

A ILEGITIMIDADE DA COBRANÇA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NOS SERVIÇOS DE *STREAMING*

Ricardo Pinha Alonso¹

João Victor Nardo Andreassa²

Resumo: A Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016, que alterou a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, a qual dispõe sobre o ISS. Dentre outros, foi adicionado o item 1.09 à lista anexa à Lei Complementar nº 116/03. Este item diz respeito a incidência do ISS sobre os serviços de *streaming*. Tal inclusão gera uma incerteza: é legítima a cobrança de ISS sobre os serviços de *streaming*? Tendo este problema, o presente trabalho tem por finalidade o estudo da validade do item 1.09, analisando-se de forma crítica, para isto, os conceitos de serviços utilizados na jurisprudência e doutrina pátria. Para o esclarecimento destas questões é empregado como forma de metodologia pesquisas bibliográficas e documentais, utilizando-se de obras e posicionamentos jurisprudenciais. Primeiro, revisar-se-á os serviços de streaming no Brasil e a introdução do item 1.09 na lista de serviços pela Lei Complementar 157/2016, tratando-se, a seguir, do conceito de serviço como forma de contestação desta

¹ Doutor em Direito do Estado - área de concentração Direito Constitucional, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2012). Possui mestrado em Direito pela Universidade de Marília (2002) e graduação em Direito pela Fundação de Ensino "Eurípides Soares da Rocha" (1988). Atualmente é professor titular - Faculdades Integradas de Ourinhos. Coordenador da pós-graduação em Direito das Faculdades Integradas de Ourinhos. Procurador do Estado de São Paulo.

² Mestrando em Direito pelo Programa de Estudo Pós-Graduado em Direito - Mestrado, do Centro Universitário Eurípides de Marília - UNIVEM. Bolsista CAPES/PROSUP na modalidade Auxílio para Pagamento de Taxas. Graduado em Direito pelo Centro Universitário das Faculdades Integradas de Ourinhos - Uni-FIO. Advogado.

cobrança, com uma visão final voltada à integridade e coerência na jurisprudência como direcionamento a decisão sobre o ISS nos serviços de *streaming*. Conclui-se que serviço, para fins de ISS, é a obrigação de fazer, e, disto, extrai-se a impossibilidade de gravar os serviços de *streaming* pelo ISS, visto que constituem verdadeira obrigação de dar.

Palavras-Chave: Cobrança Ilegítima; Integridade e coerência; Novo conceito de serviço.

Abstract: Supplementary Law No. 157, dated December 29, 2016, which amended Supplementary Law 116, dated July 31, 2003, which regulates the ISS. Among others, item 1.09 was added to the list attached to Complementary Law 116/03. This item concerns the ISS incidence on streaming services. Such inclusion creates uncertainty: is ISS charging about streaming services legitimate? Having this problem, the purpose of this paper is to study the validity of item 1.09, critically analyzing the concepts of services used in jurisprudence and homeland doctrine. For the clarification of these questions, bibliographical and documentary research is used as a form of methodology, using works and jurisprudential positions. First, it will review the services of streaming in Brazil and the introduction of item 1.09 in the list of services by Complementary Law 157/2016, being, next, the concept of service as a form of contestation of this collection, with a final vision for integrity and consistency in case law as the direction of decision on ISS in streaming services. It is concluded that service for the purposes of ISS is the obligation to do, and, from this, it is extracted the impossibility of recording the streaming services by ISS, since they constitute a real obligation to give.

Keywords: Illegitimate charge; Integrity and consistency; New concept of service.

INTRODUÇÃO



streaming é um novo tipo de serviço que permite o consumo de conteúdo de entretenimento, como produções sonoras e audiovisuais (existem *streamings* até para transmissões de partidas esportivas) de forma fácil, acessível no valor, sem a necessidade de download ou de uma mídia física. Este produto vem dominando o mercado internacional e nacional, decretando, até mesmo, o fim de vários estabelecimentos que antes ofereciam esses serviços, como as quase inexistentes locadoras.

Empresas como Netflix e Spotify, líderes na cessão de músicas, filmes e séries, por meio de assinatura, têm um faturamento exponencialmente em ascensão. Atualmente, a Netflix passou a investir milhões de dólares em produções próprias e exclusivas. A atividade do streaming tem de ser tributada, até mesmo pelo caráter contributivo para a sociedade. Assim, o legislador entendeu que a melhor forma de tributar estes serviços é por meio do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

A lista anexa de serviços sujeita a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza tem de ser, de tempos em tempos, atualizada, visto que há a necessidade de incluir os novos serviços que surgem com o avanço de nossa sociedade.

Tendo esta, e outras finalidades, ao final de 2016, adveio a Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016, que alterou a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, a qual dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Um dos seus pontos polêmicos é a adição dos serviços de *streaming* à lista anexa de serviços sujeitos a incidência de ISS, uma vez que tal atividade econômica pode não se enquadrar no conceito de serviços atual, o qual dita que serviço, para fins de ISS, são aqueles os quais configuram-se obrigações de fazer, como define o direito privado.

Surge, entretanto, um novo conceito de serviço, o qual define serviço como sendo aquele trazido pelo artigo 3º, § 2º, do Código de Defesa do Consumidor, o que poderia legitimar a cobrança de ISS sobre os serviços de *streaming*.

Mostra-se, desta forma, a importância de se analisar os conceitos de serviços postos no direito brasileiro, a fim de se definir se a alteração da Lei Complementar nº 116/03, pela Lei Complementar nº 157 é compatível com a sistemática tributária atual.

O presente trabalho científico tem como hipótese de pesquisa a análise da legitimidade da cobrança do imposto sobre serviços nos serviços de *streaming*, tendo, como objetivo, o questionamento crítico acerca dos conceitos de serviços, culminando na análise da legitimidade da cobrança de ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre os serviços de *streaming*.

Para o esclarecimento destas questões é empregado o método dedutivo, para que, a partir de premissas gerais, chegue-se ao confronto com o problema e a consequente conclusão específica, de forma a contribuir com o tema proposto. Como metodologia, utilizar-se-á de pesquisas bibliográficas e documentais, utilizando o estudo de posicionamentos jurisprudenciais e obras de autores como Aires F. Barreto, Lorena do Nascimento Barbosa Maria, Adolpho Bergamini, João Oliveira, Pedro Nobre, Pablo Stolze Gagliano, Rodolfo Pamplona Filho, Lenio Luiz Streck e Hugo de Brito Machado.

Analisar-se-á no primeiro capítulo os serviços de *streaming*, com enfoque em seu conceito, utilização no Brasil, e a introdução do item 1.09 na lista anexa de serviços da Lei Complementar nº 116/03 pela Lei Complementar 157/2016. Após, passa-se ao estudo do conceito majoritário de serviço como forma de contestação desta cobrança, e, também, o novo conceito de serviço, trazido pelo Código de Defesa do Consumidor, como forma de legitimação da cobrança de ISS sobre os serviços

de *streaming*.

Haverá, também, a devida menção ao conceito de coerência e integridade trazido pelo Código de Processo Civil de 2015, como um possível direcionamento de como deve-se interpretar o tema deste trabalho, culminando, ao fim, nas considerações finais acerca do tema, apontando os resultados da pesquisa.

1. OS SERVIÇOS DE *STREAMING* NO BRASIL E A INTRODUÇÃO DO ITEM 1.09 NA LISTA DE SERVIÇOS PELA LEI COMPLEMENTAR 157/2016

Aprovada no final de 2016, a Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016, alterou a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, a qual dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Um de seus pontos polêmicos é a adição do item 1.09 à lista de serviços sujeitos a incidência de ISS. Dita o item 1.09 da lista anexa:

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).

O dispositivo visa alcançar plataformas online que, por meio de pagamento mensal, permitem ao usuário acessar conteúdos de vídeo e som, através do próprio aplicativo da plataforma (BARRETO, 2018, p. 241). Ademais, ressalva o texto legal que não poderá incidir ISS sobre a distribuição de Serviço de Acesso Condicionado, como, por exemplo TV a cabo ou assinatura, uma vez que são serviços de comunicação sujeitos ao ICMS (MARRIA, 2018, p. 10). Trata o item, dessa forma, dos serviços chamados de *Streaming*.

Streaming é o nome associado à tecnologia que, nos dias atuais, permite a transmissão de áudio e vídeo a través da internet sem a necessidade de fazer o download do mesmo, dado que, à medida que a informação é recebida pela máquina (PC, tablet,

smartphone...) é de imediato transmitida ao utilizador (OLIVEIRA; NOBRE, 2016).

Alguns exemplos famosos de *streaming* que temos no Brasil são o Spotify, Netflix, Amazon Prime Vídeo, HBO GO, Globo Play, FOX Play entre outros. Esta nova tecnologia é uma grande tendência do mercado audiovisual, sendo adotada até por grandes canais que se dedicavam a forma convencional de produção de conteúdo para televisão, como é o caso da Rede Globo, na TV aberta, e da FOX, na TV por assinatura.

Chama a atenção a adesão a este tipo de consumo de conteúdo. Alguns fatores contribuem para o sucesso desta plataforma, como, por exemplo, a facilidade de acesso a diversos produtos, por um valor acessível, e no momento mais oportuno ao consumidor. O sucesso desse tipo de serviço é tão grande que, em 2014, o consumo de vídeo online foi responsável por 64% de tráfego de internet no mundo, e num futuro muito próximo, acredita-se que o passará a ser responsável por 80% do tráfego mundial (OLIVEIRA; NOBRE, 2016).

Aires F. Barreto, em sua obra “ISS na Constituição e na lei”, atualizada por Paulo Ayres Barreto, salienta que o novel dispositivo apresenta similaridades à previsão do item 1.05, apresentando, no entanto, duas diferenças em relação a sua extensão (BARRETO, 2018, p. 241). Enquanto o item 1.05 trata de cessão de direito de uso ou licenciamento, o novo item expressamente abarca a disponibilização, sem cessão definitiva, e, em segundo lugar, enquanto o item 1.05 se limita aos programas de computador, o item 1.09 é aplicável aos conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto, excetuando-se apenas a imunidade dos livros e periódicos (BARRETO, 2018, p. 241). Complementa Barreto (2018) ao expressar que:

A principal semelhança com o item 1.05 encontra-se na circunstância de, tanto como na cessão de direitos de uso de programas de computador, trata-se de bens imateriais protegidos por direito autoral. Com efeito, os filmes, músicas, textos e imagens referidos pelo novo item reputam-se bens imateriais sujeitos à proteção da Lei 9.610/98, que trata de direitos

autorais (BARRETO, 2018, p. 241).

Dado o fato de ser uma inovação recente, este tipo de serviço não existia ao tempo da edição da Lei Complementar 116/2003. Conforme a sociedade evolui, criam-se novos tipos de serviços, razão pela qual este item 1.09 fora incluído na lista anexa a Lei Complementar 116/03. Esta alias é a fundamentação explicitada em nota de esclarecimento emitida pela Secretaria Especial de Comunicação da Prefeitura de São Paulo acerca do ISS sobre serviços de *streaming*, a qual discorre:

Quando foi editada a Lei Complementar nº 116, em 2003, muitos serviços hoje prestados não existiam. Assim, os legisladores federais entenderam necessário inserir na antiga norma as novas atividades passíveis de tributação pelo Imposto sobre Serviços – ISS. Possivelmente, com o passar dos anos, novos serviços surgirão e, por iniciativa do Congresso Nacional, a mencionada lei será novamente alterada. Trata-se de um ciclo natural para a adequação da legislação tributária em consonância com o princípio da isonomia.

No ano de 2016, Porto Alegre instituiu o ISS sobre esta atividade, sendo a primeira a integrar o item 1.09 em sua legislação municipal, através da Lei Complementar Nº 809 de 29/12/2016 (MARIA, 2018, p. 12 e 13). Já em 2017 alguns outros municípios começaram a regulamentar a cobrança do referido serviço. Rio de Janeiro e São Paulo, os dois maiores municípios do país, integrando o item 1.09 aos seus respectivos Códigos Tributários Municipais, por meio da Lei Nº 16757 de 14/11/2017, em São Paulo, e da Lei Nº 6263 de 11/10/2017 no Rio de Janeiro.

O acréscimo destes serviços, hoje amplamente utilizados pela população, está gerando grande polêmica devido a dúvida acerca da real natureza desta obrigação, que, dependendo da interpretação, pode tornar a cobrança ilegal.

2. O CONCEITO DE SERVIÇO COMO FORMA DE CONTESTAÇÃO DESTA COBRANÇA

Disciplina o artigo 1º da Lei Complementar nº 116/03 que o ISS tem como fato gerador a prestação de serviços que constam em sua lista anexa, ainda que não seja a atividade preponderante do prestador. Expressa ainda o § 4º do referido artigo que incide o imposto independentemente da denominação dada ao serviço.

A redação do artigo 1º demonstra a taxatividade da lista de serviços constante na LC 116/03. Demonstra também, com o § 4º, que apesar de ser um rol taxativo, a interpretação deve se dar de forma extensiva, pois se não o fosse, bastaria ao contribuinte mudar o nome do serviço para que não incidisse o ISS.

Exposto isso, cabe conceituar serviço para fins de cobrança de ISS. A doutrina divide-se em duas correntes acerca do conceito de serviços, sendo a apresentada neste tópico a majoritária, adotada pelo Supremo Tribunal Federal, e a apresentada no próximo tópico sendo a minoritária, definindo um novo conceito de serviço com base no Código de Defesa do Consumidor. Trata-se agora da primeira corrente.

Em um primeiro momento, Aires F. Barreto conceitua serviço como todo o esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa, sendo o gênero trabalho o esforço humano (em seu próprio favor ou no de terceiros) e a espécie sendo o serviço, que é o esforço humano desenvolvido em benefício de terceiros (BARRETO, 2018, p. 34).

Ensina o professor Hugo de Brito Machado que, o âmbito constitucional do ISS é o serviço de qualquer natureza, ou seja, o serviço enquanto fazer, não sendo abarcada neste conceito a obrigação de dar (MACHADO, 2018, p. 414). Deste modo, o legislador complementar não pode validamente incluir na Lista de Serviços tributáveis qualquer fato que não seja um serviço (MACHADO, 2018, p. 414). Para conceituar cada espécie de obrigação, cabe valer-se da doutrina civilista de direito privado.

Obrigações de dar seriam aquelas que têm por objeto a prestação de coisas, dando, entregando ou restituindo, e as

obrigações de fazer são aquelas em que o devedor tem de prestar uma atividade positiva ao credor, como preceitua Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho:

As obrigações de dar, que têm por objeto prestações de coisas, consistem na atividade de dar (transferindo-se a propriedade da coisa), entregar (transferindo-se a posse ou a detenção da coisa) ou restituir (quando o credor recupera a posse ou a detenção da coisa entregue ao devedor), (...) nas obrigações de fazer interesse ao credor a própria atividade do devedor (GAGLIANO, 2017, p. 227 e 236)

Orlando Gomes, também diferenciando as duas formas de obrigação, explicita:

A distinção entre as obrigações de dar e as de fazer deve ser traçada em vista do interesse do credor, porquanto as prestações de coisas supõem certa atividade pessoal do devedor e muitas prestações de fatos exigem dação. Nas obrigações de dar, o que interessa ao credor é a coisa que lhe deve ser entregue, pouco importando a atividade do devedor para realizar a entrega. Nas obrigações de fazer, ao contrário, o fim é o aproveitamento do serviço contratado. Se assim não fosse, toda obrigação de dar seria de fazer, e vice-versa (ORLANDO GOMES apud BERGAMINI, 2017, p. 43).

O renomado doutrinador civilista expõe como fator determinante para a distinção entre as obrigações de fazer e dar o interesse do credor, sendo que, se a este importe algo a lhe ser entregue, a obrigação é de dar. Contudo, se o que lhe beneficia é o proveito advindo do serviço do credor, a obrigação é de dar.

Este proveito advindo do serviço, nas obrigações de fazer, se dá através de alguma ação humana positiva, seja esta mental, física, através de instrumentos ou por força própria. As obrigações de fazer traduzem-se em um ato humano, ou, mais corretamente, na realização de atos humanos positivos. (...) Na obrigação de fazer existe uma atividade pessoal do devedor, que se dimensiona na execução de um trabalho físico ou intelectual, na realização de obra, na prestação de um fato. Em tudo há o emprego de energia física ou mental, de acordo com o trabalho físico ou intelectual. (ARNALDO RIZZARDO apud BERGAMINI, 2017, p. 46).

Para o Supremo Tribunal Federal, serviço é obrigação de

fazer, não incidindo o ISS sobre as obrigações de dar. Este foi o argumento utilizado para embasar o voto vencedor proferido pelo Ministro Marco Aurélio Melo no julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121-1. Este Recurso Extraordinário tratou da (não) incidência de ISS sobre locação de bens móveis.

TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional. (RE 116121, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000, DJ 25-05-2001 PP-00012 EMENT VOL-02032-04 PP-00669).

Fez-se, através deste julgado, a diferenciação do conceito de locação de serviços e locações de bens móveis. O Ministro Marco Aurélio Melo descreve, ainda, em seu voto:

Indago se, no caso, o proprietário do guindaste coloca à disposição daquele que o loca também algum serviço. Penso que não. Creio que aí se trata de locação pura e simples, desacompanhada, destarte, da prestação de serviços. Se houvesse o contrato para essa prestação, concluiria pela incidência do tributo. Em face do texto da Constituição Federal e da legislação complementar de regência, não tenho como assentar a incidência do tributo, porque falta o núcleo dessa incidência, que são os serviços. Observem-se os institutos em vigor tal como se contém na legislação de regência.

Segundo este entendimento, é inconstitucional a cobrança de ISS sobre locação de imóveis justamente porque esta atividade é uma obrigação de dar, e não de fazer, como é descrito nos conceitos civis expressos acima. Explícita a redação do artigo 110 do Código Tributário Nacional:

A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o

a alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utiliza dos, 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.

Dado o conteúdo normativo do artigo 110, o conceito de direito privado que define serviço é o exposto acima (serviço é uma obrigação de fazer), não podendo a legislação tributária o mudar para fazer incidir determinado tributo. Esse Recurso Especial serviu de base para edição da Súmula Vinculante 31, a qual expressa: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

Ainda que seja um julgado proferido em 2001, antes da vigência da Lei Complementar nº 116/03, seu fundamento se mostra atual, embasando decisões atuais do Supremo Tribunal Federal, como a que se segue.

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. PRETENZA NECESSIDADE DE NOVA INTERPRETAÇÃO APÓS O ADVENTO DA LC Nº 116/2003. ENTENDIMENTO QUE INDEPENDE DO DIPLOMA DE REGÊNCIA POR ESTAR AMPARADO NO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇO. 1. A não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis decorre da impossibilidade do poder de tributar vir a modificar o conceito constitucional de serviço que provém do direito privado. Tal conclusão afasta a competência do sujeito ativo com relação a qualquer dos diplomas que tenham disciplinado as normas gerais sobre o imposto. Não é por outro motivo que o item da atual lista de serviços que previa a possibilidade de fazer o tributo incidir sobre a atividade em questão foi objeto de veto presidencial. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 602295 AgR, Relator Ministro Roberto Barroso, Primeira Turma, julgamento em 7.4.2015, DJe de 23.4.2015).

Deste modo, não pode a lei complementar determinar a incidência de ISS a algo que não seja serviço, e, por isso mesmo, diversos itens da lista anexa à Lei Complementar 116/2003

podem suscitar questionamento (MACHADO, 2018, p. 416).

Reforçando este argumento, e aplicando-o especificadamente ao item 1.09, Paulo Ayres Barreto, nas notas de atualização da obra de Aires F. Barreto, expressa a impossibilidade de incidência de ISS nos serviços de *streaming*, pois trata-se de obrigação de dar, destacando que os serviços elencados no item 1.09 somente podem ser tributados na forma da competência residual da União, prevista no artigo 154, inciso I, da Constituição Federal, não podendo ser gravada pelo ISS (BARRETO, 2018, p. 242).

Para esta corrente, entende-se como prestação de serviços a uma obrigação de fazer, na qual alguém se compromete a realizar alguma atividade material positiva a outrem, de cunho intelectual ou físico, tendo o credor a expectativa de ter os proventos resultantes da força empregada pelo devedor. Desta forma, não se enquadra na definição de serviços quaisquer obrigações de dar, somente as de fazer.

3. O NOVO CONCEITO DE SERVIÇO COMO FORMA DE LEGITIMAÇÃO DA COBRANÇA DE ISS SOBRE SERVIÇOS DE *STREAMING*

Além da corrente que considera serviço apenas obrigações de fazer, existe o posicionamento de que devem ser tributadas todas as atividades remuneradas, e não somente aquelas definidas, no caso do ISS, como obrigações de fazer.

Em suma, defende-se que qualquer atividade remunerada deve ser tributada, não sendo plausível que tenhamos, nos dias atuais, a não tributação em razão do uso fechado de conceitos, muitos deles ultrapassados, como, por exemplo, condicionar a incidência de ISS à verificação da existência de uma obrigação de fazer. Em outras palavras, alguns estudiosos argumentam que as relações de consumo, de modo geral, devem ser tributadas pelos ICMS ou pelo ISS, não sendo legal/constitucional que os novos modelos de negócios existentes não sejam tributados simplesmente pelo fato de as atividades não se

enquadrarem nos conceitos de “prestação de serviço” e/ou de “venda”. (BERGAMINI, 2017, p. 52).

Defende essa corrente que, com o decorrer do tempo, criam-se novas formas de atividades remuneradas que não são abarcadas pelos conceitos legais atuais, sendo que, o simples não enquadramento da atividade nestes conceitos não deveria excluí-las da tributação.

O clássico conceito de serviços, atinente apenas à obrigação de fazer, não seria mais satisfatório, pois, adotar este conceito restringiria o campo de incidência do ISS, impossibilitando que atividades existentes na atual realidade fossem incluídas na legislação complementar (MARIA, 2018, p. 13).

Explicita Adolpho Bergamini que, no que concerne especificadamente aos serviços de *streaming*, os Fiscos Municipais podem entender que se tratam de atividades oferecidas ao mercado mediante remuneração, o que caracterizaria um serviço a ser tributado pelo ISS, de acordo com a interpretação do artigo 3º, § 2º, do Código de Defesa do Consumidor (BERGAMINI, 2017, p. 55).

Como expresso pelo doutrinador, tal posicionamento não infringiria a regra do artigo 110 do Código Tributário Nacional, o qual expressa que a lei tributária não pode alterar as definições, conteúdos e o alcance de conceitos de direito privado, para definir ou limitar competências tributárias, pois tal cobrança estaria acobertada pelo conceito de direito privado definido pelo Código de Defesa do Consumidor, pelo seu artigo 3º, § 2º, o qual expressa:

Art. 3º Fornecedor é toda pessoa física ou jurídica, pública ou privada, nacional ou estrangeira, bem como os entes despersonalizados, que desenvolvem atividade de produção, montagem, criação, construção, transformação, importação, exportação, distribuição ou comercialização de produtos ou prestação de serviços. § 2º Serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista.

Ainda, como explica Lorena do Nascimento Barbosa Maria, invocar o artigo 110 do Código Tributário Nacional faz com que se crie amarras do Direito Tributário ao Direito Privado (MARIA, 2018, p. 13). Os serviços de qualquer natureza têm uma abrangência maior, não podendo se limitar a prestações oriundas de uma obrigação de fazer, revelando uma dissonância com a vontade do legislador contribuinte ao utilizar a expressão “qualquer natureza” (MARIA, 2018, p. 13).

A pesquisadora acima citada ainda pontua que o conceito de serviços não se sustenta mais na definição privada pela clássica corrente jurídica civilista, que, ao vincular o Direito Tributário aos conceitos do Direito Privado, define como serviços apenas aqueles advindos de uma obrigação de fazer, de classificação civil (MARIA, 2018, p. 14 e 15).

Isso se dá por uma nova definição de serviços desvinculada ao Código Civil, sendo mais abrangente, de forma a considerar serviço a prestação de atividades materiais ou imateriais, com ou sem a tradição de um bem com a finalidade de oferecer utilidade a um terceiro objetivando lucro (MARIA, 2018, p. 15).

O autor Adolpho Bergamini ilustra também a hipótese de se poder dizer que as empresas do setor de *streaming*, como a Netflix e Spotify, apesar de suas atividades terem claras características de obrigações de dar, também devem ser consideradas prestações de serviços, uma vez que estas plataformas organizam músicas e vídeos, bem como provêm uma série de atividades que caracterizam serviços. Nesse raciocínio, haveria uma prestação de serviços que antecede a obrigação de dar, e essa prestação não poderia ser simplesmente ignorada para dispensa de tributação (BERGAMINI, 2017, p. 128).

Barreto realiza uma ressalva, explicitando que entretanto, tais serviços que antecedem a obrigação de dar caracterizam efetiva atividade-meio que tem por finalidade proteger a titularidade dos direitos autorais, de forma a não permitir que os usuários da plataforma possam reproduzir os conteúdos

indiscriminadamente a si próprios ou para terceiros (BARRETO, 2018, p. 242).

Tecidas as devidas considerações em relação a corrente defensora de uma maior amplitude do conceito de serviços para além daquele ditado pelo direito privado, cabe salientar no próximo capítulo as exposições sobre a integridade e coerência, mandamentos de otimização trazidos pelo novo Código de Processo Civil, e que podem contribuir com esta pesquisa.

4. INTEGRIDADE E COERÊNCIA NA JURISPRUDÊNCIA COMO DIRECIONAMENTO A DECISÃO SOBRE O ISS NOS SERVIÇOS DE *STREAMING*

Integridade e coerência é um dos avanços obtidos pelo advento do novo Código de Processo Civil, através do artigo 926, que manifesta em seu texto: “os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente”. Tal mandamento representa um avanço na persecução de um processo mais democraticamente constitucional, priorizando a equidade e a segurança jurídica.

Através da coerência e da integridade, poder-se-ia chegar a uma forma de interpretação a ser adotada em relação ao item 1.09. Desta forma, cabe elencar breves conceitos sobre a coerência e a integridade.

Lenio Luiz Streck destaca que haverá coerência se os mesmos preceitos e princípios forem aplicados em casos idênticos, estando assegurada a integridade do direito pela força normativa da Constituição Federal (STRECK, 2017, p. 101).

A coerência assegura a igualdade, isto é, que os diversos casos terão a igual consideração por parte do Poder Judiciário. Isso somente pode ser alcançado através de um holismo interpretativo, constituído a partir de uma circularidade hermenêutica. Coerência significa igualdade de apreciação do caso e igualdade de tratamento. Coerência também quer dizer “jogo limpo” (STRECK, 2017, p. 101).

Já a integridade seria duplamente composta, sendo um

princípio legislativo quando pede aos legisladores que tentem tornar o conjunto de leis moralmente coerente, e sendo também um princípio jurisdicional, que reclama que a lei, no que for possível, seja vista como coerente neste sentido (STRECK, 2017, p. 101). Assenta ainda o doutrinador gaúcho que:

A integridade exige que os juízes construam seus argumentos de forma integrada ao conjunto do direito, constituindo uma garantia contra arbitrariedades interpretativas; coloca freios, a tra vés dessas comunidades de princípios, às atitudes solipsistas-voluntaristas. A integridade é antitética ao voluntarismo, ao ativismo e à discricionariedade (STRECK, 2017, p. 101).

Streck pondera ainda que a principal ideia da coerência e da integridade é a concretização da igualdade, estando justificada a partir de uma determinação de dignidade da pessoa humana, e que, entre igualdade e liberdade, deve-se ficar com a igualdade (STRECK, 2017, p. 30). O julgador não pode ser incoerente com o que decidiu antes, nem romper com a cadeia discursiva pelas suas convicções pessoais (STRECK, 2017, p. 30).

Isto posto, levando-se em conta o posicionamento majoritariamente praticado pela jurisprudência pátria, não há razão em ter-se a incidência do ISS sobre os serviços de *streaming*, uma vez que estas atividades não se encaixam no conceito de serviços tributáveis.

Neste pensamento, a inclusão do item 1.09 a lista anexa da Lei Complementar 116/2003, mostra-se um equívoco legislativo, que, através de uma breve pesquisa do conceito de direito privado do que venha a ser o serviço passível de tributação, poder-se-ia verificar a impossibilidade de incidência do ISS sobre estas atividades, por serem verdadeiras obrigações de dar.

Destaca-se também que haverá o equívoco jurisdicional caso não haja uma aplicação do direito conforme a historicidade normativa que vêm-se praticando, ou seja, haverá atuação judiciária deficiente se o conceito de serviço for definido por cada julgador, numa relação sujeito-objeto, o que se procura combater atualmente, vista a primazia pela segurança jurídica.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O *streaming* é uma inovação tecnológica na sociedade. Este modo de entretenimento está mudando a rotina dos brasileiros, que não necessitam mais de ir a locadoras específicas para assistir a um filme, ou comprar uma mídia física para ouvir músicas, por exemplo. Os *streamings* ainda contribuem para a diminuição da pirataria, uma vez que todo seu conteúdo é licenciado.

Como toda inovação, o *streaming* tornou-se popular muito antes do direito notá-lo. Geradoras de grande renda, estas empresas certamente têm o dever para com a sociedade, mas especificamente, com a divisão de sua receita, através dos tributos. O legislador pátrio optou pela tributação por intermédio do ISS.

Procurando-se contribuir para a análise da questão controversa acerca da legitimidade da cobrança de ISS nos serviços de *streaming*, avaliou-se os dados coletados da jurisprudência nacional, e de diversos doutrinadores, expostos acima, chegando-se às seguintes conclusões.

A única justificativa para a cobrança de ISS sobre os serviços de *streaming* se dá com a utilização do conceito trazido pelo artigo 3º, § 2º, do Código de Defesa do Consumidor, uma vez que, em um primeiro momento, se adequa as normas tributárias ditadas pelo artigo 110 do Código Tributário Nacional, pois não altera conceitos do direito tributário com a finalidade de fixar competência tributária.

Contudo, esta não é a interpretação utilizada pela sistemática tributária atual. Pelo entendimento majoritário, por obrigação de fazer, entende-se a prestação de serviços, na qual alguém se compromete a realizar alguma atividade material positiva a outrem, de cunho intelectual ou físico, tendo o credor a expectativa de ter os proveitos resultantes da força empregada pelo devedor.

Os serviços de *streaming*, tais como a Netflix e Spotify, entregam vídeos e músicas aos consumidores, de forma não permanente, o que caracteriza clara obrigação de dar, não se enquadrando no conceito majoritário de serviço. Ademais, a preparação do conteúdo tem por desígnio, apenas, a melhor prestação do produto a ser disponibilizado, consubstanciando mera atividade meio.

Para que seja legítima a cobrança de ISS sobre serviços de *streaming*, é necessária uma mudança total da concepção atual de serviços, admitindo-se outras atividades econômicas como serviços passíveis de tributação pelo ISS. Pela sistemática tributária atual, a cobrança de ISS sobre os serviços de *streaming* é ilegítima, pois não se configura, propriamente em obrigação de fazer, e consequentemente, não é um serviço passível de tributação pelo ISS.

Por fim, a integridade e coerência reclamada pelo artigo 926 do Código de Processo Civil, intercedem pela interpretação conforme a corrente majoritária, afim de ter-se igualdade nas decisões de casos idênticos (coerência) e uma aplicação do direito de forma a se adequar com a historicidade do que é estudo e decidido pela comunidade jurídica (integridade).

Assim, ter-se-á o conceito de serviço apenas como as obrigações de fazer, não abarcando os serviços de *streaming* como tributáveis, de forma como têm-se o conceito de serviços atual, gerando segurança jurídica a todos consumidores da justiça.



REFERÊNCIAS

BARRETO, Aires Fernandinho. *ISS na Constituição e na lei* – 4. ed. – São Paulo: Noeses, 2018.

- BERGAMINI, Adolpho. *Curso de ISS* – 1. ed. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.
- BRASIL. Código de Processo Civil. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso: 25 nov. 2018.
- BRASIL. Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 06 jan. 2019.
- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso: 25 nov. 2018.
- BRASIL. Lei Complementar Nº 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em 15 maio 2018.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal - Agravo Regimental em Recurso Extraordinário 602295 - Rio de Janeiro/RJ. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8273399>>. Acesso em: 15 maio 2018.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal - Recurso Extraordinário 116121 - São Paulo/SP - Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28116121%20ENUNOME%2E+OU+116121%2EACMS%2E%29&base=baseAcor-daos&url=http://tinyurl.com/z89qgff>>. Acesso em 15 de maio de 2018.
- GAGLIANO, Pablo Stolze. *Manual de direito civil*; volume único – São Paulo: Saraiva, 2017.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário* – 39.

- ed. rev. e atual. – São Paulo: Malheiros, 2018.
- MARIA, Lorena do Nascimento Barbosa. **TRIBUTAÇÃO DO NETFLIX: A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS SOBRE OS SERVIÇOS DE STREAMING.** *FIBRA Lex*, [S.l.], n. 3, fev. 2018. Disponível em: <<http://periodicos.fibra-para.edu.br/index.php/fibralex/article/view/91>>. Acesso em: 19 fev. 2019.
- OLIVEIRA, João; NOBRE, Pedro. *Internet Video Streaming*. In: Mestrado Integrado Engenharia Eletrotécnica e de Computadores - Universidade de Lisboa - Instituto Superior Técnico. Disponível em: <http://www.img.lx.it.pt/~fp/cav/ano2016_2017/Trabalhos_MEEC_2016_2017/Artigo%2017/WebSite-CAV/site/ARTIGO-INTERNET-VIDEO-STREAMING.pdf>. Acesso em: 18 maio 2018.
- PORTO ALEGRE (Cidade). Lei complementar municipal Nº 809, de 29/12/2016. Disponível em: <<http://www2.portoalegre.rs.gov.br/netahtml/sirel/atos/LC%20809>>. Acesso em: 19 fev. 2019.
- RIO DE JANEIRO (Cidade). Lei municipal Nº 6263 de 11/10/2017. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=351478>>. Acesso em 17 maio 2018.
- SÃO PAULO (Cidade). Lei municipal Nº 16757 de 14/11/2017. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=352522>>. Acesso em 17 maio 2018.
- SECRETARIA ESPECIAL DE COMUNICAÇÃO DA PREFEITURA DE SÃO PAULO/SP - Nota de esclarecimento: ISS sobre serviços de streaming. Disponível em: <<http://www.capital.sp.gov.br/noticia/nota-de-esclarecimento-iss-sobre-servicos-de-streaming>>. Acesso em: 15 maio 2018.

STRECK, Lenio Luiz. *O que é isto – decido conforme minha consciência?* – 6. ed. rev. e atual. de acordo com as alterações hermenêutico-processuais dos Códigos. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2017.

STRECK, Lenio Luiz. *O que é isto – o senso incomum?* – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2017.