:

1. Ato ou efeito de servir. 2. Exercício de cargos ou funções obrigatórias. 3. Trabalho. (...) 5. Atividade econômica de que não resulta produto tangível (ex. transporte urbano; atividades de médicos, advogados, professores; administração pública), em contraste com a produção de mercadorias. (...) (FERREIRA, 2001)

Para Leandro Paulsen (2013, p. 339), “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 de direito privado.” E complementa: “a obrigação de ‘fazer’ concerne à prestação de uma utilidade ou comodidade a terceiro, de modo personalizado e incindível, configurando-se de modo negativo à obrigação ‘de dar’ (entrega de coisas móveis ou imóveis a terceiros).”

Neste aspecto, no contrato de prestação de serviço “tomador é quem encomenda os serviços e prestador, o que assume a obrigação de fazer” (NADER, 2012, p. 298). É notório que “a obrigação de fazer (*obligatio ad faciendum*) pode ser conceituada como uma obrigação positiva cuja prestação consiste no cumprimento de uma tarefa ou atribuição por parte do devedor. Exemplos típicos ocorrem na prestação de serviço e no contrato de empreitada de obra certa” (NADER, 2012, p. 328). Araken de Assis (2016, p. 814), por fim, leciona que “fitando o *facere* de origem obrigacional, há de se ter em mente que, positiva a obrigação, o obrigado prestará um fato (*apud* REIS, 1982, p. 48), ou mais exatamente, exige-se certa atividade (*apud* LIEBMAN, 1973, p. 231)”.

Diante deste contexto ora narrado, não se pode olvidar que serviço se refere a obrigação de fazer, que por sua vez incumbe em uma atividade humana, uma ação positiva.

Noutro giro, as obrigações de dar “pode ser conceituada como aquela em que o sujeito passivo compromete-se a entregar alguma coisa, certa ou incerta” (TARTUCE, 2015, p. 320).

Em muitos casos, contudo, misturam-se as obrigações de dar e de fazer. Para distingui-las, deve-se levar em conta o interesse do credor, afinal, o que interessa ao credor,

nas obrigações de dar é a coisa, sendo irrelevante como esta coisa será entregue. Nas obrigações de fazer, noutra giro, o que se almeja é o serviço a ser prestado em sua essência. E aqui devemos-nos valer das considerações de Flávio Tartuce acerca desta distinção:

Em inúmeras situações a obrigação de fazer confunde-se com a obrigação de dar, sendo certo que os seus conteúdos são completamente diferentes. (...) Com tom didático, pode-se afirmar: o dar não é um fazer, pois, caso contrário, não haveria nunca a obrigação de dar. (TARTUCE, 2015, p. 328).

Depreende-se, portanto, que o aspecto material do fato gerador do ISSQN é a prestação de serviços e não de dar algo, podendo-se definir a primeira como uma obrigação de fazer, na qual o credor almeja que o contratado lhe preste aquele determinado serviço.

2.3 Do fato gerador do ISSQN em precedentes julgados pelo Supremo Tribunal Federal

Tendo os conceitos doutrinários e legais estabelecidos, pode-se avançar nos estudos acerca do ISSQN.

O próximo passo seria analisar a jurisprudência. E partindo do posicionamento da Suprema Corte, pode-se destacar os casos da locação de bens móveis (RE nº 116.121) e o *leasing* (RE 547.245 e RE 592.905) no que tange ao fato gerador do ISSQN.

A temática da locação aportou no pleno do Supremo Tribunal Federal (STF) no ano de 2000, através do Recurso Extraordinário (RE) 116.121. Neste julgado, o Supremo entendeu, em suma, que se tratava de uma obrigação de dar, qual seja aquela tipificada no art. 1.188, do Código Civil de 1916⁹ (atual art. 565, do CC¹⁰), tendo, inclusive, o referido entendimento se transformado em Súmula Vinculante (SV)¹¹.

O voto vencedor, do Min. Marco Aurélio, relator para o acórdão, aduzia:

Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em

⁹ Art. 1.188. Na locação de coisas, um das partes se obriga a ceder á outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.

¹⁰ Art. 565. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.

¹¹ Súmula Vinculante 31. É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

comento. Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais e legais, a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte; prevalecem, alfim, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários. (BRASIL, 2000a)

Naquele julgado, o Min. Celso de Mello ainda dispôs:

(...) a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico - considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material - não envolve a prática de atos que consubstanciam um praestare ou um facere. Na realidade, a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar, como resulta claro do art. 1.188 do Código Civil: “Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição”. (...) esta Suprema Corte, para fins jurídico-tributários, não pode recusar, ao instituto da locação de bens móveis, a definição que lhe é dada pelo Código Civil (art. 1.188), sob pena de prestigiar, no tema, a interpretação econômica do direito tributário, em detrimento do postulado da tipicidade, que representa, no contexto de nosso sistema normativo, projeção natural e necessária do princípio constitucional da reserva absoluta de lei, consoante adverte o magistério da doutrina (...) (BRASIL, 2000a).

Importante destacar ainda que, do inteiro teor daquele julgado, se extrai que na locação de bem móvel, no caso guindastes, além da entrega da coisa ao locatário, está inerente a devolução da mesma. Noutro giro, caso fosse uma locação de serviços, o mesmo não ocorreria. E, certamente, esta é uma característica marcante das obrigações de dar, tal como a locação, afinal, só se é possível devolver algo que lhe foi entregue, o que jamais ocorreria com um serviço propriamente dito.

Todavia, noutra oportunidade, agora concernente ao arrendamento mercantil (*leasing*) verifica-se que o deslinde da questão se deu de forma mais complexa dada a particularidade deste tipo de contrato.

Como cediço, o *leasing* pode ser dividido em três espécies: (i) o *leasing* financeiro, pelo qual a arrendadora adquire bens de um fornecedor e entrega seu uso e gozo ao arrendatário mediante pagamento de uma prestação periódica, podendo este adquiri-lo ou devolvê-lo; (ii) o *lease-back*, no qual o arrendatário arrenda um bem que lhe pertence à arrendadora e, em seguida, toma-o de volta, e, por fim, (iii) o *leasing* operacional, no qual o fabricante de um bem o dá em locação a quem dele fará uso.

Pois bem. Ao decidir sobre a incidência do ISSQN nas operações de *leasing* (RE 547.245 e RE 592.905) o STF concluiu que apenas no caso do *leasing* operacional não poderia haver a incidência do ISSQN, em razão de sua natureza jurídica ser a mesma de uma

locação, em consonância com a citada SV n° 31. Portanto, no caso do *leasing* financeiro ou do *lease-back*, o imposto era devido, vez que presente a prestação de serviços.

Naquele julgado, o Min. Ricardo Lewandowski sintetizou que “o contrato de *leasing* é um contrato complexo, em que predomina a prestação de serviço e, como tal, é tributável pelo ISS”.

O Min. Carlos Britto, por sua vez, esclareceu que:

(...) disponibilizar crédito para a obtenção de um bem destinado a uso é senão um ato de intermediar, ou seja, fazer uma intermediação, obrigação de fazer, portanto. Aliás, na linguagem coloquial, nunca se diz dar um empréstimo, mas sim fazer um empréstimo. O *leasing* é um contrato reconhecidamente híbrido, não se confunde com locação de bens móveis, implica prestação de serviços, consistente na obtenção de um bem e, simultaneamente, na administração de um financiamento. Quer dizer, é serviço, portanto, sem nenhuma dúvida. (BRASIL, 2010a).

Consideráveis também foram as palavras do Min. Marco Aurélio que, divergindo de seus pares, apontou que a questão já havia sido decidida quando do já citado RE 116.121:

O Plenário defrontou-se com certa situação que guarda semelhança absoluta com a espécie e concluiu pela inconstitucionalidade de norma. Assim o fez no julgamento do Recurso Extraordinário n. 116.121-3/SP, em 11 de outubro de 2000. São passados, é certo, nove anos, mas não houve mudança substancial da Carta da República a ditar outra óptica. Houve mudança, sim, na composição do Supremo, mas o Direito posto continua o mesmo, não é outro. (BRASIL, 2010a).

Destarte, pode-se concluir que a análise de incidência ou não do ISSQN irá depender do caso concreto. No caso da locação de bens móveis, restou evidente que se tratava de uma obrigação de dar, o que não ficou constatado em todas as espécies de *leasing*.

O presente estudo se presta justamente para isso, analisar se no caso concreto do *streaming* se trata de uma obrigação de dar, cuja consequência lógica seria a não incidência do ISSQN, à luz do precedente citado, ou não.

Constata-se, portanto, que se faz necessário investigar se a “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet” enseja ao fato gerador do ISSQN, qual seja, prestação de serviço (obrigação de fazer) especialmente à luz do entendimento da Suprema Corte.

2.4 A natureza jurídica da atividade do Netflix e do Spotify

Após a abordagem teórica, legal e jurisprudencial, do ISSQN, julgamos importante explicar um pouco sobre a Netflix e o Spotify.

Em seguida, após a exposição das atividades acima mencionadas, passaremos a analisar sobre a (im)possibilidade de incidência do ISSQN.

A experiência do consumidor que contrata com a *Netflix* é a seguinte: se paga uma quantia mensal e, em troca, a *Netflix* o permite acessar todo o seu acervo de filmes, documentários, seriados de televisão e afins. Esse conteúdo de entretenimento muitas vezes é proveniente de direitos cedidos pelos produtores à *Netflix*, em contratos alheios ao consumidor, mas também há conteúdo exclusivo, por ela financiado ou produzido, ao qual apenas o assinante tem direito. O objeto da contratação é estritamente o acesso a todos esses títulos, exclusivos ou não, por um período determinado de tempo, qual seja, o mês referente ao pagamento. Assim como toda contratação sinalagmática, caso um dos contratantes não cumpra com sua parte, o outro poderá também não cumprir. Por exemplo, se um assinante deixa de pagar a mensalidade, a *Netflix* imediatamente suspenderá sua licença, não o permitindo mais acessar seu conteúdo enquanto perdurar a mora.

A semelhança é latente com as antigas “locadoras de vídeo”. Isto porque há uma prestação pecuniária específica pelo contratante e, em contrapartida, uma obrigação de dar pela contratada. A única diferença, como veremos, é que hoje essa contratação modernizou-se: paga-se uma mensalidade para ter acesso ilimitado aos títulos disponíveis durante aquele período. É como se fosse um aluguel em pacote.

O Spotify segue a mesma esteira, ressalvadas algumas pequenas peculiaridades irrelevantes para o presente estudo. Também se faz presente um contrato em que o contratante paga uma mensalidade, em planos individuais ou “em família”, e se tem acesso a todo o acervo musical disponibilizado.

A diferença pouca de forma lisa e plácida na possibilidade de não haver uma contraprestação pecuniária por parte do consumidor. Isto porque há a hipótese de adesão de um plano gratuito, que, certamente sofre limitações, quais sejam: (i) as músicas são reproduzidas tão somente no modo aleatório, não sendo possível selecionar especificamente uma canção e (ii) há, entre as músicas, a reprodução de conteúdo de publicidade, tais como anúncios e propaganda.

Feitas essas considerações acerca da experiência do usuário, devemos partir dos Termos de Condições de Uso aos que estes aderem.

O termo “serviço” é utilizado por diversas vezes nos Termos e Condições de Uso do Spotify e do Netflix. No entanto, isso não quer minimamente dizer que se trata de um serviço. Na verdade, o uso de tal vernáculo deve ser visto sob a acepção popular da palavra e jamais como o verdadeiro significado jurídico da mesma. Não é porque se diz popularmente algo que aquilo de fato é para o mundo jurídico.

Além disso, deve-se ter em mente que tratam-se de duas multinacionais, presentes em diversos países e que apresentam junto ao seu sítio eletrônico termos genéricos e desprovidos de precisão jurídica.

Pois bem.

No item 3.1 do Termo e Condições de Uso do Spotify¹² se prevê: “O Spotify fornece serviços de *streaming* que oferecem uma seleção de músicas e outros conteúdos” (grifamos). No item 4 está previsto: “O Serviço Spotify e o **Conteúdo são propriedade do Spotify ou dos licenciadores do Spotify**” (grifamos).

A Netflix, por sua vez, dispõe em seu sítio eletrônico¹³ que:

A Netflix é um serviço de **transmissão online** que permite aos clientes assistir a uma ampla variedade de séries de TV, filmes e documentários premiados em milhares de aparelhos conectados à internet. Com a Netflix, você tem **acesso ilimitado ao nosso conteúdo**, sempre sem comerciais (grifamos).

E, mais especificamente nos Termos e Condições de Uso¹⁴, dispõe: “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”.

Nestes termos, pode-se definir as atividades do Spotify e da Netflix tão somente como a disponibilização de seu acervo, seja em áudio, seja em vídeo, para seus usuários em troca de uma mensalidade.

Em outras palavras, os conceitos de “locadora de vídeos” e de “*jukebox*” foram modernizados e trazidos para o âmbito virtual. O princípio, todavia, é o mesmo, afinal, através de uma prestação pecuniária se disponibiliza ao usuário vídeos e músicas por tempo determinado, através do *streaming*.

¹² Disponível em <<https://www.spotify.com/br/legal/end-user-agreement/#s22>>. Acesso em 4 jun. 2017.

¹³ Disponível em <<https://help.netflix.com/pt/node/412>>. Acesso em 4 jun. 2017.

¹⁴ Disponível em <<https://help.netflix.com/legal/termsfuse>>. Acesso em 4 jun. 2017.

Mas em que consiste o *streaming*?

Streaming nada mais é do que uma tecnologia que envia informações multimídia, através da transferência de dados, utilizando-se de redes de computadores, tal como a *internet*. A grande característica desta tecnologia é que não há efetivamente um *download* do conteúdo, pois os dados são reproduzidos instantaneamente e não são armazenados.

Um grande exemplo de *streaming*, é o site YouTube, que utiliza essa tecnologia para transmitir vídeos, seja ao vivo ou não.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), quando da análise da cobrança de direitos autorais sobre a execução pública de conteúdos de obras musicais (REsp nº 1.559.264/RJ), definiu *streaming* como:

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. (BRASIL, 2017a).

Como muito bem apontou aquele colendo Tribunal, não há o *download* definitivo dos arquivos, sendo o conteúdo disponibilizado de forma momentânea e instantânea. Não há, sequer, uma transferência definitiva de conteúdo, sendo ainda a referida disponibilização temporária vinculada à assinatura do usuário.

Importante ressaltar que, no que tange às locadoras de vídeos, foi reconhecida a repercussão geral do tema pelo Supremo Tribunal Federal no AI 766.684 RG/SP, com mérito julgado no RE 626.706, com a seguinte ementa: “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 III, da Constituição Federal” (BRASIL, 2010a) O Relator Min. Gilmar Mendes entendeu que, no caso, se tratando de locação e estando a situação fática dissociada de prestação de serviços, incidiria a SV 31.

Pode-se concluir, portanto, que, tanto a Netflix quanto o Spotify, envolvem atividades que a despeito de todo o aparato tecnológico, não passam de um singelo aluguel de conteúdo, na medida em que se paga certa quantia para ter acesso ao seus respectivos acervos.

2.4 A subsunção entre o fato gerador do ISSQN e as atividades da Netflix e do Spotify

Aprioristicamente, a atividade de disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet seria tributável pelo ISSQN em razão da LC n° 157/2016.

Definidos os conceitos de fato gerador do ISSQN e a natureza jurídica das atividades da Netflix e do Spotify, bem como analisado o entendimento do STF, pode-se constatar se a hipótese de incidência subsume o fato gerador (subsunção tributária) e se haveria, de fato, a possibilidade de tributação definida pela referida Lei Complementar.

Conforme exposto, o Spotify e a Netflix disponibilizam conteúdo de áudio e vídeo para seus usuários através da tecnologia do *streaming*, que, como visto, o STJ define como uma transmissão de dados, pela *internet*, sem a necessidade de *download* definitivo.

Portanto, trata-se de uma obrigação de dar, ainda que temporária (mensal), qual seja: todo o conteúdo da Netflix e do Spotify. Especialmente ao conteúdo exclusivo por eles desenvolvidos, como shows e séries de TV.

Desta forma, não é correto afirmar que a disponibilização, especialmente se dada de forma momentânea (*streaming*), dos referidos conteúdos de mídia seria uma obrigação de fazer.

E certamente qualquer atividade inerente à obrigação principal de dar deve ser vista como acessória, que existem para garantir uma obrigação principal, porquanto incapazes de ensejar no fato gerador do ISSQN, justamente por ser inerente e dependente da obrigação de dar momentaneamente conteúdos de mídia por período determinado.

4 CONCLUSÃO

Em razão do que foi apresentado no presente trabalho, podemos concluir que:

1. previsto na CRFB/1988, o ISSQN é um imposto de competência tributária ativa dos municípios e é tratado na legislação infraconstitucional pelo DL n° 406/1968 e pela LC n° 116/2003 - recentemente alterada pela LC n° 157/2016;
2. dentre as alterações trazidas pela LC n° 157/2017, foi dado enfoque a inclusão do item 1.09 na lista anexa: “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos”;

3. fato gerador é a hipótese normativa que, ao ocorrer no mundo dos fatos, gera uma consequência e, no caso específico do ISSQN, o fato gerador se trata da prestação de serviços de qualquer natureza;
4. apesar da ausência de definição legal de “serviços” prevalece o entendimento doutrinário e jurisprudencial (Recursos Extraordinários 116.121, 547.245 e 592.905) de que se trata de uma obrigação de fazer;
5. diante da análise dos respectivos termos de uso, as atividades do Spotify e da Netflix se tratam da disponibilização de seu acervo, por meio de *streaming*, seja em áudio, seja em vídeo, para seus usuários em troca de uma mensalidade;
6. não se pode afirmar que a disponibilização por meio do *streaming* - sem caráter definitivo, dos conteúdos de áudio e vídeo se trate de uma obrigação de fazer, não constituindo, portanto, fato gerador do ISSQN e sendo manifestamente inconstitucional a inclusão do item 1.09 na lista anexa da LC n° 116/2003.
7. questão semelhante fora defrontada pela Suprema Corte, quando do RE 626.706/2010, e concluiu-se que, guardando semelhança especial com a Netflix, na locação de filmes cinematográficos, bens móveis portanto, incidente a Súmula Vinculante 31, o que afasta a incidência do ISSQN.

Abstract

The Complementary Law n° 157/2016 changed, as a National Complementary Law, the general rules about the ISSQN, until now, positived and exuberant in the Complementary n° 116/2003. We highlight, in this study, the analysis of the (un)constitutional of the tributary exaction about streaming.

Keywords: Complementary Law n° 157/2016. ISSQN. *Streaming*. Netflix. Spotify. Constitutionality.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

ASSIS, Araken de. **Manual de execução**. 18. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. *apud* LIEBMAN, Enrico Tullio. **Processo de execução**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 1980; REIS, José Alberto dos. **Processo de execução**. 2 ed. Coimbra: Coimbra Ed, 1982;

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BRASIL. **Código Civil**, 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 05 jun. 2017.

BRASIL. **Código de Defesa do Consumidor**, 1990. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8078.htm>. Acesso em 05 jun. 2017.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**, 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 05 jun. 2017.

BRASIL. **Emenda Constitucional número 3**, 1993. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm>. Acesso em 05 jun. 2017.

BRASIL. **Lei Federal número 8.078**, 1990. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8078.htm>. Acesso em 05 jun. 2017.

BRASIL. **Lei Complementar número 116**, 2003. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em 05 jun. 2017.

BRASIL. **Lei Complementar número 157**, 2016. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp157.htm>. Acesso em 05 jun. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 116.121/SP. Relator: Min. Octavio Gallotti - Relator para acórdão: Min. Marco Aurélio - Tribunal Pleno. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília. 25 mai. 2000a. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>>. Acesso em 05 jun. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 547.245/SC. Relator: Min. Eros Grau - Tribunal Pleno. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília. 05 mar. 2010a. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609062>>. Acesso em 05 jun. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 592.905/SC. Relator: Min. Eros Grau - Tribunal Pleno. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília. 05 mar. 2010a. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609078>>. Acesso em 05 jun. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial 626.706/SP. Relator: Min. Gilmar Mendes. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília. 24 set. 2010a. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=614598>>. Acesso em 05 jun. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial 1.559.264/RJ. Relator: Min. Ricardo Villas Bôas Cueva. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília. 15 fev. 2017a. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=61376463&num_registro=201302654647&data=20170215&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em 05 jun. 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Não-Incidência do ISS sobre Atividades de Franquia (Franchising)**. RET 56/65, jul-ago/07).

COELHO, Sacha Calmon Navarro, **Curso de direito tributário brasileiro**. 14^a ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Tradução Jefferson Luiz Camargo; revisão técnica Gildo Sá Leitão Rios. 2^a ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. 1910 - 1989. **Miniaurélio Século XXI Escolar: O minidicionário da língua portuguesa**. Aurélio Buarque de Holanda Ferreira; coordenação de edição, Margarida dos Anjos, Marina Baird Ferreira; lexicografia, Margarida dos Anjos... [et al.]. 4. ed. Rev. ampliada. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2001.

GOMES, Orlando. **Obrigações**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS - Aspectos teóricos e práticos**. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2005.

NADER, Paulo. **Curso de direito civil, v. 3: Contratos**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 8 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

TARTUCE, Flávio. **Manual de direito civil: volume único**. 5 ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015.