

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO

CIMÁRIO DE AZEVEDO MEDEIROS FILHO

**O CONFLITO NORMATIVO QUE REGE A TRIBUTAÇÃO NOS
“SERVIÇOS” DE STREAMING, ANTE AS INOVAÇÕES TRAZIDAS
PELA LEI COMPLEMENTAR Nº. 157 DE 2016**

SANTA RITA (PB)
2020

CIMÁRIO DE AZEVEDO MEDEIROS FILHO

O CONFLITO NORMATIVO QUE REGE A TRIBUTAÇÃO NOS “SERVIÇOS” DE STREAMING, ANTE AS INOVAÇÕES TRAZIDAS PELA LEI COMPLEMENTAR Nº. 157 DE 2016

Trabalho de Conclusão do Curso de Direito, apresentado ao Departamento de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Ms. Alex Taveira dos Santos.

**Catálogo na publicação Seção de Catalogação
e Classificação**

F481c Filho, Cimario de Azevedo Medeiros.

O conflito normativo que rege a tributação no
"serviços" de streaming, ante as inovações trazidas pela
Lei Complementar nº 157 de 2016 / Cimario de Azevedo
Medeiros Filho. - João Pessoa, 2020.

54 f.

Orientação: Alex Taveira dos Santos. Monografia
(Graduação) - UFPB/DCJ/SANTA
RITA.

1. ISS. Incidência. Streaming. Inconstitucionalidade.

FOLHA DE APROVAÇÃO

**O CONFLITO NORMATIVO QUE REGE A TRIBUTAÇÃO NOS
“SERVIÇOS” DE STREAMING, ANTE AS INOVAÇÕES TRAZIDAS
PELA LEI COMPLEMENTAR Nº. 157 DE 2016**

CIMÁRIO DE AZEVEDO MEDEIROS FILHO

Trabalho de Conclusão do Curso de Direito, apresentado ao Departamento de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovado em: ____/____/____.

BANCA EXAMINADORA

Ms. Alex Taveira dos Santos
Orientador

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
Membro

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
Membro

Dedico este trabalho aos meus familiares, nortes no meu senso de justiça e cidadania, assim como a minha namorada, que não me abandonou.

AGRADECIMENTOS

A minha família, em especial, meus pais, Cimário de Azevedo Medeiros e Keila de Sousa Pinheiro Medeiros, que sempre me apoiaram nas minhas decisões, assim como me ensinaram as definições de honestidade, humildade e justiça.

A minha namorada, Kátia Cibelle Tôledo de Lima, que não me abandonou, obrigado pela compreensão.

Ao meu cachorro, Noar, que nos momentos de tristeza me fez enxergar a felicidade.

Aos meus amigos, por toda alegria proporcionada nos instantes de desdita.

Aos meus professores, em especial ao meu orientador Alex Taveira dos Santos, que dedicam as suas vidas a profissão mais bela, formando pensamentos críticos que ajudam a sociedade ser mais equitativa, solidária e justa.

RESUMO

Este trabalho tem o fito de analisar os aspectos legitimadores das inovações trazidas pela Lei Complementar número 157 de 2016, ao prever como passíveis de incidência tributária pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) áudios, vídeos, dentre outros produtos disponibilizados em meio eletrônico, abarcando, por conseguinte, os contratos de *streaming*, estes comercializados por empresas de grande porte como Netflix e Spotify, atingindo o patrimônio de diversos consumidores. Seguiu-se como norte metodológico a pesquisa descritiva, coletando-se os dados de maneira indireta, analisando a legislação pertinente e confrontando com a doutrina, jurisprudência, bem como o direito comparado. Com a necessidade de manter a ordem social e econômica dos municípios, assim como fortalecer a relação entre os mesmos, o ordenamento jurídico aditou a referida lei com o fito de esclarecer os aspectos materiais que ensejam a incidência do imposto retro mencionado, todavia, acabou por inflamar ainda mais as discussões em torno deste tema. Conforme demonstrado, o comando constitucional que outorga competência aos municípios para instituir o mencionado imposto, qual seja, o artigo 156, inciso III da Lei Maior, limitou a sua incidência a prestações de serviço, sendo este conceituado pela matéria civilista, ao qual não poderá o legislador desconfigurar a natureza jurídica de um instituto para abarca-lo como passível de ser tributado. No mais, corroborando com a tese de inconstitucionalidade da Lei Complementar 157 de 2016, colaciona-se um entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, ao qual gerou a edição da súmula vinculante número 31, e que vedou a incidência de ISS na locação de bens móveis, pois este em seu bojo traria uma obrigação de dar, e não de fazer. Nesse sentido, analisou que as plataformas de *streaming* utilizam contratos com os mesmos elementos que os da locação de bens móveis, e que, conseqüentemente, tratando-se de uma obrigação de dar não estaria compreendido com um serviço, portanto, não passível de ser tributado pelo ISS. A pesquisa mostrou que a inovação legal trazida pela Lei Complementar 157 de 2016 trouxe hipóteses de incidência tributárias inconstitucionais, pois desconfigurou os sentidos dados ao termo “serviço” que já era regulado pelo Código Civil, atuando em descompasso com o ordenamento jurídico.

Palavras-chaves: ISS. Incidência. *Streaming*. Inconstitucionalidade.

ABSTRACT

This work aims to analyze the legitimating aspects of the innovations brought by Complementary Law number 157 of 2016, by predicting audits, videos, among other products available in electronic media, as subject to taxation by the Tax on Services of Any Nature (ISS), therefore, covering streaming contracts, these marketed by large companies such as Netflix and Spotify, reaching the assets of several consumers. Descriptive research followed as a methodological guide, collecting the data in an indirect way, analysing the relevant legislation and confronting it with doctrine, jurisprudence, as well as comparative law. With the need to maintain the social and economic order of the municipalities, as well as to strengthen the relationship between them, the legal system added this law in order to clarify the material aspects that give rise to the incidence of the aforementioned retro tax, however, it ended up ignite further discussions on this topic. As demonstrated, the constitutional command that grants jurisdiction to the municipalities to institute the aforementioned tax, that is, article 156, item III of the Major Law, limited its incidence to services rendered, which is conceptualized by civilist matters, to which it cannot the legislator disfigures the legal nature of an institute to include it as liable to be taxed. Furthermore, corroborating with the thesis of unconstitutionality of Complementary Law 157 of 2016, an understanding signed by the Supreme Federal Court is collected, which generated the edition of the binding summary number 31, and which prohibited the incidence of ISS in the rental of movable assets , because this in its bulge would bring an obligation to give, not to do. In this sense, he analysed that streaming platforms use contracts with the same elements as those for the rental of movable assets, and that, consequently, as it is an obligation to give, it would not be understood with a service, therefore, not subject to taxation. by the ISS. The research showed that the legal innovation brought by Complementary Law 157 of 2016 brought hypotheses of unconstitutional tax incidence, as it misconfigured the meanings given to the term “service” that was already regulated by the Civil Code, acting out of step with the legal system.

Keywords: ISS. Incidence. Streaming. Unconstitutionality.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 A NATUREZA JURÍDICA DADA AOS SOFTWARE NO ASPECTO INTERNACIONAL E NACIONAL	11
3 O QUE É STREAMING E QUAL A NATUREZA JURÍDICA QUE O DIREITO BRASILEIRO CUIDOU DE ATRIBUÍ-LO.....	18
4 COMO É PRESTADO O SERVIÇO DAS PLATAFORMAS DE <i>STREAMING</i> NO BRASIL	24
5 ASPECTOS INTRODUTÓRIOS SOBRE OS TRIBUTOS.....	29
5.1 ISS (O QUE É, COMO É INSTITUÍDO E DEMAIS ANOTAÇÕES)	33
6 CONFRONTAR A QUESTÃO DE SERVIÇO DE ISS COM O ITEM DA LEI COMPLEMENTAR 157/2016.....	42
7 CONCLUSÃO	47
REFERÊNCIAS.....	50

1 INTRODUÇÃO

Com o passar dos anos, o mundo vive a denominada “era da informação”, na qual surge a todo momento uma nova modalidade de satisfazer os anseios da sociedade, principalmente, o consumo. Com isso, pretende o Estado desempenhar e utilizar seu poder regulador para estabelecer diretrizes normativas, com o fito de assegurar a estabilidade do sistema econômico estatal e garantir aos cidadãos uma maior blindagem frente as propostas que diariamente aparecem para o consumidor.

É cediço que o Estado atua no sistema econômico e financeiro, intervindo por meios diretos e indiretos, uma delas é a instituição de tributos que não desempenham meramente a função arrecadatória, ou seja, aquela com a finalidade exclusiva de amealhar recursos para os cofres públicos, mas, também, é visto o tributo como meio para que o Estado atue no complexo financeiro, regulando as atividades deste, e garantindo uma maior isonomia entre aqueles que compõem tal âmbito.

Todavia, os meios escolhidos pela administração pública são eivados de margem de contestação, já que não há certeza se tais instrumentos seriam na organização legal legítimos para autorizar o ente público lançar mão dos seus poderes e assim controlar o mercado, garantindo a segurança jurídica ao povo. Por conseguinte, verifica-se que, embora tais tecnologias estejam sendo utilizadas neste exato momento, o mecanismo civilista e tributário

[...] pouco avançou para acobertar, proteger, e classificar os inúmeros contratos atípicos que vem surgindo, e que podem gerar um risco futuro de autuação fiscal por falta de classificação correta da área contábil, tributária e fiscal da empresa, e recolhimento menor dos tributos. (IIZUKA, 2012, p. 1).

Ante as incertezas que assolam a esfera do contribuinte, que se vê indeciso na hora de prestar seu dever legal, este trabalho tem o fito de clarear a visão do contribuinte, bem como dar luz ao poder judiciário para tratar qual o meio legítimo de operar no domínio econômico, em especial, qual a legalidade do tributo incidente, qual seja, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) em plataformas de *streaming* ofertados em meio virtual.

De igual modo, ponderam Gaia, Barros e Anastassiadis (2012):

Em suma, a ausência de legislação que contemple os novos negócios dificulta seu tratamento jurídico, do que resulta a natural dificuldade de enquadramento das novas operações nas hipóteses tributárias. Além disso, os contratos são atípicos e, muitas vezes, complexos (mais de uma operação na mesma contratação), o que recomenda uma análise de cada caso concreto.

Mostra-se importante o estudo do embate legal sobre a incidência de impostos nos serviços e produtos ofertados em meio virtual, tendo em vista o indubitável crescimento de consumidores desse novo tipo de mercancia, tais como os usuários de plataformas online que transmitem séries, filmes, desenhos, a exemplo da Netflix, onde, no ano de 2005 tivera o número de assinantes aumentada para 4,5 milhões (NETFLIX MEDIA CENTER, 2020a). Corrobora o posicionamento de que essas atividades precisam de regulamentação, nesse sentido o pensamento de Newton De Lucca (2008, p. 27) aponta o surgimento de “uma nova espécie de consumidor [...] – a do consumidor internauta – e, com ela, a necessidade de proteção normativa, já tão evidente no plano da economia tradicional”.] Ademais, o Brasil é amplamente identificado com um dos países que tem a maior carga tributária do mundo, e que frente a tal perspectiva deve-se elucidar cada vez mais o contribuinte, aquele que suporta toda a carga tributária, para que este tenha as suas garantias asseguradas, face o poder de tributar dado ao Estado pela nossa lei maior.

A seguir, revela-se pertinente tal exploração para agregar os entendimentos dos Tribunais Superiores, já que por vezes procuram as motivações das suas decisões na própria doutrina, bem como artigos científicos, a fim de resolver embates legais que porventura são postos a apreciação dos egrégios superiores.

Identificar se a incidência tributária é legítima para incidir sobre as plataformas de streaming. Pretende a respectiva pesquisa analisar os julgamentos das Cortes Superiores para delimitar os contornos que os julgadores devem formar ou pelo menos embasar-se para tomar suas decisões, ante a modernização dos produtos e serviço que surgem no meio social. Visará ainda, o presente projeto, buscar respostas no direito comparado, analisando o entendimento dos ordenamentos externos ao do Brasil.

Trata-se de uma pesquisa de cunho teórico, exploratória, de fontes bibliográficas e documentais, que pende sobre a doutrina e prática do direito fiscal e tributário pátrio, bem como nos princípios gerais do direito, jurisprudência, além disso, busca auxílio teórico na ciência da administração, do direito internacional e digital.

2 A NATUREZA JURÍDICA DADA AOS SOFTWARE NO ASPECTO INTERNACIONAL E NACIONAL

Para analisar com maior acuidade a problemática deste trabalho, devemos abarcar conceitos mais amplos e pormenorizá-los até chegarmos no produto focado por esta pesquisa, qual seja, o serviço de *streaming*. Como ponto de partida, temos que o *streaming* está inserido em um produto maior denominado de software¹, que por sua vez, é definido por Bill Gates como um grupo de regras que dadas a uma máquina para instruí-la sobre como realizar determinadas tarefas (GONÇALVES, 2005, p. 51).

Ademais, apesar de ser definida de maneira sucinta por Gates, o software não se limita a uma mero grupo de comandos dada a uma máquina, este é fruto de um processo complexo. O professor Albuquerque (2006, p. 36) elucida as etapas da criação de software:

A programação não consiste apenas na operação de codificar as instruções nessa linguagem assimilável pelo computador, chamada 'linguagem de máquina', porém, mais genericamente, o processo que decompõe problemas numa série bem definida de operações elementares. Esse processo pode ser representado sob uma forma gráfica – fluxogramas (e não gráfica, linguística – algoritmos).

A primeira etapa de desenvolvimento de um programa de computador consiste numa análise preliminar do problema a ser tratado. Cabe fazer um levantamento de todas as etapas e decisões a serem tomadas, elaborando uma síntese do que deve ser feito. Essa etapa é mais complexa do que pode parecer à primeira vista. Para estabelecer o esquema geral das operações a realizar, o analista de sistemas deve repensar completamente a questão. Ao final dessa análise, é elaborado um fluxograma que descreve a lógica do tratamento de dados, mas sem entrar em muitos detalhes. Numa segunda etapa, o programador, partindo dos resultados delineados pelo analista de sistemas, pormenoriza o fluxograma, compondo o esqueleto do programa. Em seguida, será necessário redigir a sequência de instruções que descreve as tarefas a serem executadas. O computador executa apenas as instruções que lhe forem fornecidas. Ao invés de ser representado sob essa forma gráfica, o programa pode ser objeto de uma representação algorítmica. O algoritmo pode ser entendido como uma representação de cunho matemático do processo lógico que é a base do programa; como um método de resolução de problema expresso por fórmulas matemáticas; ou como um procedimento para a solução de uma tarefa.

Além disso, a definição de software que tem por finalidade a instrução de outras máquinas não comporta uma definição singela, pois tem-se a necessidade de englobar em seus traços todo o seu processo de formação, bem como todas as suas

¹ O termo *software*, originário do idioma inglês, não se flexiona em número, portanto o mesmo será utilizado assim em situações de plural.

peculiaridades, tanto é que a própria Organização Mundial da Propriedade Industrial cuidou de estabelecer algumas definições com compõe o produto:

- (i) Programa de computador é o conjunto de instruções que, quando incorporado num suporte decifrável pela máquina, é suscetível de indicar, executar ou obter uma função, uma tarefa ou um resultado específico por uma máquina com capacidade de tratamento da informação;
- (ii) Descrição do programa é uma apresentação completa de operações, sob forma verbal, esquemática, ou qualquer outra, suficientemente pormenorizada para determinar um conjunto de instruções que constituem o programa de computador correspondente;
- (iii) Documentação auxiliar é toda e qualquer documentação que não constitua programa de computador nem descrição de programa e seja criada para facilitar a compreensão ou a aplicação de um programa de computador, como, por exemplo, as descrições do problema (cuja solução se pede ao computador) e as instruções destinadas a quem o há de utilizar;
- (iv) Software é um ou vários dos elementos mencionados nos pontos (i) a (iii). (SAAVEDRA, 1998, p. 24-5).

Importante ainda trazer o conceito de software pelo professor Saavedra (1998, p. 21, 23):

Software do computador é um termo usado para contrastar com o de hardware; e tem um sentido amplo, abrangendo não apenas o 'programa de computador' – seu elemento principal – mas ainda a descrição detalhada do programa (v.g., gráficos e diagramas esquemáticos a partir dos quais as instruções dos programas foram codificadas para criar o programa) bem como a documentação escrita auxiliar deste (v.g., instruções operativas para o utilizador; manual do utilizador) e outro material de apoio – que pode apresentar-se em suporte de papel ou informático – relacionado com o programa (máxime, exemplos de possibilidade de aplicação).

[...]

Para que o computador-máquina (hardware) possa funcionar, ser instrumento útil, terá de incorporar um conjunto de programas com as instruções necessárias à execução de certo número de funções – o software. Sem o software o computador é um objeto (silencioso e inútil). O Software e em especial o seu elemento principal – o programa de computador – apresenta-se como o *modus operandi*, (o sinal da supremacia do homem sobre a máquina).

Temos ainda o conceito dado pela própria legislação brasileira, a Lei nº. 9.609, de 14 de fevereiro de 1998 (BRASIL, 1998), chamada de Lei de Software, em suas disposições preliminares estabelece que:

Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

Por fim, colam-se os ensinamentos de Marco Aurélio Greco, onde estabeleceu a diferenciação do software em si, e este como objeto de direitos, a seguir:

Assim, tratando-se de estudo quanto ao que vem a ser o software, é preciso distinguir (i) o software em si (em programa-fonte ou programa-objeto) e (ii) o software enquanto objeto de direitos. Os direitos que têm por objeto o software são nítidos bens incorpóreos no sentido clássico, de criações do Direito. Mas o software enquanto tal corresponde a um conjunto organizado de instruções de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, etc., para fazê-los funcionar de determinado modo ou para certo fim. (GRECCO, 2000, p. 90).

Com tamanha complexidade o *software* foram alvo de tremenda controvérsia tanto em sua conceituação, quanto em relação a definição de sua natureza jurídica, o direito preocupou-se em regular tais relações, onde o tema foi extremamente debatido em âmbitos nacional e internacional, a maioria dos programas de computador apesar de serem criados em um determinado local tem destinação incerta, podendo percorrer diversos estados simultaneamente, ter diversos consumidores e ainda possuir uma infinidade de formas, comentando sobre o licenciamento de softwares a Professora Maria Ângela Paulino Padilha traz uma importante observação que elucida a vastidão de locais, bem como de consumidores que os programas de software atingem:

Diante dos avanços tecnológicos no processamento de dados e nos meios comunicacionais, sabe-se que o licenciamento de software em suporte físico move-se depressa para o esvaecimento no mercado informático, onde os termos e condições da licença impressos no pacote vêm perdendo lugar para os contratos eletrônicos. Atualmente, a grande maioria dos softwares produzidos em larga escala, ou mesmo encomendados ou customizados para atender as necessidades de usuários específicos, têm seu uso licenciado através da transmissão de dados pela Internet. Nas hipóteses de software padronizados, fornecidos indistintamente aos usuários pela Internet, os termos de adesão da licença de uso são gerados e visualizados quando o usuário opta por fazer a instalação do software no hardware ou ter acesso ao programa processado remotamente, concordando assim com as condições estipuladas. (PADILHA, 2016, p. 109).

Logo, o *software* além de ter a qualidade de ser um produto com uma abrangência tremenda, com o progresso da tecnologia, hoje não se faz mais necessário a aquisição dele indo em uma loja específica ou de ajustes com o próprio programador, a menos que neste último caso, trate-se de um *software* por encomenda, ao qual será explicado em tempo oportuno. O *software* são disponibilizados em plataformas digitais em que com o uso dos aparelhos de informática na própria residência do adquirente, este compra ou realiza o *download* do sistema, e mediante a apresentação no próprio programa, tem-se os termos de uso, ou seja, todo um contrato com a previsão de cláusulas para o usufruto.

Ademais, ante as suas particularidades, é discutível qual o instituto jurídico competente para delimitar os traços jurídicos dos programas de *software*.

O próprio guardião da constituição brasileira, o Supremo Tribunal Federal (STF), cuidou de diferenciar alguns tipos de *software* com o fito de delimitar o seu aspecto material, e por consequência delimitar quais os institutos jurídicos competentes para regula-lo, ao quais, com esta delimitação tem-se o ensejo a tributação pelo estado, já que o problema de tributação do *software* é discutida já por volta dos anos 90².

Todavia, reconhecem-se as limitações quanto ao aspecto temporal em que este entendimento se situava, pois a época os produtos que existiam como, por exemplo, “*software* de prateleira”, “*software* por encomenda” e “*software* customizável” (ou adaptável), disponibilizados em “meio físico”, entre outros, eram os únicos disponíveis. Hoje, tais produtos são abarcados por um universo maior de programas, como o próprio *streaming*³, *download*⁴ e *cloud computing*⁵

O primeiro a ser destrinchado é o “*software* por encomenda”, este tem definição no próprio nome, onde um consumidor requer a um programador um *software* com especificidades que atendam a demanda deste. Como ensina Chiesa (2003, *apud* BARTHEM NETO, 2016, p. 71):

A exploração econômica feita sob a modalidade *software* por encomenda é aquela em que uma pessoa física ou jurídica, pretendendo que seja desenvolvido um programa específico para atender às suas necessidades, contrata um profissional da área para que desenvolva um programa de acordo com as especificações que estipular.

Trata-se, como é fácil perceber, de um *software* personalizado, desenvolvido especialmente para atender os objetivos do usuário/adquirente.

A seguir, com relação ao “*software* de prateleira”, este se difere do “*software* por encomenda” em relação as suas especialidades, pois aquele é feito para um determinado público, indistinto, onde não é permitido o usuário mudar a estrutura padrão do programa, bem como não é requisitado pelo comprador, este tipo de

² Conforme, RE 176.626/SP (Primeira Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 11.12.1998) e RE 199.464/SP (Primeira Turma, Rel. Min Ilmar Galvão, DJ de 30.4.1999).

³ “A primeira coisa a entender é que *streaming* vem de *stream* – corrente, fluxo, em inglês. E no mundo virtual, a palavra quer dizer justamente isso: um fluxo constante de dados, sendo transmitidos de uma fonte emissora – no caso, gigantescos datacenters – até inúmeras fontes receptoras: nossos computadores, celulares, tablets, consoles e TVs inteligentes” (STREAMING PROMETE..., 2015).

⁴ “Transferir dados ou programas ger. de um computador central ou de grande porte para outro aparelho ger. menor, formado de down ‘embaixo, para baixo, em posição mais baixa’ e to load ‘fornecer ou transferir um carregamento, suprir de carga”’. (HOUAISS, VILLAR, 2001, p. 1082).

⁵ Conforme Emerson Alecrim (*apud* BARTHEM NETO, 2016, p. 60), *cloud computing*, ou computação em nuvem, se refere, essencialmente, “à noção de utilizarmos, em qualquer lugar e independentemente de plataforma, as mais variadas aplicações por meio da internet com a mesma facilidade de tê-las instaladas em computadores locais”.

produto parte do produtor/programador que vendo a necessidade dos consumidores em geral cria um software e o põe a venda. Retomando aos ensinamentos do professor Chiesa (*apud* BARTHEM NETO, 2016, p. 72):

Programas padrões que são vendidos em grandes quantidades, sem qualquer modificação de sua estrutura padrão para adaptar-se às necessidades individuais de cada um dos usuários adquirentes. Trata-se de um produto pronto e acabado, que é colocado à disposição dos interessados sem qualquer possibilidade de modificação nas suas especificações. Como exemplo, pode ser citado o Word 2000 da Microsoft, que, apesar de admitir que seja configurado segundo os interesses do usuário, tais alterações estão limitadas às opções dadas pelo programa, não permitindo que o usuário faça modificações na sua estrutura padrão.

Adiante, sobre o “*software* customizável”, ele configura-se na junção do software anteriormente comentados, onde o produto é disponibilizado ao comprador, porém caso este precise modificá-lo, a depender do tipo de licença que o produtor atribuir, poderá alterá-lo ou pedir para que o criador o faça. Gonçalves (2005, p. 172) explica a definição:

Trata-se de uma situação muito semelhante à criação de software sob encomenda, com a diferença que, neste caso, o núcleo principal do software é pré-existente, de maneira que o esforço humano limita-se a adaptar esse software que já existe às peculiaridades do uso específico a que se destinará.

Já o suporte informático pode ser facilmente definido como o meio físico pelo qual os dados de um software são transportados. Ou seja, este suporte informático, resume-se à existência de um meio físico (*corpus mechanicum*) no qual o software em si é contido para que possa ser instalado e transportado de uma ou mais máquinas para outra, de acordo com o que permitir a licença de uso respectiva como, por exemplo, um pen drive, CD-ROM, disquete dentre outros.

Noutro norte, com o fito de condensar ideias e conhecimento, bem como nortear as relações internacionais neste campo da atividade humana a Convenção de Berne de 1866 foi palco de acalorada discussão para saber por qual matéria o *software* seria regulado, pois como dito anteriormente, este produto não se limita a um determinado território, podendo ser consumido ou acessado de qualquer lugar. Sintetizando, as correntes de pensamento eram no sentido de que o *software* iria ser regulado pelo direito do autor ou pelo direito da propriedade industrial, ou ainda, o que para muitos parece ser o correto, por um tipo *sui generis*, tendo em vista o seu caráter utilitário, que permite a programação de outras máquinas e o processamento de dados eletrônicos, já que o programa de computador pode ser facilmente copiado e distribuído, de forma que a sua proteção sempre foi e sempre será necessária para o

combate à pirataria, bem como para controlar a transferência de tecnologia por meio das redes de transmissão de dados que permitem o envio/recebimento de dados transfronteiriços (IWASE, 2013, p. 21)⁶.

As palavras do professor Plínio Cabral (2003, p. 7) resumem bem todo embate feito na Convenção de Berna:

Estabelece o que é obra literária e artística: todas as produções no campo literário e artístico, científico e artístico, qualquer que seja o modo ou forma de expressão;
 Apresenta os critérios para a proteção autoral: protege-se a manifestação concreta do espírito criador, ou seja, aquilo que se materializa;
 Define o que é obra publicada: 'aquelas que foram editadas com o consentimento do autor, qualquer que seja o modo de fabricação dos exemplares, sempre que a quantidade posta à disposição do público satisfaça razoavelmente suas necessidades';
 Declara que o 'gozo e exercício desses direitos não estarão subordinados a nenhuma formalidade'; o autor é identificado perante os tribunais pelo seu nome oposto à obra, mesmo que seja um pseudônimo; ele está livre do controle governamental;
 Fixa e define o país de origem: 'aquele em que a obra foi publicada pela primeira vez';
 Assegura o direito de adaptação, tradução autorizada, os direitos sobre obras dramáticas e dramático-musicais;
 Fixa o prazo de vigência dos direitos do autor após sua morte: 50 anos. Mas garante aos países signatários da Convenção o direito de aumentar esse prazo;
 Divide, claramente, os direitos de autor em patrimoniais e morais, estes irrenunciáveis e inalienáveis, mesmo quando o autor cede definitivamente sua obra para exploração de terceiros;
 Garante o direito à paternidade da obra e o privilégio de autor de impedir modificações de qualquer natureza;
 Fixa as limitações aos direitos do autor: cópias sem fins de lucro, citações, notícias de imprensa, divulgação dos fatos e informações gerais são livres;
 Assegura o chamado 'direito de suíte', ou seja, a participação do autor nos lucros da eventual revenda de sua obra.

A Convenção de Berna tem grande relevância para a comunidade jurídica, ante a grande necessidade de regulação dos novos produtos ofertados pela Era da Informática, respondendo a indagação sobre qual a natureza dos programas de computadores, ela os incluiu no rol de obras intelectuais, conforme conta o professor José Carlos Costa Netto (2002, p. 61):

Os países integrantes da União de Berna, tendo em vista que o texto da Convenção – mesmo com a revisão (1971) e a modificação (1979) – necessitava da introdução de novas normas internacionais (e classificação de interpretação de certas normas vigentes) para proporcionar soluções econômicas, sociais, culturais e tecnológicas – reconhecendo, neste aspecto, o profundo impacto trazido pelo desenvolvimento e pela convergência das

⁶ Aqui tem-se um adendo a respeito da importância da regulação desses dados em esfera nacional. Foi publicada em 15 de agosto de 2018 a Lei Geral de Proteção de Dados, Lei nº 13.709, 14 de agosto de 2018, ao qual entra em vigor no presente ano, onde regula-se a aquisição e uso dos dados oferecidos pelos consumidores a fornecedores de internet ou lojas *online*. Tal preocupação do legislador fica clara ao dedicar um capítulo exclusivo ao tratamento de dados pessoais.

tecnologias de informação e comunicação na criação e utilização de obras intelectuais -, reuniram-se, em Genebra, em Conferência Diplomática para aprovar, em 20/12/1996, o 'Tratado da OMPI sobre Direito de Autor'. Integrado por 25 artigos, estabelecem normas principalmente nos seguintes itens: programas de computador (art. 4º), compilações – ou bases – de dados (art. 5º), direito de distribuição, de locação e comunicação ao público (arts. 6º, 7º e 8º), limitações e exceções (art. 10), e obrigações relativas às medidas tecnológicas (art. 11).

Ademais, conforme o procedimento previsto na Carta Magna brasileira os dispositivos da Convenção de Berne foram internalizados no ordenamento pátrio através do Decreto Legislativo nº 94/74 e promulgado pelo Decreto nº 75.699/75 cujo art. 2º dispõe que os termos “obras literárias e artísticas” abrangem todas as produções do domínio literário, científico e artístico, qualquer que seja o modo ou a forma de expressão, tais como os livros, brochuras e outros escritos; as conferências, alocações, sermões e outras obras da mesma natureza; as obras dramáticas ou dramático-musicais; as obras coreográficas e as pantomimas, as composições musicais, com ou sem palavras; as obras cinematográficas e as expressas por processo análogo ao da cinematografia; as obras de desenho, de pintura, de arquitetura, de escultura, de gravura e de litografia; as obras fotográficas e as expressas por processo análogo ao da fotografia; as obras de arte aplicada; as ilustrações e os mapas geográficos; os projetos, esboços e obras plásticas relativos à geografia, à topografia, à arquitetura ou às ciências.

Com isso, temos que a comunidade internacional elegeu como competente o instituto do direito autoral para regular as relações de propriedade do *software*, conseqüentemente por uma interpretação teleológica os serviços de *streaming* estão incluídos nesse rol. Tais considerações são pertinentes, pois a natureza jurídica dada ao produto influencia diretamente como o estado o percebe, e por conseguinte como o mesmo retira a parcela necessária para custear a máquina pública, garantir a proteção da sociedade e controlar os mercados interno e externo.

3 O QUE É STREAMING E QUAL A NATUREZA JURÍDICA QUE O DIREITO BRASILEIRO CUIDOU DE ATRIBUÍ-LO

Como forma de garantir uma utilização proba dos produtos de áudio, vídeo e mídias afins, o mercado desenvolveu novas formas de disponibilizar conteúdo de maneira democrática e lícita, com a finalidade de que todas as classes sociais detivessem condições de arcar com os custos de ter acesso a um filme ou a uma lista de música, sem que com isso não fosse violado os direitos autorais inerentes a cada compositor ou produtor de entretenimento.

Apesar de ser um costume *contra legem*⁷, não é rara as vezes em que camelôs percorrem ruas vendendo discos pirateados das mais várias formas possíveis, onde para o consumidor final, dentre todas as classes, era muito difícil pagar um preço exorbitante por um filme, chegando a custar mais que R\$ 50,00 (cinquenta reais) em lojas autorizadas, do que ter a mesma mídia por preços de até R\$ 1,00 (um real).

Como forma de garantir a proteção aos direitos autorais dos criadores dos conteúdos de entretenimento, a mercancia se desenvolveu em paralelo com a evolução tecnológica, o que acabara por inovar as formas de oferecer tais produtos, como, por exemplo a criação dos canais de *streaming*, tais como Netflix, Spotify, dentre outros, que oferecem um serviço de locação de músicas e filmes mediante a contraprestação em pecúnia.

Os canais de *streaming* podem ser disponibilizados de várias maneiras, dentre elas, e sem prejuízo de outras classificações, ante as mais variadas inovações que aparecem no dia a dia: a) o *simulcasting*, que é a transmissão simultânea, na internet, da programação da televisão ou rádio (*broadcasting*); b) *webcasting*, que difere do *simulcasting* e do *broadcasting* (transmissão) em razão da interatividade potencial oferecida aos usuários, que podem definir o momento ao qual querem acessar o conteúdo; e c) *offline streaming*, ao qual o usuário tem acesso a vários conteúdos disponibilizados pelo provedor, bem como tem a faculdade de baixá-los para estucar/assistir *offline* (CHIMELLI, AQUINO, 2017). Ou seja, *streaming* é a transmissão de um conteúdo digital, onde o conteúdo em si não fica armazenado no

⁷ Conforme Bitencourt (2019, p. 195), trata-se do costume formado em sentido contrário ao da lei. Onde o mesmo não tem eficácia alguma, pois só uma lei pode revogar outra.

computador do usuário, só se reproduz a mídia na medida em que esta é disponibilizada.

Como é sabido, o serviço ora comentado é oferecido ao consumidor mediante uma contraprestação onerosa, por conseguinte o Estado utiliza-se do poder de império para cobrar tributos, com o fito de garantir a igualdade, a livre iniciativa, bem como a livre concorrência (objetivos perquiridos pela ordem constitucional).

Atualmente, com lastro na Lei Complementar nº 157, publicada em 29 de dezembro de 2016, os canais de *streaming* foram listados no presente ato normativo, por meio de interpretação extensiva, como forma de atender aos ditames e princípios constitucionais. Afinal, o art. 146 da Carta Magna é claro quando dispõe sobre a necessidade de lei complementar para definir os tributos e suas espécies, *in verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - ...;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Como forma de atender aos ditames constitucionais o legislador infraconstitucional foi promulgada a Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2013, onde dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Ao qual, o ato normativo, em seu primeiro artigo delimita ainda mais as suas disposições, fixando o fato gerador do mesmo, o alcance da legislação, dentre outros aspectos a serem discutidos nos capítulos posteriores, a seguir menciona-se a referida legislação:

Art. 1º 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.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

Neste caminho, a LC nº 157 de 2016 inovou o ordenamento, complementando e alterando a lei retro mencionada, trazendo em seu anexo a lista de serviços legitimados a serem incididos pelo ISS, inclusive nos produtos fornecidos em meio digital por canais de streaming, especificamente em seu item 1.09. A seguir:

Art. 3º A lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações:

1 – [...]

1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres.

1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones 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).

Todavia, dissecando o dispositivo legal, em que pese o mesmo se referir a “disponibilização, sem cessão definitiva” como forma de abarcar tais produtos como fatos geradores do ISSQN, temos que observar a natureza jurídica do serviço ora estudado, o que nas palavras do professor Rafael Korff Wagner, vice-presidente do Instituto de Estudos Tributários (IET): “[...] quando há um serviço, existe uma obrigação de fazer, mas no caso do *streaming* a obrigatoriedade é de dar. As empresas desse ramo de negócios nada mais são do que cedentes, por tempo determinado, de um direito autoral já adquirido por eles” (GRILLO, 2017).

Para aclarar este embate, principalmente no que consiste “a obrigação de dar ou fazer” necessita-se transportar conceitos de outras matérias específicas, e até mesmo como forma de não violar o próprio Código Tributário Nacional (CTN), já que este cuidou de estipular as bases da interpretação e transposição de termos e expressões pelo aplicador do direito, onde para se verificar todos os aspectos do tributo, o mesmo tem que se valer de outras áreas da ciência, porém, para não conceber um poder extraordinário ao legislador, a lei previu tais balizas, conforme dispõe em seus arts. 109 e 110, o CTN esclarece:

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

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.⁸

Conforme se extraí do próprio comando legal, o administrador tem margem para transpor conceitos do Direito Privado com a finalidade de estabelecer as hipóteses de incidência tributária. Em sentido contrário, à que se ater também ao limite imposto pelo ordenamento, onde o aplicador do direito não pode desconfigurar os conceitos extraídos de outro ramo. A que se ter em mente, que o fato da legislação ser lacunosa em prever todos os tipos de hipótese normativas, como as definições de mercadoria no Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), ou o conceito de serviço na hipótese de ser tributado pelo Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS), não significa que o legislador poderá interpretar a norma a seu bel prazer, é preciso ter cautela ao fazer, para não extrapolar as bases da Lei Maior.

Schoueri (2015, p. 765) adverte acerca deste ponto:

Conquanto o legislador tributário busque, em sua hipótese normativa, fenômenos com consistência econômica, não raro abrirá ele mão de descrever a situação minuciosamente, optando por tomar de empréstimo institutos próprios do Direito Privado. A tarefa do intérprete / aplicador, nesse caso, é determinar se o legislador pretendeu fixar-se às estruturas do Direito Privado, ou se a expressão empregada pelo legislador, posto que homógrafa à daquele ramo do Direito, ganha novo significado à luz do contexto da legislação tributária.

A respeito do tema, também pondera o professor Luciano Amaro, quando o legislador tributário recorre ao direito privado para extrair ideias, todavia, nada impede que as convicções transportadas pelo legislador sejam extraídas de outro ramo da ciência social, como, por exemplo, a Economia ou Contabilidade:

Em suma, o instituto do direito privado é 'importado' pelo direito tributário com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente, a sucessão causa mortis, o herdeiro, o legatário, o meeiro, o pai, o filho, o interdito, o empregador, o empregado, o salário, etc. têm conceitos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudança de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que o 'importou'. (AMARO, 2014, p. 244).

⁸ Hugo de Brito Machado (2004) comentando em relação a este artigo: "Na verdade esse dispositivo nem precisaria existir. Embora se tenha de reconhecer o importantíssimo serviço que o mesmo tem prestado ao Direito brasileiro, não se pode negar que, a rigor, ele é desnecessário. Desnecessário – é importante que se esclareça – no sentido de que com ou sem ele teria o legislador de respeitar os conceitos utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias. Mas é necessário porque, infelizmente, a ideia de uma efetiva supremacia constitucional ainda não foi captada pelos que lidam com o Direito em nosso País".

Pois bem, conforme visto o que dispõe a LC 116/2003, o ISS terá que como fato gerador a prestação de um serviço. Em relação a este, a sua definição está calcada na própria legislação civil, todavia, nos estudos da Teoria das Obrigações temos a básica divisão tríade das obrigações quanto ao conteúdo da prestação principal, quais sejam, em obrigação de dar, obrigação de fazer e de não fazer, e estas na acepção do professor Bruno Miragem:

A obrigação de dar abrange a transmissão do domínio ou da posse da coisa. Envolve essencialmente três comportamentos possíveis. O primeiro deles, que é o propriamente o dar, consiste na transmissão do domínio, que se dá mediante entrega da coisa ou celebração do negócio e registro do título, conforme se trate de coisas móveis ou imóveis. Nesse caso, a celebração da obrigação determinará ela própria a transmissão do domínio ou exigirá entre posterior em execução da prestação assumida. Uma segunda espécie da prestação de dar caracteriza-se pela entrega do devedor ao credor, de coisas para seu uso ou fruição, sem que deixe, contudo, de ser o titular do domínio da coisa. O devedor, neste caso, realiza a prestação transmitindo a posse da coisa, ou seja, o poder de fato sobre ela, pelo tempo e segundo as condições estabelecidas na obrigação. **Usa-se falar aqui, segundo conhecida indicação romana, na obrigação de prestar. Assim ocorre, por exemplo, no contrato de locação.** Por fim, uma terceira espécie de prestação de dar envolve a conduta de restituir. Restituição é devolução, de modo que assume a obrigação de restituir quem deva devolver a coisa que tenha consigo, ao titular original da propriedade ou da posse do bem, conforme haja estabelecido a obrigação. (grifo nosso) (MIRAGEM, 2018, p.166-167).

As obrigações de fazer são aquelas em que a prestação consiste em um comportamento ativo do devedor, equivalente a uma prestação de fato, ou seja, uma prestação de trabalho, ou ainda uma prestação que consista na emissão/manifestação de vontade pelo devedor (MIRAGEM, 2018, p.185).

As obrigações de não fazer consistem em prestação traduzidas em um comportamento negativo, de abstenção, pelo qual o devedor assume o dever de não praticar determinado ato ou adotar certa conduta (*non facere*). (MIRAGEM, 2018, p.192).

Apesar do legislador tributário prevê em anexo na LC nº 157/2016, a possibilidade de tributação na disponibilização, mesmo que sem cessão definitiva, de conteúdo de entretenimento pela internet, e em conjunto interpretar extensivamente tal dispositivo a ponto de abarcar o *streaming*, ao qual tendo-se como base uma interpretação sistemática, é dizer que o *streaming* seria uma forma de prestação de serviço, e por conseguinte estaria classificada à luz da teoria das obrigações como um obrigação de fazer, esta não nos parece a decisão mais acertada, pois as expressões “disponibilização”, feita no dispositivo em comento, e “prestar serviços”, prevista no texto constitucional, não são sinônimas.

Ademais, outro ponto a ser debatido, porém, será melhor analisado a frente, é que analisando ordenamento jurídico junto com os entendimentos das Cortes Superiores, temos um importante julgado feito pelo Supremo Tribunal Federal,

debatido em sessão plenário no dia 04/02/2010, onde resultou a confecção da súmula vinculante nº 31, ao qual prevê que “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”⁹.

Como corolário deste entendimento, temos que as prestações de serviços (e obviamente as obrigações de fazer) estão atreladas a uma força humana (conforme os apoderamentos dos Ministros Marco Aurélio¹⁰ e Celso de Mello¹¹).

Deduz-se do entendimento proliferado pela Corte Suprema guarda certa similitude em relação ao conceito de *streaming*, pois tanto a locação de bem móveis, quanto na disponibilização do conteúdo digital, ambos não satisfazem os elementos necessários a uma obrigação de fazer, e sim a uma transferência de propriedade (obrigação de dar), pois, apesar deste produto não ser palpável, o mesmo não fica excluído dos institutos do direito do autor (ou propriedade para os adeptos a esta teoria), assim como decidido no âmbito internacional na Convenção de Berna, tais produtos são passíveis de serem alienados, assim como objetos de contrato de locação.

⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 31**. É inconstitucional da incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operação de locação de bens móveis. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em: 23 fev. 2020.

¹⁰ “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 comento”.

¹¹ “... eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer ... Cabe advertir, neste ponto, que 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*”.

4 COMO É PRESTADO O SERVIÇO DAS PLATAFORMAS DE *STREAMING* NO BRASIL

Como forma de especificar bem os ditames da problemática de tributação nas plataformas de *streaming*, o presente trabalho analisará uma das empresas mais famosas do mercado, a Netflix¹², assinalando toda a sua estrutura jurídica, bem como qual a natureza dos contratos realizados com os seus clientes. Noutro laudo, tal demarcação do tema não limita a sua utilização como paradigma para outras empresas que se enquadram nos moldes e elementos aqui explanados, tais como Spotify, Deezer, Apple Music, dentre outros.

Pois bem, a Netflix foi fundada em 1997 por Reed Hastings e Marc Randolph com o propósito de ser um serviço online de locação de filmes. Adiante, com o desenvolvimento da tecnologia, a companhia nos anos de 2007 iniciou o serviço de transmissão online, permitindo os assinantes assistirem instantaneamente filmes e series pelo computador. Em 2011, a plataforma lançou os seus serviços em toda a América Latina (NETFLIX MEDIA CENTER, 2020a).

Para a disponibilização dos seus pacotes a empresa realiza contratos com os seus clientes, estes, os contratos, detêm pontos importantes que dão ao ordenamento jurídico os elementos necessários para regulá-los, vejamos: A Netflix, em seus itens 4.2, 4.5 e 4.8 dos termos de uso firmados com seus utentes, determina:

4. Serviços da Netflix

4.2. O serviço Netflix e todo o conteúdo visualizado por intermédio do serviço Netflix destinam-se exclusivamente para uso pessoal e não comercial, não podendo ser compartilhado com pessoas de fora da sua família. Durante sua assinatura Netflix, a Netflix concede a você um direito limitado, não exclusivo e intransferível para acessar o serviço Netflix e assistir ao conteúdo da Netflix. Exceto pelo descrito acima, nenhum outro direito, titularidade ou participação lhe é concedido. Você concorda em não utilizar o serviço em exibições públicas.

4.5. Parte do conteúdo da Netflix está disponível para download temporário e visualização offline em alguns aparelhos compatíveis ("Títulos offline"). ESSA DISPONIBILIDADE ESTÁ SUJEITA A LIMITAÇÕES, INCLUSIVE RESTRIÇÕES SOBRE O NÚMERO DE TÍTULOS OFFLINE POR CONTA, O NÚMERO MÁXIMO DE APARELHOS QUE PODEM CONTER TÍTULOS OFFLINE, O PERÍODO NO QUAL VOCÊ PRECISARÁ COMEÇAR A ASSISTIR AOS TÍTULOS OFFLINE E O PERÍODO NO QUAL OS TÍTULOS OFFLINE PODERÃO SER ACESSADOS. Alguns Títulos offline podem não

¹² A Netflix é líder no serviço de conteúdo digital desde 1997. A Netflix é o principal serviço de entretenimento por *streaming* do mundo. São mais de 167 milhões de assinaturas pagas em mais de 190 países assistindo a séries, documentários e filmes de diversos gêneros e idiomas. O assinante Netflix pode assistir a quantos filmes e séries quiser, quando e onde quiser, em praticamente qualquer tela com conexão à internet. O assinante pode assistir, pausar e voltar a assistir a um título sem comerciais e sem compromisso (NETFLIX MEDIA CENTER, 2020a).

ser reproduzidos em alguns países e, caso você fique online em um país onde não poderia assistir à transmissão desse Título offline, este não poderá ser reproduzido enquanto você estiver nesse país.

4.8. O software da Netflix foi desenvolvido pela ou para a Netflix e foi projetado para permitir a visualização do conteúdo da Netflix em aparelhos compatíveis com a Netflix. Esse software poderá variar conforme o aparelho e mídia. A funcionalidade e os recursos também poderão variar segundo o aparelho utilizado. Você concorda que o uso do serviço poderá exigir softwares de terceiros, sujeito a licenças de terceiros. Você concorda que poderá receber automaticamente versões atualizadas dos softwares da Netflix e de terceiros relacionados (NETFLIX MEDIA CENTER, 2020b).

Os pontos acima transcritos são importantes para delimitar como a Netflix se relaciona com os seus clientes, e qual o tipo de serviço que ela presta.

A respeito dos contratos eletrônicos, estes são a figura da evolução da matéria contratual em paralelo com a tecnologia. Feitos através dos próprios sistemas para internet, mediante a manifestação de vontade externalizada nos cadastros feitos em sites e afins, os mesmos resguardam os pressupostos de existência, eficácia e válida, dos contratos comuns, bem como regem-se pelos princípios insculpidos pelo Direito Privado, tais como, pela autonomia privada, pela força obrigatória dos contratos (*pacta sunt servanda*), equilíbrio econômico, boa-fé contratual, dentre outros. Nesta linha, exige-se um sujeito, ao qual este tem que ostentar a sua capacidade por intermédio do cadastro da sua data de nascimento, ou nos casos em que a lei exigir a assistência dos responsáveis, o respectivo aval destes; necessita-se que o contrato tenha como prestação uma atividade ou produtos lícitos; a respeito da forma dos contratos eletrônicos, estes seguem a regra principal, são pautados pelo princípio da informalidade, ou seja, a menos que a lei preveja uma forma solene para a consecução do contrato, o mesmo poderá ser firmado por qualquer meio entre as partes; por fim, acerca da vontade do sujeito, esta é feita mediante o aceite do adquirente.

Noutro lado, faz-se necessário diferenciar dois conceitos que guardam uma certa similitude, todavia, abarcam essências diferentes, e que impactam o ordenamento jurídico, quais sejam: a licença de uso e cessão de direitos. Pois, confrontando-se esses termos com o referido contrato podemos apontar qual hipótese normativa de tributação é mais viável para conduzi-lo.

A respeito do tema o professor Carlos Alberto Bittar faz referência a essa distinção. Esta diferenciação não é uníssona na melhor doutrina, vários escritores acabam por utilizar como sinônimos os termos cessão de direitos em seu sentido amplo, com o de licenciamento ou licença de uso. Adiante, colacionam-se duas

afirmações do professor Bittar, a fim de estabelecer as nuances em seus conceitos, primeiramente sobre o contrato de licença e após sobre a cessão de direitos:

O contrato de licença (licensing) é aquele através do qual o titular de direitos concede a outrem o uso do bem, nos fins e pelas condições convencionadas, podendo revestir-se, ou não, de exclusividade.

Pode, pois, ser celebrado diretamente entre o titular (ou seus representantes) e o interessado, mas também por intermédio de distribuidores, que atuam na colocação aos usuários. Cabe, ainda, na relação entre o criador do programa e a empresa autorizada a comercializá-lo.

Normalmente, com esse contrato o autor recebe remuneração em função da concessão de direitos a vários interessados, nos termos de ajustes celebrados com cada um, podendo formar-se, a partir daí, redes de distribuição de software, inclusive de âmbito extranacional, mas permanecendo sob sigilo a fórmula do programa. [...]

O contrato deve indicar, com precisão, o bem envolvido, descrevendo-o de forma a individualizá-lo, e enunciar: os usos correspondentes e a respectiva extensão no tempo e no espaço; as finalidades de contratação; a remuneração do titular e o modo de pagamento; os mecanismos de prestação de contas; a possibilidade, ou não, de sublicenciamento e outras cláusulas próprias. [...]

Mesmo quando negocia todos os direitos patrimoniais disponíveis, conserva o titular o controle de sua criação, podendo exercer fiscalização sobre os usos concedidos e tomar medidas tendentes à proteção de seu interesse, em caso de violação de direitos. (BITTAR, 1997, p. 39).

Comentando sobre os contratos de cessão de direitos, o professor Bittar (*apud* IWASE, 2013, p. 44) complementa:

Tal contrato é próprio de negócios em que o titular pretende trespassar a terceiros seus direitos, inclusive o segredo, permitindo-lhe todos os usos possíveis. Corresponde, pois, à alienação do bem envolvido, sob o prisma patrimonial, de modo que o interessado fica livre para as utilizações que couber, quando total a transmissão. Quando parcial, prevalece a mesma orientação, naturalmente restrita aos direitos e aos termos em que se concluir o negócio.

É ainda a figura com que perfazem os negócios de venda de máquinas (*hardware*) com *software* residente, entendendo-se, nesse caso, que se opera a transferência de direitos aos usuários, eis que o programa é considerado componente essencial do computador. Além disso, sendo de uso geral e, de regra, apenas adaptável a máquina correspondente, não tem o respectivo titular preocupação em preservar do segredo do programa.

Verifica-se, com base nos apontamentos feitos, que o contrato de licença se assemelha a um tipo de locação¹³, pois o adquirente não goza de todos os direitos do

¹³ Para não surgirem comparações errôneas, o mestre Hélio Barthem Neto (2016, p. 67), tomando por base o ensino do professor Pontes de Miranda (1977, p. 351) a respeito do contrato de licença, esclarece: “não é locação, não é venda: porque a locatio só se refere a coisas corpóreas e serviços, e a transmissão de propriedade industrial é efeito de outro negócio jurídico concernente à invenção, como prometer a transmissão (=venda) não é licenciar. [...] o contrato de licença é à semelhança da locação, sem que, com isso, o possamos reduzir à locação: o objeto dele é incorpóreo” [...]. A conclusão que se obtém da distinção feita por MIRANDA é que a diferenciação entre esses dois tipos de contrato está no

proprietário, restringindo-se ainda o usuário quanto a destinação do produto, fixando cláusulas próprias, inclusive meios de prestação de conta, podendo o negócio ser celebrado diretamente pelos interessados, quanto por intermédio de terceiros. Por outro lado, na cessão de direitos tem-se o ânimo de transmitir todos os direitos envolvidos no produto, guardando uma certa semelhança com os contratos de compra e venda, onde transmitem-se todos os direitos de propriedade abarcados pelo Código Civil (usar, gozar e dispor).

Com isso, verificamos que o serviço prestado pela Netflix, trata-se de um contrato de licença de uso. Esta afirmação pode ser fundamentada tendo-se em vista as limitações que o termo de uso impõe aos assinantes, obrigando-os quanto a destinação do uso pessoal e não comercial. A proposição também tem guarida na perspectiva legal, já que a própria Lei de Software, em seu art. 9º, traz em seu bojo o contrato competente para regular a comercialização¹⁴ de software, *in verbis*: “Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença”. Podemos citar ainda a força da própria doutrina para a natureza deste contrato, conforme as palavras de Maria Ângela Lopes Paulino Padilha (2016, p. 107-8):

Na licença, por sua vez, o proprietário do software concede autorização para a exploração econômica e/ou a utilização do bem imaterial, inexistindo transferência, em favor do licenciado, da titularidade de quaisquer dos direitos patrimoniais, que permanecem sob a propriedade do licenciador, o qual, inclusive, pode licenciar o uso a outros interessados.

Em relação a este ponto, a natureza do contrato de licença de software, o mesmo pode ser dividido em três tipos: i) licença para comercialização de software; ii) licença para desenvolvimento de software e sistemas; e iii) licença de uso de software.

respectivo objeto: enquanto na locação o objeto é corpóreo, na licença, ele é incorpóreo. E a relevância dessa conclusão, por sua vez, está no fato de que doutrina e jurisprudência já definiram (o que foi ressaltado no tópico 2.2 do presente estudo) que locação de bens móveis compreende obrigação de dar. Nesse diapasão, e considerando-se a íntima semelhança existente entre esses institutos, as conclusões jurídicas aplicáveis à locação podem ser perfeitamente estendidas à licença. Inclusive – e principalmente - no que se refere à (não) incidência do ISS, conforme veremos a seguir”.

¹⁴ Aqui faz-se uma ressalva a falta de técnica utilizada pelo legislador, pois como ensina a Professora Raquel Harumi Iwase (2013, p. 43): “É bem verdade que o legislador não se valeu da melhor técnica legislativa ao redigir a Lei nº 9.609/98. Ao tratar da “comercialização” dos programas, o art. 10 faz expressão menção ao *contrato de licença de direito de comercialização*, deixando subentendido que a comercialização também deve ser objeto de licenciamento. Hélio Alberto Bellintani Júnior faz uma adequada crítica ao legislador ao reputá-lo infeliz na utilização da expressão “contratos de licença” para designar os contratos que tenham como objeto os direitos de comercialização. É por conta da previsão legal que a licença ou licenciamento são instrumentos para negociar direitos de cunho intelectual, de uso empresarial em si (licença pura) ou em conjugação com outras atividades como, por exemplo, a fabricação de produtor, a distribuição, ou a comercialização de bens e outros”.

Com o objetivo de centralizar a problemática do tema tecer-se-á aspectos sobre o último tipo de contrato, a licença de uso de software, que se revela a forma mais comum de contratação, com o qual, confrontado com as informações acima mencionadas em relação ao contrato realizado entre clientes e a Netflix, temos que este é a espécie que se encaixa nesta relação. Sobre este tipo de contrato, Padilha Padilha (2016, p. 108) comenta:

Na licença de uso de software concede-se a autorização em favor do usuário para utilizar o programa sob determinadas condições. O detentor dos direitos patrimoniais do bem imaterial concede o seu uso, normalmente numa cópia em código-objeto, estipulando os termos de utilização, o prazo, as restrições etc.

Percebe-se logo, em paralelo didático entre as convenções firmadas para bens incorpóreos e corpóreos e reservadas as peculiaridades entre esses objetos, que enquanto a cessão total, previamente explicitada, se aproxima muito mais da compra e venda na medida em que se opera a transferência definitiva da titularidade dos direitos patrimoniais, figurando o cessionário como o novo proprietário do bem intangível, a licença de uso assemelha-se à locação, permanecendo o licenciante titular dos direitos patrimoniais sobre o software.

5 ASPECTOS INTRODUTÓRIOS SOBRE OS TRIBUTOS

O tributo é definido pelo ordenamento como sendo uma prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966).

Dissecando-se seu conceito, o tributo, primeiramente, tem de ser pago independentemente da vontade do sujeito passivo, pois ao ser caracterizado como uma prestação compulsória, nascendo-se a obrigação tributária decorrente do acontecimento de um fato previsto em lei, surge um elo entre o jurisdicionado e o estado, que só pode ser extinto mediante o seu cumprimento. Adiante, o legislador tributário instituiu que a prestação devida ao estado, só poderá ser paga mediante moeda ou cujo valor nela possa se exprimir, tal afirmação torna-se um tanto redundante, pois num primeiro momento o criador da norma já deixou eleger o meio para o pagamento do tributo, ao prever a prestação em pecúnia, noutra senda, ao dispor sobre a possibilidade de equiparação da moeda em “cujo o valor nela possa exprimir” ampliou-se aqui esfera das contribuições¹⁵. O tributo também não pode ser instituído com legitimidade decorrente de ato ilícito, bem como deverá ter como fundamento a instituição de uma lei válida, aqui, onde se figura o princípio da legalidade, parâmetro máximo estabelecido na Lei Maior, pois, conforme o art. 5º, II, da mesma, ninguém poderá fazer ou deixar de fazer algo, se não decorrente da legislação, onde trazendo a um patamar mais específico desta obra, verifica-se a instituição do tributo a ser discutido, no art. 156, da Constituição Federal. Por fim, a respeito da última requisição feita pelo art. 3º do CTN, versa acerca do meio que o ente público dispões para cobrar dos seus jurisdicionados, qual seja, mediante atividade administrativa plenamente vinculada, neste ponto, surge o poder-dever que

¹⁵ Acerca do tema, pondera o professor Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 59): “A linguagem natural de que falamos fica bem evidenciada nessa estipulação, prescindível e redundante, em que o político, despreocupado com o rigor, comete dois erros grosseiros: primeiro, ao repetir o caráter pecuniário da prestação. Se já dissera que se trata de uma prestação pecuniária, para que insistir com a locução “em moeda”? Segundo, ao agregar a cláusula “ou cujo valor nela se possa exprimir”, pois com isso ampliou exageradamente o âmbito das prestações tributárias. Note-se que quase todos os bens são suscetíveis de avaliação pecuniária, principalmente o trabalho humano que ganharia a possibilidade jurídica de formar o substrato de relação de natureza fiscal. Com base nessa premissa, alguns entenderam que o serviço militar, o trabalho nas mesas eleitorais e aquele desempenhado pelos jurados realizariam o conceito de tributo, já que satisfazem às demais condições postas pelo citado preceito”.

o administrador público tem ao instituir os impostos, ressalvados os casos em que permitem a discricionariedade do ato.¹⁶

O professor Luciano Amaro (2019, pág. 18-21) condensa a definição de tributo como sendo:

Esse conceito quis explicitar: a) o caráter pecuniário da prestação tributária (como prestação em moeda); b) a compulsoriedade dessa prestação, ideia com a qual o Código Tributário Nacional buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a vontade das partes que vão ocupar os polos ativo e passivo da obrigação tributária, opondo-se, dessa forma, a compulsoriedade do tributo à voluntariedade de outras prestações pecuniárias; c) a natureza não sancionatória de ilicitude, o que afasta da noção de tributo certas prestações também criadas por lei, como as multas por infração de disposições legais, que têm a natureza de sanção de ilícitos, e não de tributos; d) a origem legal do tributo (como prestação "instituída em lei"), repetindo o Código a ideia de que o tributo é determinado pela lei e não pela vontade das partes que irão figurar como credor e devedor da obrigação tributária; e) a natureza vinculada (ou não discricionária) da atividade administrativa mediante a qual se cobra o tributo.

Conforme visto, há toda uma celeuma por trás da tributação de produtos e serviços, bem como incertezas acerca de qual a norma tributária correta para sair do plano validade/eficácia e recair sobre o plano real/concreto, e conseqüentemente regular as relações que o ente público tem com os seus jurisdicionados.

A de se ter aqui uma importante ressalva quanto a finalidade do tributo, pois este na maioria das vezes é encarado como um verdadeiro limitador de direitos¹⁷, assim como um confinante do desenvolvimento econômico. Para alcançar a finalidade deste trabalho, faz-se diversas críticas em relação ao entendimento dos legisladores, assim como da própria Corte Suprema. Noutro lado, não é nosso objetivo arraigar ainda mais o sentimento de inconformidade da população em relação a esta forma de relação com a administração pública, mas, sim, diminuir a desigualdade que tanto assola a sociedade, fazendo-se com que o tributo atinja a finalidade perquirida pela lei maior. Acerca disso, o professor Leandro Paulsen (2020, p. 28) explica:

¹⁶ Complementa Celso Antônio Bandeira de Mello (1980, p. 63): É a última condição estatuída pelo legislador com o escopo de definir "tributo". Devemos entendê-la sem o exagero que deflui do texto. Se é verdade que atos importantes do procedimento de arrecadação tributária pertencem à classe dos vinculados, outros muitos existem, dentro da mesma atividade, em que o administrador está autorizado, pela lei, a integrar com sua vontade ou juízo a norma jurídica, diante do caso concreto, operando com critérios subjetivos próprios, a fim de dar satisfação aos objetivos consagrados no sistema legal.

¹⁷ Esse posicionamento fica ainda mais claro com os ensinamentos de Leandro Paulsen (2020, p. 22): Os problemas relacionados à tributação, desde cedo, despertaram a necessidade de compatibilização da arrecadação com o respeito à liberdade e ao patrimônio dos contribuintes. Por envolver imposição, poder, autoridade, a tributação deu ensejo a muitos excessos e arbitrariedades ao longo da história. Muitas vezes foi sentida como simples confisco. Não raramente, a cobrança de tributos envolveu violência, constrangimentos, restrição a direitos.

Efetivamente: “Deve-se afastar... a concepção negativa da tributação como norma de rejeição social ou de opressão de direitos (em verdade, a tributação é uma condição inafastável para a garantia e efetivação tanto dos direitos individuais como dos sociais)”. A tributação é inafastável. O que temos de buscar é que se dê de modo justo, com respeito às garantias individuais e em patamar adequado ao sacrifício que a sociedade está disposta a fazer em cada momento histórico, de modo que sirva de instrumento para que se alcancem os objetivos relacionados à solidariedade sem atentar contra a segurança e a liberdade. Não é por outra razão que JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES adverte que a “interpretação e aplicação das normas fiscais não deve ser a priori nem pró Fisco nem contra Fisco”.

Elucida-se ainda, que o tributo tem dois tipos de finalidade, essa classificação é clássica na doutrina brasileira, qual seja, a fiscal e extrafiscal¹⁸. A primeira, é definida como sendo o objetivo primeiro do tributo, a própria arrecadação com destinação de custear a máquina pública e reverter estas receitas em serviços para garantir os direitos insculpidos na Constituição. Em respeito a segunda, a extrafiscalidade, esta remete bem a essência do tributo, verificando-se como meio indireto de atingir as funções do Estado Democrático e Social. Para frisar ainda mais esta ideia, tem-se que:

Por sua vez, fala-se de função extrafiscal quando o tributo é utilizado para um fim, ou um propósito, diferente da obtenção de receitas. A entidade não institui e cobra o tributo para financiar seu orçamento, ou o orçamento de “prolongamentos” seus, mas sim para atingir outras finalidades, dirigindo comportamentos, estimulando ou desestimulando condutas etc. Todo tributo tem esse efeito na economia, de estimular ou desestimular condutas, ainda que isso não seja conhecido ou desejado por quem o idealiza. A extrafiscalidade consiste em utilizar deliberadamente esse efeito para a consecução de propósitos específicos. É o caso do imposto de importação e do imposto de exportação, que são majorados ou reduzidos para interferir no comércio exterior, ora estimulando importações, ora desestimulando-as, para proteção e controle do mercado interno. Suponha-se que haja uma oferta muito grande de determinado produto importado a preços muito baixos, pondo em risco as fábricas brasileiras desse mesmo produto: O Governo Federal aumentará o imposto de importação, mas não estará fazendo isso para arrecadar mais. Na verdade, aumentará o imposto para que as importações diminuam. (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 51).

¹⁸ Acerca desta classificação comenta Hugo de Brito Machado Segundo (2019, p.51): “Deve-se esclarecer, quanto às funções fiscal/parafiscal (custeio do próprio orçamento, ou do orçamento de entidade auxiliar do Estado), de um lado, e à função extrafiscal (finalidade distinta do custeio), de outro, que as mesmas nunca estão presente de modo exclusivo, puro e absoluto. Os tributos conhecidos como meramente arrecadatários, instituídos para fins fiscais, também alcançam, de modo desejado ou até não imaginado pelo legislador, propósitos extrafiscais. Do mesmo modo, os tributos instituídos para fins extrafiscais terminam gerando alguma arrecadação e atingindo, assim, uma função fiscal. Quando se fala que um determinado tributo tem função fiscal (v.g., imposto de renda) e outro tem função extrafiscal (v.g., imposto de importação), o que se quer dizer é que a função fiscal, em um caso, e a função extrafiscal, no outro, são preponderantes”.

Ademais, necessita-se definir quais os contornos em a incidência tributária acontece, para clarear quais os aspectos do imposto a ser estudado¹⁹⁻²⁰, qual seja o Imposto sobre a Prestação de Serviço de Qualquer Natureza, disciplinado e definido na própria Constituição Federal, no art. 156, inciso III, bem como, é regulamentado por outras leis extravagantes, com, por exemplo, a Lei Complementar nº 116/2003, a Lei Complementar nº 157 de 2016, dentre outras, onde disciplinando a respeito dos serviços a serem tributados, previram como mecanismo competente para incidir no *streaming*, aqui o ponto mais específico deste trabalho.

Para introduzir o assunto, colaciona-se uma lição do professor Geraldo Ataliba (2000, p. 46 e 53) a respeito da incidência tributária:

A norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento.

[...]

Assim, uma lei descreve hipoteticamente um estado de fato, um fato ou um conjunto de circunstâncias de fato, e dispõe que a realização concreta, no mundo fenomênico, do que foi descrito, determina o nascimento de uma obrigação de pagar tributo.

Conforme se extrai da própria Constituição Federal, é a partir desses pressupostos que os entes federativos recebem a competência para instituir, fiscalizar e cobrar os seus tributos como forma de garantir a consecução dos seus próprios objetivos de um Estado Democrático e Social.

¹⁹ Sobre a imprescindibilidade, o professor Godoi (2013, p. 187) escreve que: “Percebe-se que: ‘a incidência tributária é uma circunstância conformadora do meio ambiente jurídico no qual são normalmente exercitados os direitos de liberdade e de propriedade dos indivíduos”.

²⁰ Acerca deste ponto, segue-se a estratégia do mestre Hélio Barthem Neto que, respeitando os estudos que se debruçam sobre este tema, fez ressalvas enquanto ao propósito do trabalho. Conforme o mesmo: Cabe aqui uma observação importante: a definição dos contornos e pressupostos de incidência dos tributos é tema profundamente estudado e debatido pela comunidade jurídica. Geraldo Ataliba (2000); Rubens Gomes de Sousa (1975, Capítulo IV, p. 83-100); Alfredo Augusto Becker (1998, p. 318 e ss.), Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 146-150 e 599 e ss.), Luciano Amaro (2014, Capítulos VIII, IX e X), dentre outros doutrinadores, dedicaram-se de modo exaustivo ao estudo da hipótese de incidência tributária, seus aspectos (ou critérios), sua associação ao conceito de regra matriz de incidência tributária, questões terminológicas que definem a concretude dessa hipótese como “fato gerador”, “fato imponible”, “fato tributário”, etc. A reprodução destes estudos não é objetivo deste trabalho. Nem mesmo a definição de todos os aspectos da hipótese de incidência (ou elementos da regra matriz) será aqui explorada. O foco a que nos deteremos será o de entender a materialidade dos tributos a ser analisados de modo a estabelecer as premissas necessárias para o desenvolvimento da dissertação a que se pretende elaborar. Com efeito, para que possamos maturar os detalhes da incidência tributária sobre o fornecimento do software em suas mais variadas vertentes, mister se faz conhecer, previamente, as características centrais que envolvem a incidência em apreço. Nada além disso, entretanto, para que o verdadeiro foco deste trabalho não seja prejudicado (BARTHEM NETO, 2016, p. 21-22).

Por oportuno, trago à baila o estudo de um dos esquemas mais bem elaborados do mundo, de criação do professor Paulo de Barros Carvalho, qual seja, a regra-matriz de incidência tributária. A mesma tem o objetivo de regular a relação do estado com os jurisdicionais estabelecendo uma fórmula que possibilita indicar a hipótese material que a norma tributária irá incidir, quem serão os sujeitos da relação jurídica, onde a norma se aplica²¹, qual o tempo em que a norma poderá ser aplicada; e por fim, todo o aspecto quantitativo, estabelecendo a base de cálculo, assim como sua alíquota. O professor sintetiza sua criação, em poucas palavras, conforme se segue:

Ora, a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, deve-ser a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) obrigado a cumprir uma prestação em dinheiro. Eis o dever-ser modalizado (CARVALHO, 2018, p. 358).

5.1 ISS (O QUE É, COMO É INSTITUÍDO E DEMAIS ANOTAÇÕES)

O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza é instituído pela Constituição Federal, que ao delimitar a competência dos Municípios para instituir impostos²², o fez em seu art. 156, *in verbis*:

²¹ Relacionado ao aspecto espacial do ISS, onde a LC 157/2016 acabou por inovar em seu art. 3º, ao prevê que: “O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local”, tem-se uma corrente criticando tal dispositivo, pois a mesma acabou por desconfigurar a competência dadas aos Municípios. Nesse sentido, o Ministro Alexandre de Moraes suspendeu a sua eficácia julgando a Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 5.835.

²² Relativamente a história do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, Raquel Harumi Iwase (2013, p. 115) resume bem todo esse aspecto: “Sob a égide da Constituição de 1946, a Emenda Constitucional nº 18/65 suprimiu o antigo imposto de indústria e profissões outorgando poderes aos Municípios para a instituição do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN, doravante ISS), não compreendidos na competência da União e dos Estados e cujos critérios seriam estabelecidos e lei complementar. Dois anos depois, sobreveio a Constituição de 1967 que manteve a competência dos Municípios para instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar e não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados. Assim, na vigência da Constituição de 1967, foi editado o Decreto-lei nº 406/68 que normatizava a instituição e exigência do ISS em âmbito nacional, além de trazer consigo uma lista dos serviços que poderiam ser tributados pelos Municípios. Com a promulgação da Constituição de 1988, o ISS permaneceu no âmbito da competência tributária dos Municípios em caráter residual, não incidindo sobre os serviços gravados pelo ICMS, nos termos do art. 156, III. Os arts. 32, § 1º e 147, da Constituição asseguram ao Distrito Federal a competência para instituir e exigir o ISS. O Decreto-lei nº 406/68 foi recepcionado com *status* de lei complementar pela atual Carta Magna e vigorou, no que tange às disposições relativas ao ISS, até o advento da LC nº 116/2003 que, assim como o citado DL, é lei de âmbito nacional que traz as diretrizes gerais do ISS a serem observadas pelos Municípios quando da instituição do imposto nos seus respectivos territórios. Assim, somente os serviços listados na lista anexa à referida lei podem ser tributados pelo imposto. A LC nº 116, publicada em 01.08.2003, derogou o Decreto-lei nº 406/68 e, além de dispor

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

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

Deduz-se do comando legal que para o administrador instituir este imposto deve-se observar três núcleos, que quando transgredidos afastam a incidência do tributo, ou a sua inconstitucionalidade, quais sejam: o primeiro núcleo a ser observado é que a atividade realizada pelo contribuinte deve ser efetivamente um serviço, não considerando para a definição deste a sua nomenclatura, mas sim a sua essência, estabelecendo-se assim um requisito de aspecto material; o segundo núcleo assevera que tal serviço deve estar disposto em uma lei complementar, este prevê um requisito de aspecto formal; e por último estabelece que tal serviço não pode estar compreendido no art. 155, II, definidos em lei complementar, ao qual se trata do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços²³, aqui verificamos um requisito residual.

Como requerido na própria Lei Maior, o ato normativo que instituiu os serviços a serem tributados pelo ISS foi o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, por meio de um sistema de listagem (BARTHEM NETO, 2005, p.38).

Resumindo bem os aspectos do ISS, MACHADO o faz magistralmente, e ainda consigna em seu livro a possibilidade de toda uma discussão em relação ao imposto, principalmente quanto a taxação do serviço de *streaming* feita pela Lei Complementar nº 157 de 2016. Conforme o mesmo:

A referência ao art. 155, II, significa que o ISS incide sobre todos os serviços que venham a ser definidos em lei complementar, excepcionados aqueles serviços já tributados pelo ICMS, que são os de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações. Excetuados esses, todos os demais, desde que definidos em lista constante de lei complementar federal, podem

sobre o local onde se considera prestado o serviço e o imposto devido, inovou ao estabelecer que o imposto incide sobre serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

²³ Em relação a este imposto é interessante trazer posicionamentos a respeito dele, pois ambos, o ISS e o ICMS, marcam linhas que excluem um a incidência do outro. De forma resumida o professor ATALIBA mostra que: "É dominante na doutrina e na jurisprudência, hoje, a conclusão de que o ICMS é um imposto incidente sobre 'operações'. Já não há mais dúvida quanto ao desacerto de certa doutrina que pretendia fazer repousar o núcleo e o cerne da materialidade da hipótese de incidência desse tributo na circulação ou nas próprias mercadorias (que constituem mero objeto da operação realizada). É a 'operação' – e apenas esta – o fato tributado pelo ICMS. A circulação e a mercadoria, são, consequências e meros aspectos adjetivos da operação tributada. Prestam-se, tão só, a qualificar – dentro do universo possível das operações mercantis realizáveis – aquelas que ficam sujeitas ao tributo, *ex vi* de uma eficaz qualificação legislativa (ATALIBA, 1990, p. 74.).

ser tributados pelos Municípios. Atualmente, essa lista está anexa à LC nº 116/2003, e a jurisprudência considera que um serviço que não esteja nela previsto não pode ser tributado pelos Municípios (a lista é taxativa). A Lei Complementar 157/2016, seguindo a ideia de que a lista é taxativa, atualizou-a para inserir, por exemplo, a disponibilização de dados sem cessão definitiva, relativamente a áudio, vídeo e texto, de modo a alcançar atividades de streaming como as desenvolvidas por sites como Netflix, Spofy, Deezer e Apple Music, a elaboração de aplicativos para celular e a aplicação de tatuagens, piercings e congêneres, atividades que em 2003 não existiam, ou não tinham a expressão econômica que passaram a ter em 2016. Sua inclusão na lista visa a afastar o argumento de que não estariam previstas, mas não excluem outros questionamentos, ligados, por exemplo, ao local em que o imposto será devido, no caso de sites estabelecidos no exterior, e à forma de fiscalização e controle do faturamento destes (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 307).

Estabelecendo-se aqui uma ligação com o tópico anterior, no que concerne hipótese da regra-matriz de incidência tributária, engatando a análise da legislação pertinente, temos que: em relação ao aspecto material, o ISS demonstra seu fato gerador no próprio verbo e substantivo do dispositivo, qual seja, o prestar serviço; quanto ao aspecto espacial, delimita-se como sendo qualquer ponto do Município ao qual o serviço é prestado²⁴; a respeito do aspecto temporal, revela-se quando da conclusão do serviço acordado pelas partes; o sujeito passivo é o contribuinte, ou a quem a lei equiparar, quando da previsão de responsável; o sujeito ativo é o próprio Município; a base de cálculo deste imposto tem-se como critério o quantitativo, e a alíquota é estabelecida em percentual calcada em lei complementar.

Para uma melhor visualização, temos a análise do imposto à luz do próprio criador do método, nesse sentido Carvalho (2018, p. 363) ensina:

O critério material da hipótese está mais elaborado. Entretanto, para a economia do pensamento, poderíamos resumi-lo em, simplesmente, prestar serviços, onde aparece o verbo presta e o completo serviços. O critério espacial é qualquer ponto situado dentro do território do Município. E o temporal, o instante em que o serviço, pronto e acabado, é entregue ao tomador. Nas consequências está a prescrição do vínculo obrigacional. O critério pessoal – sujeito ativo é a Fazenda do Município e sujeito passivo, o

²⁴ Conforme os julgados: “Importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do artigo 12, alínea ‘a’ do Decreto-lei nº 406/68 (Embargos de Divergência no Resp nº 130.792-CE, Rel. Min. Ari Pargendler, DJ 16-6-2000 p.66). [...] ISS. Transporte de Pedra. Competência para Cobrança. (...) Competente para cobrar o ISS é o Município onde à empresa prestadora do serviço se instala para executá-lo, mesmo que seja em caráter precário ou temporário. Recurso Improvido. (REsp 6.679/ES, Rel.Min. César Asfor Rocha, 1ª.T., DJ 04/10/1993 p. 20502). TRIBUTARIO. ISS. LOCAL DA INCIDENCIA. O local do recolhimento do ISS incidente sobre a administração de bens ou negócios, inclusive consórcios é o do território do município onde se realiza o serviço. O serviço de administração de consórcio compreende não só a coleta dos nomes dos interessados como a realização de reuniões, cobrança de parcelas e respectiva contabilização, aquisição dos bens e sorteio dos consorciados, e, "in casu", em todas essas etapas, praticado no município de Lins, ao qual cabe o poder de tributar. Recurso improvido. Decisão unânime. (REsp 72.398/SP, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, 1ª.T., DJ 10.06.1996 p. 20283).

prestador do serviço. O critério quantitativo está expresso pela base de cálculo – valor do serviço prestado – e pela alíquota X% (percentagem apontada pela legislação em vigor).

Todavia, foi promulgada a Lei Complementar nº 116, de 31 de setembro de 2003, onde atualmente estabelece a lista de serviços incidentes pelo ISSQN.

A respeito deste serviço de listagem feito pelo ato normativo retro mencionado, muito já se debateu acerca da natureza jurídica da mesma. Porém, conforme a comunidade jurídica foi evoluindo, a doutrina em consonância com a jurisprudência entendeu que a lista de serviços tinha caráter taxativo, ou seja, quando não prevista a atividade, não poderia incidir ISS nesta operação.

Alude o tema o professor Alcides Jorge Costa (2013, p. 33):

E assim chegou-se à lista de serviços do Decreto-lei n. 406/1968, que também estabeleceu outras regras pertinentes a este tributo. De início, houve discussões sobre a natureza da lista de serviços, se exemplificativa, se taxativa. A taxatividade da lista prevaleceu e nem poderia ser de outra forma. Lista exemplificativa era como lista inexistente e não é difícil imaginar o que aconteceria em diversos municípios num país que tem mais de 5.000.

Apesar do caráter taxativo da lista, a mesma permite interpretação extensiva em relação aos seus conceitos, ou seja, pode-se alargar os tipos trazidos na lista. Entretanto, a que se ter cautela na interpretação, para esta não acabar transgredindo a competência dada pelo ordenamento jurídico. A interpretação extensiva buscou evitar fraudes a respeito da nomenclatura atribuída a atividade como forma de livrar-se da tributação. Corroborando ainda, respectivamente, com o caráter taxativo da lista de serviço insculpida na legislação infraconstitucional, tanto José Antonio Patrocínio quanto Roberto Ferraz e Luiz Alfredo Ferraz, respectivamente, advertem:

Para sujeitar-se à incidência do ISS o serviço prestado pelo contribuinte deverá encontrar correspondência com um dos itens da Lista de Serviços. O enquadramento deverá considerar a natureza e a essência do serviço prestado, não importando o nome que o contribuinte dê a ele. Não encontraremos na lista, expressamente, todas as espécies de serviços prestados pelos contribuintes. Na Lista de Serviços estão os gêneros dos quais o intérprete extrai as suas espécies. A chamada interpretação extensiva. Por meio dela é que será possível definir se há incidência do ISS. (PATROCÍNIO, 2015, p.147).

As listas de serviços veiculadas mediante leis complementares conforme artigo 156, inciso III, in fine, configuram elencos taxativos dos tipos de serviços que podem ser tributados pelo Imposto Sobre Serviços, admitindo-se a interpretação extensiva de seus itens concretos, para o fim de alcançar os serviços sob nomenclaturas diferentes, mas que correspondam em sua substância àqueles listados expressamente (FERRAZ; BOARETO, 2009, p.142).

Em consonância com a doutrina, a jurisprudência acompanhou a evolução da matéria e decidiu-se sobre a taxatividade da lista de serviço, reconhecendo de igual modo a possibilidade de interpretação extensiva.

Conforme retirado do trabalho do professor Hélio Barthem Neto (2016), o STJ decidiu conforme o exposto acima. Nas palavras dele:

O Min. Mauro Campbell, da Segunda Turma, ao relatar o acórdão do REsp n. 1.307.824/SP, julgado em 27.10.2015 (DJe de 9.11.2015) confirma textualmente (conforme trecho da ementa):

3. A lista de serviços anexa à LC 116/2003, que estabelece quais serviços sofrem a incidência do ISS, comporta interpretação extensiva, para abarcar os serviços correlatos àqueles previstos expressamente, uma vez que, se assim não fosse, ter-se-ia, pela simples mudança de nomenclatura de um serviço, a incidência ou não do ISS.

Verificamos, ainda, outro julgado pela Corte Superior, onde assenta-se a rigidez desse entendimento.

TRIBUTÁRIO. SERVIÇOS BANCÁRIOS. ISS. LISTA DE SERVIÇOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA.

1. A jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que é taxativa a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, para efeito de incidência de ISS, admitindo-se, aos já existentes apresentados com outra nomenclatura, o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres.

2. Recurso especial não provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/08

(STJ – Primeira Seção – REsp n. 1.111.234/PR - Rel. Min. Eliana Calmon – J. em 23.9.2009 – DJe 8.10.2009)

Além disso, há de se indagar como o legislador pinça os serviços que irão compor a lista, pois eles, por óbvio, serão passíveis de serem tributados. Nesse sentido, a muito se discutia sobre a natureza do termo serviço, afinal, como esboçado anteriormente, a Lei Maior exigiu-se que a tributação recaísse sobre ele, assim como previu limitações em relação a forma de defini-los, conforme o art. 110 do CTN. Neste diapasão, a doutrina clássica cuidava de estabelecer parâmetros diferenciados entre o serviço exposto pelos aspectos da legislação tributária e aquele fincado no Código Civil. Conforme se extrai do diploma civilista o termo serviço, assim como exposto anteriormente, é empregado como uma obrigação de fazer, disciplinados nos artigos 247 a 249 do diploma civilista, onde caracteriza-se pelo dispêndio de força humana com o objetivo de modificar um bem, mediante a contraprestação de outra pessoa.

Conforme Barthem Neto (2016, p. 39), comentando os apontamentos do professor Silvio Rodrigues (1965) em nota de rodapé, o fez:

Segundo a clássica dicotomia da Teoria Geral das Obrigações, os serviços estão classificados como obrigações de fazer algo, em contraposição às obrigações de dar algo. As primeiras referem-se às obrigações que consistem na prestação de esforços pessoais (intelectuais ou materiais) para o alcance de determinado fim, no qual o esforço geralmente tem mais relevância do que o fim em si, ou seja, toda a ênfase está na atividade. Já nas obrigações de dar, a vinculação jurídica refere-se a uma obrigação de ceder à outra pessoa a posse ou a propriedade de uma coisa qualquer, independentemente do esforço pessoal daquele que se obriga. RODRIGUES pontua com clareza: “A obrigação de dar consiste na entrega de alguma coisa, ou seja, na tradição de uma coisa pelo devedor ao credor. [...] Na obrigação de fazer o devedor se vincula a um determinado comportamento, consistente em prazeres, atos, ou realizar uma tarefa, donde decorre uma vantagem para o credor. Pode a mesma constar de um trabalho físico ou intelectual, como também a prática de um ato jurídico. [...] De um certo modo se poderia dizer que dentro da ideia de fazer, encontra-se a de dar, pois quem promete a entrega de determinada prestação está, a rigor, vinculando-se a fazer a referida entrega. Mas as duas espécies de obrigações se distinguem sob outros ângulos, o principal dos quais é que na obrigação de dar existe uma prestação de coisa, enquanto na obrigação de fazer, encontra-se uma prestação de fato”.

Noutro lado, o conceito de serviço adotado pelo Código Tributário nos remete a um aspecto econômico, não se limitando a um mero trabalho, há quem defenda que tal definição não pode ser extraída propriamente do direito em si, mas esta acepção empregada na Constituição teria de ser transportando das Ciências Econômicas²⁵.

Bernardo Ribeiro de Moraes (1975, p. 42-3) acerca do tema leciona:

O conceito econômico de ‘prestação de serviços’ (fornecimento de bem imaterial) não se confunde e nem se equipara ao conceito de ‘prestação de serviços’ do direito civil, que é conceituado como fornecimento apenas de trabalho (prestação de serviços é o fornecimento, mediante remuneração, de trabalho de terceiros). O conceito econômico, não se apresentando acanhado, abrange tanto o simples fornecimento de trabalho (prestação de serviços do direito civil) como outras atividades, v.g.: locação de bens móveis, transporte, publicidade, hospedagem, diversões públicas, cessão de direitos, depósito, execução de obrigações de não fazer, etc. (venda de bens imateriais).

Já em relação a jurisprudência muito se vinha construindo um entendimento onde qualquer atividade conceituada como serviço, ou seja, estando reunidos os elementos que definem a obrigação de fazer, eram tributados pelo ISS²⁶. Todavia, com o advento da Lei Maior promulgada em 1988, assim como a forte influência dos estudiosos do direito, a Suprema Corte voltou a analisar os preceitos de incidência da tributação deste imposto. Até que em meados dos anos 2000, verificando o item 79 do Decreto-lei 406/68, que consistia na locação de bens móveis, o Supremo optou por

²⁵ Nesse sentido, consultar Brazuna (2004, p. 191).

²⁶ Conforme entendimento exarado nos julgamentos dos Recursos Extraordinários n. 100.779/SP (1ª Turma, Rel. Min. Oscar Correa, j. em 27.3.1984); 112.947-6/SP (2ª Turma, Rel. Min. Carlos Madeira, j. em 19.6.1987); e 115.103-0/SP (1ª Turma, Rel. Min. Oscar Correa, j. em 22.3.1988).

entender que o termo serviço teria de ser empregado da mesma maneira que do Direito Privado, sob pena de extrapolar os limites fixados no art. 110 do Código Tributário Nacional. Conforme o julgado:

TRIBUTÁRIO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. - A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO - A terminologia constitucional do Imposto Sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior o dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - art. 110 do Código Tributário Nacional.

RE 116.121-3/SP - STF - PLENO - Rel. p/ Acórdão Min. Marco Aurélio - j. em 11.10.00 - DJU 1-E, de 25.05.01.

Embora a Constituição tenha atrelado a competência dos Municípios para instituir o imposto sobre serviços, a mesma também entrelaçou este conceito ao mesmo empregado no Direito Privado como forma de limitar o poder de tributar do legislador, ao qual, conforme o art. 110 do CTN, nem mesmo os atos normativos competentes para alterar a legislação, tais como emenda, medida provisória, lei complementar, dentre outras, poderão desconfigurar as definições transportadas de outros ramos jurídicos com o fito de serem a todo custo abarcados como fatos geradores.

Pois bem, após o julgamento do referido Recurso Extraordinário, fixou-se o entendimento que o termo serviço deveria ser extraído do próprio diploma civilista, tomando-se por base o seu âmago. No qual, confrontando o termo serviço com a lei competente, os ministros tiveram o seguinte entendimento:

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 comento. Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais e legais, a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte; prevalece, ao fim, a organicidade do próprio Direito, sem o qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado.

Este entendimento, apesar de já ter sido mostrado nos capítulos anteriores, é do Ministro Marco Aurélio no RE 116.121-3, e que fincou bem as balizas que o legislador tem ao definir qual o tipo de serviço será empregado em lei complementar para assim o estado impor a carga tributária. Conforme também o já comentado o voto do Ministro Celso de Melo é importantíssimo de ser colacionado, pois após este julgamento várias

outras decisões foram consoantes a este entendimento²⁷, para o ministro, só haverá prestação de serviços passível de incidência pelo ISS, apenas quando houver um negócio jurídico por meio do qual um prestador se obrigue a fazer algo em face de outra, o tomador, que, por sua vez, assumirá a obrigação de pagar determinada retribuição (BARTHEM NETO, 2016). A seguir, o referido voto:

Tenho para mim, na mesma linha de entendimento exposta por Aires Fernandino Barreto ('Revista de Direito Tributário', vol. 38/192) e por Cléber Giardino ('Revista de Direito Tributário', vol. 38/196), que a qualificação da 'locação de bens móveis', como serviço, para efeito de tributação municipal mediante a incidência do ISS, nada mais significa do que a inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis.

Cabe advertir, nesse ponto, que 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'.

Esse entendimento – que identifica, na figura contratual da locação de bens móveis, a presença de uma típica obrigação de dar, fundada na cessão de coisa não fungível – encontra apoio em autorizado magistério doutrinário (Silvio Rodrigues, 'Direito Civil', vol. 3/209-211, itens ns. 88/99, 23ª ed., 1995, Saraiva; Caio Mário da Silva Pereira, 'Instituições de Direito Civil', vol. III/250-254, item n. 238, 5ª ed., 1981, Forense; Orlando Gomes, 'Contratos', p. 328, 330/332 e 335, itens ns. 209/210 e 214, 7ª ed., 1979, Forense, v.g.).

Tais embates acerca da locação de bens móveis acabaram resultando na criação da súmula vinculante nº 31, publicada no Diário Oficial da União em 17 de fevereiro de 2010, com a seguinte redação: "É inconstitucional a incidência do Imposto

²⁷ Conforme o Supremo Tribunal Federal fez ao comentar o item 3.09 da Lei Complementar 116/03, o fez da seguinte maneira: O STF concluiu julgamento de recurso extraordinário interposto por empresa de locação de guindaste, em que se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, decidindo que a expressão 'locação de bens móveis' constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar n. 56, de 15 de dezembro de 1987, é inconstitucional (noticiado no Informativo do STF n. 207). O Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável'. Em sendo assim, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sobre locação de bens móveis.

sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

Assim, respondendo a indagação relativa a escolha dos serviços para comporem a lista do ISS, o legislador deve escolher aqueles em que sua essência seja um obrigação de fazer, assim definida no Direito Privado.

Conforme Barthem Neto (2016, p.41): “Tendo a locação de bens móveis sido definida como exemplo típico de “obrigação de dar”, interpretação a contrário senso leva ao entendimento de que somente as atividades que se traduzam numa “obrigação de fazer” é que poderão ser consideradas como serviços tributáveis pelo imposto municipal”.

Assim como a própria lei cuidou de estabelecer a interpretação extensiva para abarcar os serviços que não estivessem taxados na lista de serviços do ISS, como forma de evitar fraudes, noutro lado, o comando legal fincou também o dever de não se analisar o serviço de *per si*, requerendo que fosse necessário a análise do tipo de prestação, já que por vezes o legislador acaba analisando esta perspectiva a partir de quem presta o serviço, mas não a substância da própria prestação. Adverte Melo (2005, p. 36) sobre este posicionamento:

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

6 CONFRONTAR A QUESTÃO DE SERVIÇO DE ISS COM O ITEM DA LEI COMPLEMENTAR 157/2016

Apesar de termos no ordenamento jurídico pátrio a figura de uma Constituição rígida, ou seja, há a previsão de um procedimento especial para a sua alteração, esta não é imune a abusos e violações feitas pelos administradores e legisladores. O controle de constitucionalidade pode ser compreendido com um instrumento para uniformização de todo o direito, mediante o estudo dos requisitos formais e materiais que a Constituição Federal estabelece.

Uadi Lammêgo Bulos (2018, p. 189) ensina quais as motivações do controle de constitucionalidade das normas:

Um dos fundamentos do controle de constitucionalidade é a proteção dos direitos e garantias fundamentais, porque existe uma tábua de valores na sociedade que deve ser preservada das injunções estritamente políticas, das decisões que contrariam a legitimidade democrática, dos conchavos que deturpam as conquistas alcançadas no longo e tormentoso processo de elaboração originária da *lex mater*.

Mas a finalidade do controle não é apenas assegurar as liberdades públicas. Evidente que esse é um dos escopos prioritários desse mecanismo de tutela da supremacia constitucional, mas não é o único. Todas as normas e princípios, depositados na constituição, independentemente do assunto que versem, ou do grau de importância que ostentem, merecem amparo. Logo, o controle de constitucionalidade limita os Poderes do Estado na unanimidade das provisões constitucionais. Só assim se concretiza o processo democrático, porquanto a defesa da constituição, em todas as suas entrelinhas, é o signo referencial das instituições livres.

Para combater as transgressões feitas aos pilares de constitucionalidade erguidos pelo Estado de Direito, a Constituição Federal prevê ações de controle de constitucionalidade, com o fito de refutar atos normativos que contrariem o ordenamento jurídico. São elas, as ações de controle concentrado, como: a ação direta de inconstitucionalidade, a ação declaratória de constitucionalidade, a ação direta de inconstitucionalidade por omissão, a arguição de descumprimento de preceito fundamental e a ação direta de inconstitucionalidade por omissão interventiva. Essas ações são julgadas exclusivamente pelo Supremo Tribunal Federal, conforme o art. 102, I, da CF²⁸, bem como encontra os legitimados a usar de

²⁸ Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I - processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal;

tal artifício, no art. 103, do mesmo diploma²⁹. Por oportuno, cabe também elucidar o controle de constitucionalidade feito de maneira difuso, ao qual, nas palavras do professor Bulos (2018, p. 206), se define como:

O controle difuso, existente no Brasil desde a Constituição de 1891, permite a todo e qualquer juiz ou tribunal apreciar a inconstitucionalidade das leis ou atos normativos. No Brasil, o controle difuso — também chamado de desconcentrado, subjetivo, aberto, concreto, descentralizado ou incidental — atrela-se à via de exceção. Pela via de exceção ou de defesa, qualquer das partes, no curso de um processo, pode suscitar o problema da inconstitucionalidade, como questão prejudicial, cabendo ao juiz ou tribunal decidi-la, pois só assim a questão principal poderá ser resolvida.

Conforme exposto nos capítulos precedentes, com o fito de obedecer ao comando legal instituído na Constituição Federal, qual seja, o art. 156, editou-se a Lei Complementar nº 157 de 2016, que regulamenta sobre a alteração da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Esta incrementou a lista de serviços do ISS que institui as prestações legítimas de serem tributadas. Em especial, acabou inovando a ordem infraconstitucional quando previu em seus itens 1.03, 1.04 e 1.09, estabelecendo como passíveis de tributação os seguintes “serviços de tecnologia e informática”. Seguem-se os itens na íntegra:

1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres.

1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones 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

²⁹Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade:

I - o Presidente da República;

II - a Mesa do Senado Federal;

III - a Mesa da Câmara dos Deputados;

IV a Mesa de Assembléia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal;

V o Governador de Estado ou do Distrito Federal;

VI - o Procurador-Geral da República;

VII - o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil;

VIII - partido político com representação no Congresso Nacional;

IX - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

§ 1º O Procurador-Geral da República deverá ser previamente ouvido nas ações de inconstitucionalidade e em todos os processos de competência do Supremo Tribunal Federal.

§ 2º Declarada a inconstitucionalidade por omissão de medida para tornar efetiva norma constitucional, será dada ciência ao Poder competente para a adoção das providências necessárias e, em se tratando de órgão administrativo, para fazê-lo em trinta dias.

§ 3º Quando o Supremo Tribunal Federal apreciar a inconstitucionalidade, em tese, de norma legal ou ato normativo, citará, previamente, o Advogado-Geral da União, que defenderá o ato ou texto impugnado.

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).

O último item, em especial, é eleito como competente para abarcar os “serviços” de *streaming*, isso porque usando-se da interpretação extensiva o legislador entendeu que a locação de conteúdo em plataformas digitais teria em seu íntimo uma obrigação de fazer. Por conseguinte, pelo fato da Netflix, assim como outras empresas que fornecem este tipo de serviço, comercializar em plataforma de *streaming*, esta sofre a carga tributária o que acaba atingindo o consumidor final, ante ao encarecimento do produto.

Todavia, como analisado anteriormente, o contrato firmado entre o cliente e a empresa, configura-se como sendo uma licença de uso de software, onde não há a transmissão dos direitos patrimoniais ao cliente, estabelecendo-se cláusulas para a utilização do conteúdo.

Noutro lado, temos que, conforme os julgados pelo STF, tomando-se por paradigma o julgado que optou pela inconstitucionalidade da cobrança de ISS sobre os serviços de locação de bens móveis, pois tal contrato em sua substância é compreendido como uma obrigação de dar, pois, o imposto só poderá incidir em serviço, este compreendido pelo Direito Privado como sendo:

A prestação de serviços compreende uma ampla gama de atividades lícitas realizadas por aquele que pratica um serviço especializado e eventual, abrangendo o exercício remunerado de um ofício (v.g., bombeiro, carpinteiro); de um profissional liberal (v.g., advogado, médico); e de empresas especializadas (v.g., dedetização, vigilância) que terceirizam serviços. Em síntese, obrigações de fazer, alcançando condutas físicas (materiais) ou intelectuais (imateriais). (ROSENVALD, 2009, p. 601).

Portanto, tem-se uma controvérsia a respeito da natureza dos contratos das empresas que comercializam seus produtos através das plataformas de *streaming*, que conforme a doutrina especializada, trata-se uma licença de uso, este como elucidado anteriormente carregada em sua essência uma obrigação de dar, ao passo que, a lei, corroborada com jurisprudência e doutrina, asseveram que não se pode desconfigurar os conceitos e competências atribuídos por outro ramo do Direito, sob pena de violar as balizas dos artigos 109 e 110 do CTN.

É importante ressaltar que a LC 157/2013 trouxe diversas incongruências com o ordenamento jurídico, pois, ao eleger o Município “tomador do serviço” como o competente para cobrar o ISS, acabou por estabelecer ainda mais uma confusão relacionado a competência tributária dos entes federados. Relação a tal incongruência

foram ajuizadas cinco ações objetivando a incoerência do referido dispositivo, quais sejam: a) Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 499 – Confederação Nacional de Saúde, Hospitais e Estabelecimentos e Serviços (CNS): questiona apenas o deslocamento dos serviços de planos de medicina de grupo ou individual e outros planos de saúde; b) Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5.840 – ANPV: questiona todos os serviços “deslocados” pela LC 157/16; c) ADI 5.844 – Confederação Nacional das Cooperativas (CNCOOP) e Unimed do Brasil - Confederação Nacional das Cooperativas Médicas: questiona apenas o deslocamento dos serviços de planos de medicina de grupo ou individual e outros planos de saúde; d) ADI 5.835 – Confederação Nacional do Sistema Financeiro (Consif) e Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização (CNSeg): questiona todos os serviços “deslocados” pela LC 157/16; e) ADI 5.862 – Partido Humanista da Solidariedade (PHS): questiona apenas o “deslocamento” dos serviços de arrendamento mercantil e administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres.

O Supremo Federal posicionou-se acerca do tema, onde o ministro Alexandre de Moraes, por meio de decisão monocrática julgando a ADI 5.835, decidiu suspender a eficácia do art. 3º da LC 157/2016, ao qual espera-se a julgamento do feito.

Sobre o assunto comenta Jucier Pereira de Lima (2019, p. 48):

A edição e publicação da Lei Complementar 157 de 2016, que passou a vigorar em junho de 2017, acarretou mudanças substanciais no que tange a competência territorial/espacial para cobrança do ISS pelos municípios. De acordo com esta legislação, a qual modificou pontos essenciais da LC 116/03, o ISS passa a ser cobrado no local onde o serviço é efetivamente prestado, e não mais no município do estabelecimento prestador. Conforme a LC 157/16, o ISS será devido no município do tomador do serviço no caso dos planos de medicina em grupo ou individual, de administração de fundos e carteira de clientes, de administração de consórcios, de administração de cartão de crédito ou débito e de arrendamento mercantil (leasing). O modelo anterior, regulado pela LC 113/03, estabelecia que nesses casos a incidência do ISS se daria com base no local do estabelecimento prestador do serviço. Entretanto, a novel legislação alterou a incidência do tributo para o domicílio do tomador de serviços. Essa modificação exigiria que a nova disciplina normativa definisse, com clareza, o conceito de ‘tomador de serviços’, sob pena de grave insegurança jurídica e eventual possibilidade de dupla tributação ou mesmo ausência de correta incidência tributária. No entanto, a LC 157 foi omissa e não contemplou tal definição, ensejando múltiplas aplicações. Ademais, as imprecisões da referida lei ensejam conflitos com os elementos do fato gerador do imposto, do sujeito passivo e do próprio sujeito ativo.

Portanto, conforme demonstrado a LC 157/2016 é eivada de vícios materiais em seus dispositivos, seja por causa da atecnia do legislador ou ainda pelo fato desta matéria ser nova, quando analisando os tipos de produtos e serviços oferecidos pelo meio digital.

Como forma de corrigir tal incongruência com o ordenamento jurídico, a Poder Público poderá utilizar-se das ferramentas estabelecidas para esse fim, quais sejam, as ações de controle de constitucionalidade, explicadas anteriormente.

7 CONCLUSÃO

A edição da Lei Complementar nº 157 de 2016, ao qual inovou grandemente o ordenamento jurídico, principalmente em torno dos aspectos materiais, já que acrescentou a lista de serviços novas hipóteses de “serviços” a serem tributados pela administração pública, bem como quanto ao aspecto espacial, pois estabeleceu como competente para cobrar o imposto o local onde o serviço é prestado, em detrimento da previsão anterior, ao qual estabelecia o município do estabelecimento do prestador, do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS).

Apesar de ter nascido com o fito de aclarar os aspectos de incidência tributária, acabou por fomentar ainda mais a discussão que rodeava o referido tributo. Como se sabe, grande parte das receitas auferidas pelos Municípios são decorrentes do referido imposto, em decorrência disso, o mesmo é visto como forma de negociação de municípios que objetivam incrementar a economia da região concedendo benefícios fiscais a empresas que visam construir polos de fabricação, sem que suportem uma alta carga tributária, ensejando a denominada “guerra fiscal”. Com isso, foi criada esta lei, com o fito de perquirir os ditames do ordenamento jurídico, já que a relação travada entre municípios que competem entre si, utilizando-se da anistia fiscal, dentre outros mecanismos, acaba por ferir o pacto federativo, que estabelece a cooperação entre os entes públicos. A finalidade desta norma, pode ser vislumbrada quando da imposição de alíquotas mínimas para a tributação dos serviços.

Noutra senda, a publicação desta lei, quanto ao incremento da lista de serviços, com o intento de angariar recursos para os cofres públicos, acabou instigando diversas discussões no campo doutrinário e jurisprudencial, ante a sua flagrante inconstitucionalidade.

Apesar de não se vislumbrar a corrupção da norma em relação aos aspectos procedimentais, neste sentido, o mero cumprimento deste pressuposto de validade não torna a norma legítima, tendo que ser analisada, em conjunto, seus aspectos materiais, o que, conforme ao exposto, se discute se os serviços tributáveis pelo ente realmente tem a natureza jurídica pretendida pela norma, ou seja, se realmente não “serviços”. Conforme o exposto nos capítulos precedentes, a lei fixou limites para o poder de interpretação do legislador, ao estabelecer a vedação de desconfigurar conceitos abarcados em outros ramos jurídicos que não sejam o tributário. Pelo fato do direito ser uno e indivisível, pertencendo a mesma árvore de legitimação, qual seja,

a Constituição Federal, não pode em uma determinada relação jurídica, como por exemplo, de cunho tributário, adotar conceitos e formas diferentes das relações civilistas, dentre outras, pois, há de se ater a uniformização do direito. Por isso, como visto, a definição de “serviço” está guarida no diploma civilista, sendo este, o norte que o administrador deverá tomar quando agir no caso de subsunção do fato gerador.

O *streaming* tem a sua natureza jurídica como forma de contrato, tendo em seu bojo a transmissão de entretenimento *online*. Conforme discutido, a essência desse contrato traz uma prestação de dar, e não de fazer, ante a previsão expressa de elementos que a configurem como aquela, como, por exemplo, a utilização taxativa do verbo “disponibilizar” nos instrumentos de mercancia, pois, o conteúdo é exposto ao consumidor, e logo quando firmado o acordo de prestação, esta reveste-se numa prestação positiva de dar, ao contrário da obrigação de fazer, esta elemento primordial definidor do termo “serviço”.

Nesta diapasão, tem-se como paradigma o entendimento prolatado pelo Supremo Tribunal Federal, ao qual originou a súmula vinculante nº 31, esboçando a incompatibilidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, pois, em sua substância não traria uma obrigação de dar, e sim uma obrigação de fazer, tal assertiva é retirada comparando a concepção fixada no Código Civil em detrimento daquela prevista na legislação ordinária, asseverando-se a impossibilidade de atribuição de novo conceito ao referido instituto face ao que dispõe o diploma civil. Seguindo-se, analisando os itens trazidos pela Lei Complementar nº. 157 de 2016, em especial, no subitem 1.09, verifica-se que a relação jurídica entre o consumidor e a empresa tem a sua natureza jurídica, ou seja, sua essência distinta do serviço que pode ser incidido pelo ISS, por conseguinte, corroborando com a jurisprudência trazida pela Corte Suprema, tem-se a inconstitucionalidade material da norma, ao qual, clama providências aos poderes competentes para sanar tal vício, afastando-se a tributação sobre conteúdos disponibilizados pela internet, nos moldes acima exposto, mais ainda, desobrigar o recolhimento do imposto no *streaming*, necessitando-se a utilização dos meios cabíveis, dentre elas ações de controle concentrado de inconstitucionalidade, bem como a atuação pelos magistrados, quando no exercício do chamado controle difuso, ao Supremo Tribunal Federal, este legitimado pela Carta Magna para julgar tais embates, assim como, conforme feito no caso da locação de bens móveis acima exposto, a iniciativa da própria Corte na edição de súmulas, que visem a unificação do ordenamento.

Por fim, colaciona-se uma afirmação de Barthem Neto (2016, p. 51):

Mais uma vez, a sede pela resolução imediata de uma problemática relacionada ao rumo fiscal das instituições e dos entes federativos parece ter embutido nos legisladores a necessidade de fechar os olhos para situações “menores” e aprovar sem a devida atenção, leis incompatíveis com o ordenamento jurídico, colocando sobre os ombros do contribuinte maior carga tributária, mas aliviando a guerra fiscal entre os municípios, presenteando-os ainda com novos fatores geradores de receita tributária.

REFERÊNCIAS

- ALBUQUERQUE, Roberto de Chacon de. **A Propriedade Informática**. Campinas: Russell, 2006.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2000.
- ATALIBA, Geraldo. ICMS – Incorporação ao Ativo – Empresa que Loca ou Oferece em “Leasing” seus Produtos – Descabimento do ICMS. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 52, 1990.
- BARTHEM NETO, Hélio. LC 116/03 – Conflitos de Incidência entre o ISS e o IPI. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 123, p. 31-46, dez. 2005.
- BARTHEM NETO, Hélio. **Novos desafios da tributação do software no Brasil sobre as perspectivas do ICMS e do ISS: Do Corpus Mechanicum ou Cloud Computing**. Orientadora: Profa. Dra. Juliana Furtado Costa Araújo. 2016. 167 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2016.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. Lejus: São Paulo, 1998.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: Parte Geral**. v. 1. 25. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- BITTAR, Carlos Alberto. Contratos de Comercialização e Software. *In*: BITTAR, Carlos Alberto. **Novos Contratos Empresariais**. São Paulo: RT, 1997. p. 39-45.
- BRASIL. Decreto nº. 75.669, de 6 de maio de 1975. Promulga a Convenção de Berna para a Proteção de Obras Literárias e Artísticas, de 9 de setembro de 1886, revista em Paris, a 24 de julho de 1971. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 6 mai. 75. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1970-1979/D75699.htm. Acesso em: 22 fev. 2020.
- 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm. Acesso em: 22 fev. 2020.
- BRASIL. Lei Complementar nº. 157, de 29 de dezembro de 2016. 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 recebidos,

pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 dez. 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp157.htm. Acesso em: 22 fev. 2020.

BRASIL. Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 24 fev. 2020.

BRASIL. Lei nº. 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 20 fev. 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9609.htm. Acesso em: 21 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 31. É inconstitucional da incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operação de locação de bens móveis. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 17 fev. 2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>. Acesso em: 23 fev. 2020.

BRAZUNA, José Luiz Ribeiro. Breves Considerações sobre os Aspectos Gerais da Incidência do ISS (Acepção do Termo Serviços, Serviços Gratuitos e Serviços Prestados sem Margem de Lucro) e sobre o Local de Pagamento do Imposto. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 18, p. 189–207, 2004.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CABRAL, Plínio. **A Nova Lei de Direitos Autorais: Comentários**. São Paulo: Harbra, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CHIESA, Clélio. A Tributação da Comercialização de Programas de Computador: Incidência do ICMS, ISS ou Fato Atípico. **Rev. da Fac. de Direito de São Bernardo do Campo**, São Bernardo do Campo (SP), ano 7, nº. 9, p. 37-52, 2003.

CHIMELLI, Pedro Araújo; AQUINO, Tiago Soares de. Incidência de ISS sobre streaming pode ser questionada. **Boletim Tributário**, São Paulo, 15 dez. 2017. Disponível em: <http://www.levysalomao.com.br/publicacoes/Boletim/incidencia-deiss-sobre-streaming-pode-ser-questionada>. Acesso em: 03 jan. 2020.

COSTA, Alcides Jorge. Algumas Notas sobre o Imposto Sobre Serviços. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 29, p. 30-35, 2013.

FERRAZ, Roberto; BOARETO, Luiz Alfredo. ISS – A Taxatividade das Listas de Serviços Instituídas pelas Leis Complementares n. 56/87 e 116/2003 e os Serviços Bancários – Matéria Submetida à Sistemática dos Recursos Repetitivos do STJ. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 168, p. 134–143, set., 2009.

GAIA, Fernando Antonio Cavanha; BARROS, Maurício; ANASTASSIADIS, Georgios Theodoros. Tributação da computação em nuvem. **Informativo Jurídico Consulex**, v. 26, n. 28, jul. 2012. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-22/opiniao-tributacao-software-computacao-nuvem>. Acesso em: 18 set. 2019.

GODOI, Marciano Seabra de. A volta do in dubio pro contribuinte: avanço ou retrocesso. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2013.

GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. **A tributação de software no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. São Paulo: Dialética, 2000.

GRILLO, Brenno. Lei que tributa streaming iguala cessão de uso a serviço, alertam advogados. **Consultor Jurídico**, s.l., 14 jan. 2017 Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-jan-14/imposto-streaming-igual-a-cessao-uso-servico-dizem-advogados>. Acesso em: 03 de janeiro de 2020.

HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

IIZUKA, André Sussumu. Tributação do cloud computing é uma incógnita. **Consultor Jurídico**, s.l., 13 nov. 2012. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-nov-13/andre-iizuka-tributacao-servico-cloud-computing-incognita>. Acesso em: 18 set. 2019.

IWASE, Raquel Harumi. **Aspectos Controvertidos da Tributação do Uso de Software**. 2013. 223 f. Orientador: Prof. Dr. Gerd Willi Rothmann. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

LIMA, Jucier Pereira de Lima. **O imposto sobre serviços e a problemática do seu aspecto espacial**: um estudo à luz da LC 157/2016. Orientador: Prof. Alex Taveira dos Santos. 2019. 53 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal da Paraíba, Santa Rita (PB), 2019.

LUCCA, Newton de. **Direito e Internet**: aspectos jurídicos relevantes. v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**, 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **O ISS e a Locação ou Cessão de Direito**. Paraná: Faneesp, 2004. Disponível em: https://www.faneesp.edu.br/site/documentos/ISS_locacao_cessao_direito_de_uso.pdf. Acesso em: 21 fev. 2020.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Elementos de direito administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MIRAGEM, Bruno. **Direito Civil: direito das obrigações**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços**. São Paulo: RT, 1975.

NETFLIX AUMENTA em 3,57 milhões de número de usuário do 3º trimestre. **Portal G1**, Rio de Janeiro, 18 out. 2016. Disponível em: <http://g1.globo.com/tecnologia/noticia/2016/10/netflix-aumenta-em-357-milhoes-o-n-de-usuarios-no-3-trimestre.html>. Acesso em: 05 jul. de 2019.

NETFLIX MEDIA CENTER. **Sobre a Netflix**. s.l., 2020a. Disponível em: https://media.netflix.com/pt_br/about-netflix. Acesso em: 15 fev. 2020.

NETFLIX MEDIA CENTER. **Termos de uso da Netflix**. s.l., 2020b. Disponível em: https://media.netflix.com/pt_br/about-netflix. Acesso em: 15 fev. 2020.

NETTO, José Carlos Costa. **Tutela dos Direitos da Personalidade e dos Direitos Autorais nas Atividades Empresariais**. São Paulo: RT, 2002.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de Software: Exame da constitucionalidade da incidência do ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente**. Orientador: Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho. 2016. 369 f. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

PATROCÍNIO, José Antonio. **ISS – Teoria, Prática e Jurisprudência**. 2. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2015.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

ROSENVALD, Nelson. **Código civil comentado: doutrina e jurisprudência**. Coordenador Cezar Peluso. 4. ed. rev. e atual. Barueri, SP: Manole, 2009.

SAAVEDRA, Rui. **A Proteção Jurídica do Software e a Internet**. Lisboa: Publicações Dom Quixote, 1998.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio da Legislação Tributária**. Resenha Tributária. São Paulo: Imprensa, 1975.

STREAMING PROMETE mudar nosso hábito em frente à TV; entenda. [S. l.]. **Olhar Digital**, 01 vídeo, 5min31s. Postado em: 13 abr. 2015. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=ApNyrw01y0>. Acesso em: 18 fev. 2020.