

**CENTRO UNIVERSITÁRIO TABOSA DE ALMEIDA –
ASCES/UNITA**

BACHARELADO EM DIREITO

**DA INCONSTITUCIONALIDADE TRIBUTÁRIA DOS SERVIÇOS
DE STREAMING**

JONATHAN LOPES DE SANTANA LINHARES

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado ao Centro Universitário Tabosa de Almeida - ASCES/UNITA, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa

CARUARU

2018

BANCA EXAMINADORA

Aprovado em: ____/____/____

Presidente: Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa

Primeiro Avaliador: Prof.

Segundo Avaliador: Prof.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho ao meus pais, pela luta diária em busca da minha educação, e a meu tio Fernando Antonio por acreditar na minha capacidade.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao grande criador do universo por ter me prestigiado com a dádiva da vida, agradeço aos meus pais por serem meus guias nesse plano e me conduzirem e me iluminarem perante os desafios da vida, agradeço pelos sacrifícios feitos para serem investidos na minha educação, em especial ao meu pai Jonas José de Santana Linhares (*In memoriam*) que compartilhou comigo sua paixão por cinema que fez despertar a vontade para a produção desse artigo, apesar de não estar mais presente seus ideais ainda perduram no tempo.

Agradeço ao meu tio Fernando Antonio do Nascimento Lima por acreditar no meu potencial e por investir nele.

Agradeço a minha namorada Carolinne por me fazer ver o mundo por outra perspectiva e me incentivar a ser uma pessoa melhor.

Agradeço aos meus familiares que me ajudaram e me incentivaram a chegar até aqui.

Aos meus amigos que me ajudaram e me divertiram nessa trajetória de batalhas diárias.

E agradeço as pessoas que tentaram me prejudicar, pois sem elas não seria capaz de saber que tinha a capacidade de superar desafios antes inimagináveis.

RESUMO

ISS (imposto sobre serviço) é um imposto da seara municipal que tem por função principal a arrecadação dos impostos sobre os serviços praticados nos municípios através de diferentes alíquotas para cada município (incluindo distrito federal), além disso, possui também uma lista de serviços que possuem ou não a sua incidência. Essa lista contempla aproximadamente duzentos e trinta serviços, podendo ser incluídos por Lei Complementar. A tecnologia de streaming é uma ferramenta de acesso a conteúdo audiovisual, de áudio e leitura que vem ganhando espaço no mercado mundial de maneira que não seja necessário fazer o download para seu funcionamento, pois o acesso ao conteúdo é feito de forma quase instantânea, trazendo tanto para o usuário quanto para o meio ambiente incontáveis benefícios. Devido à diminuição da utilização de mídias físicas para o aproveitamento do conteúdo radiofônico ou visual (por não se fazer necessário seu uso físico já que o mesmo ocorre digitalmente) a Lei complementar de número 157 sancionada no dia 29 de dezembro de 2017 trouxe para a lista de serviços tributados pelo ISS a ferramenta de streaming, onde, após análise, constatou-se que a legislação foi feita de maneira equivocada pelo legislador, diante do fato gerador do Imposto sobre serviços ser uma obrigação de fazer, e que, após averiguação, a ferramenta de streaming tem formato de negócio jurídico, e por consequência, uma obrigação de dar, o que proporciona dessa maneira uma não conformidade com o fato gerador do imposto em tela com a real natureza da ferramenta de Streaming.

Palavras-Chave: Streaming. Imposto Sobre Serviços. Tributário. Inconstitucionalidade.

RESUMEN

(ISS) es un impuesto de la municipalidad que tiene como función principal la recaudación de los impuestos sobre los servicios practicados en los municipios a través de diferentes alícuotas para cada municipio (incluyendo el distrito federal), además, posee también una lista de servicios que tienen o no su incidencia. Esta lista contempla aproximadamente doscientos treinta servicios, que pueden ser incluidos por Ley Complementaria. La tecnología de streaming es una herramienta de acceso a contenido audiovisual, de audio y lectura que viene ganando espacio en el mercado mundial de manera que no sea necesario descargarlo para su funcionamiento, pues el acceso al contenido se hace de forma casi instantánea, trayendo tanto para el usuario como para el medio ambiente innumerables beneficios. Debido a la disminución del uso de medios físicos para el aprovechamiento del contenido radiofónico o visual (por no hacerse necesario su uso físico, ya que ocurre digitalmente) la Ley complementaria de número 157 sancionada el 29 de diciembre de 2017, trajo a la lista de los servicios tributados por el ISS la herramienta de streaming, donde, después de análisis, se constató que la legislación fue hecha de manera equivocada por el legislador, ante el hecho generador del Impuesto sobre servicios ser una obligación de hacer, y que, después de averiguación, la herramienta de streaming tiene formato de negocio jurídico, y por consiguiente, una obligación de dar, lo que proporciona una no conformidad entre el hecho generador del impuesto en pantalla con la real naturaleza de la herramienta de streaming.

Palabra clave: Streaming. Impuesto sobre servicios. Tributario. Inconstitucionalidad.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1.O QUE É ISS?	9
<u>1.2</u> .Surgimento no Brasil	11
2.O QUE É STREAMING?	13
3.DA INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE O STREAMING	16
CONSIDERAÇÕES FINAIS	19
REFERÊNCIAS.....	21

1 - INTRODUÇÃO

Com o advento do século XXI a globalização caminha a passos largos e com ela houveram mudanças na forma com que as pessoas passaram a viver, e tais transformações vieram com o intento de dinamizar e facilitar a vida das pessoas. Na segunda metade da do anos 90 empresas ganharam destaque na forma de oferecer seus serviços trazendo uma nova roupagem, deixando-os assim mais dinâmicos e baratos para o consumidor final, para serviços já existentes que se traduz no exemplo dos serviços de streaming como a Netflix, que é uma empresa fundada em 1997, norte americana localizada na Califórnia e que oferece uma serviço que pode ser comparado com o de vídeo locadora tendo começado como tal e que hoje fornece títulos de filmes e séries, inclusive produções próprias, para serem assistidos online de várias plataforma, seja pelo smartphone, smartvts, tablets ou computadores.

Possui atualmente aproximadamente 90 milhões de assinantes com extensão mundial com exceção de quatro países: China, Coreia do Norte, Criméia e Síria. Oferece planos a partir de R\$ 19,90 até R\$29,90 ao mês e com lucro girando em torno de 213,64 milhões (2011).

Outro serviço é o Spotify que tem proximidade do método de negócio da Netflix, mas que a sua área de atuação é musical, diferentemente, o Spotify é uma empresa Sueca que teve sua fundação no mês de outubro de 2008 e que em julho de 2015 possuía 75 milhões de usuários ativos, sendo 20 milhões pagos, pois diferentemente da Netflix em que apenas pagando a assinatura se tem acesso ao serviço, no Spotify o usuário pode ter acesso a todo o acervo com algumas restrições que são anúncios, acesso ao formato com menos qualidade sonora e não permite o download das músicas, para ter acesso ao acervo completo sem nenhuma restrição existem planos a partir de R\$16,90 ao mês.

Streaming tem sua origem na língua inglês e significa córrego ou riacho e desta maneira remete a fluxo, integrando o seu significado para o seu uso atual cria-se a representação de fluxo de dados.

Entende-se streaming por uma forma de transmissão de som e imagem (áudio e vídeo) através de uma rede qualquer de computadores sem a necessidade de efetuar downloads do que está se vendo e/ou ouvindo, pois neste método a máquina recebe as informações ao mesmo tempo em que as repassa ao usuário de maneira direta.

No Brasil foi sancionado no dia 29 de dezembro de 2016 a lei complementar que amplia a tributação para tais serviços, o ISS (Imposto Sobre Serviços) que é o imposto direcionado para as prefeituras dos municípios sobre os serviços prestados, a cobrança será onde a empresa possui sede fora do seu país de origem que em relação ao Spotify e ou Netflix serão no município de São Paulo e que por estimativa afetará no mínimo 2% da receita da empresa, na prática esses serviços pagarão menos imposto que os serviços de audiovisual transmitidos pelas televisões a cabo que sofrem a cobrança de ICMS (Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços) um tributo estadual que costuma ter alíquotas maiores que o ISS.

Nos Estados Unidos da América devida a sua forma jurisdicional cada Estado possui suas normas tributárias e encaram de formas diferentes tais serviços.

Em Chicago nos EUA no dia 01 de julho de 2015 a prefeitura aprovou a implementação de um imposto sobre a utilização do serviço de streaming online. A taxa municipal aumentará em 9% o valor da conta de serviços de entretenimento digital em nuvem e que enquadram no serviço o Spotify e a Netflix dentre outros, em Chicago diferentemente do Brasil onde já havia um imposto dedicado para serviços, foi criado tal imposto denominado de Amusement Digital, que ao contrário do Brasil onde foi apenas ampliado a abrangência do ISS para abarcar os novos serviços, com a implementação de tal imposto a prefeitura de Chicago espera arrecadar 12 milhões de dólares no ano seguinte.

No Estado da Flórida, uma consulta fiscal ao Departamento de Receita Tributária local, resultou no Florida Technical Assistent Adviseement nº 14A19-005, de 18/12/2014, segundo o qual o sales and use tax(imposto sobre vendas e uso) não incide sobre venda e assinatura de streaming de vídeo digital (programas de televisão, filmes, eventos esportivos e eventos de notícias), porque não há transferência de domínio de bem material (tangível).

Desta maneira se faz necessário expor a má utilização da norma e o despreparo frente as novas tecnologias em especial a de streaming.

2 - O QUE É ISS?

Normatizado na constituição federal em seu artigo 156, inciso III dispõe:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Imposto sobre serviços de qualquer natureza que na sua forma abreviada conhecemos como ISS, tratando-se de um tributo cobrado pelos municípios e pelo Distrito Federal, possui finalidade essencialmente arrecadatória, sendo a força motriz para de arrecadação da receita municipal, desta maneira todos os valores arrecadados de ISS irão para os cofres públicos municipais, devendo ser o fato gerador a prestação de algum serviço definido segundo o doutrinador Aires F. Barreto (2005, p. 35):

o desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outro, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo.

Definidos assim em uma lista taxativa *numerus clausus* que enumera aproximadamente 230 serviços divididos em 40 itens elencados na lei complementar 116/2003, com a fixação em 5% a alíquota máxima definida na LCP nº 116, de 31 de julho de 2003 e com alíquota mínima de 2% estabelecida no art. 88 do ADCT. Por ser de competência municipal cada município brasileiro pode ter alíquotas e regras específicas.

Com sua primeira formulação de forma embrionária, e um tanto abstrata da forma atual, se deu em uma das grandes primeiras civilizações, o Egito, onde os tintureiros pagavam um imposto sobre seus serviços, sabe-se também que em Roma existiu um imposto denominado *chrysagyrum* ou *lustralis collatio* que recaía também sobre serviços. (ANDRADE, 2016).

Por volta do sec. XX houve uma preocupação do Estado em substituir o Imposto sobre volume de vendas denominado *chiffre d'affaires* por um imposto sobre o valor acrescido chamado na época *la valeur ajoutée*, desta feita o imposto incidiria sobre o lucro do comerciante, dessa maneira tributando bens materiais, as mercadorias, e também bens imateriais, os serviços.

O local de nascimento da forma do ISS na qual conhecemos hoje foi na França, que na época foi pioneira em tributar o valor acrescido com a *taxe sur la valeur ajoutée* aprovada pelo governo em 1954, tal imposto era aplicado em todas as operações realizadas que incluía venda ou prestação de serviços.

Ainda no sistema francês em seus dois institutos com finalidades semelhantes aos impostos Brasileiros com o do A *taxa sur la valeur ajoutée* (TVA) com similaridade ao Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços o ICMS e A *taxe*

sur les prestations de services (TPS) possui semelhança com o imposto sobre serviços de qualquer natureza o ISS.

Após diversos estudos e reconhecimento pela comissão constituída que abordava questões fiscais na Comunidade Europeia, que em 1993 após o Tratado de Maastricht instituiu a conhecida União Europeia, constatou-se o sucesso do modelo de tributação francês, concluindo assim em 5 de novembro de 1962 que toda Comunidade Europeia deveria utilizar o tributo instituído na França, porém diferentemente da França que subdividia a tributação em 2 impostos: A *taxa sur la valeur ajoutée* (TVA) – que incidia sobre a venda de produtos ou mercadorias pelos atacadistas, sendo a base de cálculo o valor acrescido; e A *taxe sur les prestations de services* (TPS) – que incidia sobre as outras operações, tais como o comércio a varejo, a locação de serviços e demais prestações de serviços que nos faz recordar o ISS instituído de hoje, a Comissão Europeia utilizava apenas um imposto de incidência genérica que abarcava em seu texto a venda de mercadorias e prestação de serviços reduzindo assim para um imposto para todas as operações mercantis. (ANDRADE, 2015).

2.1 - SURGIMENTO NO BRASIL

No Brasil a tributação de Serviços surgiu na Constituição Federal de 1934, ainda de forma bruta e sem lapidação, com a incidência apenas sobre diversões públicas, denominado de imposto sobre diversões públicas, com o município responsável pela sua tributação, com a constituição de 1937 o sistema tributário permaneceu praticamente imutável, apenas em 1946 com a Norma Ápice promulgada, o imposto sobre diversões públicas é mantido para os municípios e acrescessem-se o da indústria e profissões deixando estes de serem responsabilidades dos Estados–Membros. Apesar do sistema tributário estar embasado em critérios jurídicos e não econômicos, assim, deixando lacunas na tributação.

Com a Emenda Constitucional Nº 18 de 01 de dezembro de 1965, trazendo a extinção do sistema tributário tripartido onde a União, os estados e os municípios possuíam autonomia foi implementado o sistema uno e nacional e a partir dessa mesma Emenda foi observado pela primeira vez o Imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISS), com fato gerador individualizado da respectiva obrigação substituindo

assim o imposto da indústria e das profissões. Sobre o tema, Sérgio Pinto Martins diz que (2013, p. 05):

Assim, pela discriminação de rendas tributárias ditada pela Emenda Constitucional nº 18, o Município recebeu competência tributária em relação ao ISS, desde que não compreendidos os serviços na competência tributária da União e dos Estados-membros, cabendo à lei complementar estabelecer critérios para distinguir as atividades relativas a “serviços de qualquer natureza” das entendidas como “operações relativas à circulação de mercadorias”. À lei complementar competia, pois, estabelecer critérios para diferenciar os “serviços de qualquer natureza”, de competência dos Municípios, e as “operações relativas à circulação de mercadorias”, de alçada dos Estados-membros.

Na constituição de 1967 houve uma mudança diretamente relacionada com a lei complementar que antes oferecia critérios para a distinção das atividades submetidas ao ICM e ao ISS que exigiam que os serviços a serem tributados fosse definido em lei.

Com a Lei complementar Nº 56 de 15 de dezembro de 1987 a lista com os serviços tributáveis passou de 67 para 100 itens, e logo em seguida quando foi instituída a nova e vigente constituição de 1988 o sistema tributário nacional estava parcialmente reformulado.

A pesar de não existir uma definição clara do que é prestação de serviço na legislação, há como se definir de maneira análoga para a facilitação do seu entendimento trazendo assim o foco para o entendimento o Código de Defesa do Consumidor, no qual fica determinado:

Art.3º(...)§2º Serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive os de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista.

Existem duas vertentes para o entendimento de “prestar serviço” uma possui o fulcro jurídico e a outra com base no entendimento econômico, porém apenas a jurídica é capaz de fazer surgir a obrigação tributária. Na econômica basta a circulação de bens matérias ou imateriais para o surgimento da obrigação tributária onde por troca de um pagamento de um preço a pessoa realizaria a transferência de um serviço para a outra.

Em contrapartida existe a corrente majoritária determinada de corrente jurídica, que protege a tese de incidência só atingirá as prestações de serviços

derivadas de uma obrigação de fazer, em suma, oriundas de um negócio jurídico. (CASTRO, 2016).

3 - O QUE É STREAMING?

Com o dinamismo que nos deparamos hoje e os saltos tecnológicos que presenciamos a cada noticiário, as formas de se comunicar passam por transformações muitas vezes drásticas da mesma maneira que a forma de se consumir e utilizar mercadorias se modificaram de maneiras jamais imagináveis.

Com a evolução da maneira de consumirmos produtos como por exemplo a música, que nos seus primórdios existia apenas a maneira singular de absorção de conteúdo pelo emissor e o receptor, a miúde, o músico e sua plateia no final do século XIX que iniciaram o desenvolvimento de invenções com o objetivo de gravar o conteúdo para ser reproduzido posteriormente, com a disputa nasceu o fonógrafo em 1877 desenvolvido por Thomas Edison e em 1880 o gramofone patenteado por Emil Berliner.

Apenas em 1949 os Estados Unidos presenciaram uma explosão de vendas, e em 1950 a fabricante holandês Philips desenvolve a fita cassete, proporcionando assim as gravações caseiras, em 1984 surgiu o CD rom que se estabeleceu como mídia transportável. (ORSINI, 2017).

Em 1990 surge o MP3 novamente impulsionando um “boom” em gravações e distribuição de música sem o controle das gravadoras, chegamos finalmente ao serviço mais utilizado hoje que é o de *Streaming*, que não é utilizado apenas em formatos de áudio, que já existia desde a década de 90 porém não possuía sua amplitude de usos devido a lentidão da internet na época que não possibilitava seu funcionamento pleno como define “Costello (2018), *Streaming* é a tecnologia usada para entregar conteúdos para computadores e serviços móveis, podendo ser de áudio ou vídeo, porém a cada revolução novos serviços surgem e tal tecnologia possui fluxo contínuo que significa que o destinatário possa utilizar o conteúdo quase que imediatamente”.

O *streaming* funciona de maneira que o conteúdo a ser consumido que pode ser de vídeo ou de áudio, tem seu *download* e sua utilização simultâneos, diferentemente do *download* que para funcionar deve-se primeiro ter um computador com disco rígido para que seu conteúdo possa ser armazenado e utilizado

posteriormente, e para sua utilização é necessário que seu download seja feito por completo como define Gonzalez (2017):

A outra maneira de reproduzir mídia em um media player ou computador é baixar o arquivo. Quando a mídia é baixada de um site, o arquivo é salvo no disco rígido do seu computador ou da mídia. Quando você baixa um arquivo, você pode reproduzir a mídia mais tarde. As faixas de corrente de mídia, como as smartvs, os reprodutores de discos Blu-ray não possuem armazenamento interno, portanto, você não pode baixar os arquivos diretamente para eles para reprodução posterior. (Gonzalez, 2017. **Tradução nossa.**)

Com a implementação e a largar utilização do serviço de *streaming* a indústria teve sua primeira vitória após vários anos perdendo muito com a pirataria. Quando o CD (*compact disc*) foi lançado atuou como facilitador para a pirataria pois era uma forma de reprodução de conteúdo de forma digital, sem ruídos e sem perda de qualidade sonora, porém de fácil cópia do conteúdo e distribuição pela *internet*. As principais prestadoras do serviço de *streaming* utilizam de meios legais para a transmissão de conteúdo regularizando assim a situação com direitos autorais e taxas referentes a reprodução de conteúdo, e com a grande preocupação em torno de formas de viver sem agredir o meio ambiente a tecnologia de *streaming* vem de braços dados com a utilização de recursos de forma consciente, como exposto no relatório da Federação internacional da indústria fonográfica (*International Federation of the Phonographic Industry*) divulgado em abril de 2016 que:

Revenues from physical formats declined, albeit at a slower rate than in previous years, falling by 4.5 per cent compared to 8.5 per cent in 2014 and 10.6 per cent in 2013. The sector still accounts for 39 per cent of overall global income and remains the format of choice for consumers in a number of major markets worldwide including Japan (75 per cent), Germany (60 per cent), and France (42 per cent).

Como informado no dado do relatório a receita das vendas de formatos físicos tem desacelerado apesar em uma proporção mais lenta que nos anos anteriores decaindo 4,5 por cento em comparação a 8,5 por cento em 2014, apesar de possuir 39 por cento da fatia do mercado global embora em países como Japão, Alemanha e França possuírem uma fatia maior. Devemos observar esses dados e nos atentar que uma grande quantidade de matéria prima para a produção de mídias físicas foi preservada, assim juntamente com a não produção de encartes de matérias para produção do CD uma economia de recursos ambientais, não só na produção de CD como também de DVD onde serviços *On demand* vem poupado recursos pois sua reprodução se dá sem necessidade de nenhuma mídia física para o acesso do

conteúdo. O Spotify afirma possuir 35 milhões de música em seu acervo e desta feita todos seus assinantes possuem acesso ilimitado sem a necessidade de nenhum CD físico.

Com a crescente preocupação do consumidor com os impactos ambientais gerados pelas suas transações comerciais há uma crescente preocupação corporativa na forma de atuação que se faça de maneira sustentável fazendo assim a ferramenta de *streaming* um caminho de evolução de consumo com incontáveis e inimagináveis benefícios para o meio ambiente, pois facilita o acesso ao conteúdo além da tecnologia de streaming ajudar na sua distribuição porém sem se utilizar de mais recursos ambientais para tal, a tecnologia revoluciona a forma de observância com o meio ambiente, por trazer a benesse do acesso ilimitado ao conteúdo com qualidade não degradando recursos com seu funcionamento, ocasionando uma visão não antagônica, com o binômio produção e preservação do meio ambiente em paralelo, não havendo assim benefício em uma área sobre o prejuízo da outra, que não ocorre com as mídias físicas que para sua obtenção e produção há a necessidade de utilização de matéria prima em maior quantidade, seguindo o entendimento racional que onde um indivíduo necessita de uma mídia física para o acesso ao conteúdo, enquanto nas mídias digitais um grupo de pessoas faz o mesmo uso do serviço sem a necessidade de se quer uma mídia física, trazendo para a realidade entende-se que uma quantidade inimaginável de pessoas pode ter acesso ao conteúdo sem ao menos uma mídia física produzida para tanto.

Há também o viés da interação com o público, a tecnologia possibilita uma maior interação do consumidor com o produto a ser consumido, a exemplo a Netflix que quando o usuário faz uso do seu catálogo pode votar nos programas que assistiu assim agregando uma nota e dessa maneira a empresa faz indicações de filmes e séries relacionadas a notas auferidas, criando assim um catálogo mais assertivo em relação ao gosto dos usuários, coisa que não acontecia antes pois a comunicação cliente e empresa fornecedora era quase inexistente, o mesmo ocorre com o Spotify, que possibilita o acesso a informação dos álbuns e músicas mais acessadas no período trazendo assim resultado imediato quanto a opinião sobre o trabalho realizado pelo artista. Também em relação a ferramenta de streaming houve uma maior possibilidade de personalizar da maneira que o cliente achar mais necessária, por exemplo, a criação Playlists que são listas de reprodução de músicas personalizadas que podem ser utilizadas de forma sequencial ou mesmo aleatória, trazendo a

possibilidade de cada usuário possuir sua playlist personalizada com os mais diversos estilos musicais possíveis.

Em contra partida com a possibilidade desse maior entendimento da popularidade ou não do programa elaborado há uma perda na qualidade artística das produções quando o contratante toma ciência da opinião do consumidor começa a criar programações que irão de acordo com o gosto popular e assim evitando programas que irão esbarrar com essas opiniões restringindo assim o lado artístico de livre produção e pensamento, vezes crítico ao contexto atual trazendo reflexões mais profundas do que se vivencia cotidianamente, no qual toda a programação será elaborada para ser aceita e assim vendida e não contrariando o que vem sendo abordado, desta feita há um entrave em produções ímpares.

4 – DA INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE O STREAMING

No dia 29 de dezembro de 2016 foi sancionada a Lei Complementar número 157 que em seu texto legal traz algumas mudanças a respeito à Lei Complementar nº 116/2003, tais mudanças preveem novas regras e diretrizes a respeito do tributo ISS (imposto sobre serviços) trazendo uma nova gama de serviços e atividades que serão tributadas, traz também uma alteração de competência, uma proibição aos municípios de isenção e outro que resultem em uma alíquota inferior a 2% inclusive incluindo também um novo tipo de improbidade administrativa. Nos meandros dessas mudanças auferidas a tal imposto está a incidência do respectivo imposto sobre os serviços de Streaming sinalizado no em seu anexo a Lista de serviços anexa à lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 que no seu item 1.09 que define:

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

Até o momento não havia a incidência de nenhum tributo em tal serviço no Brasil seja na seara federal, estadual ou municipal; diferentemente de outros países como por exemplo os Estados Unidos onde por cada estado possuir autonomia tributária vem agregando entendimentos diferentes, no caso dos estados da Flórida, Idaho, Chicago e Alabama, com fatos geradores e incidências específicas e distintas. Porém o legislador atento aos avanços tecnológicos que estão correndo a cada dia

e com a observância de possibilidade de tributar tal tecnologia trouxe para a normatização nacional o entendimento que tal tecnologia possuía ligação com o imposto sobre serviço (ISS), porém com o debruçar-se sobre sua análise será observada uma barreira que entra em conflito com a verdadeira natureza do streaming que não se enquadra no cerne do núcleo do ISS como exemplifica o mestre José Eduardo Gonçalves (2017, p. 46):

Relativamente ao ISS, A Constituição Federal estabelece o seguinte:
 Art.156. Compete aos municípios instituir imposto sobre: (...)
 III-Serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art.155, II, definidos em lei complementar.
 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.

Porém encontra-se um desalinhamento no entendimento da forma como se observa o serviço de streaming onde não há uma situação de fazer, mas sim uma situação de dar, deixando obscuro e labiríntico seu entendimento, para definir a real categoria a qual pertence a ferramenta; Roberto Gonçalves (2013 p.57) define obrigação de dar em:

As obrigações positivas de dar, chamadas pelos romanos de *obligationes dandi*, assumem as formas de *entrega* ou *restituição* de determinada coisa pelo devedor ao credor. Assim, na compra e venda, que gera obrigação de dar para ambos os contratantes, a do vendedor é cumprida mediante entrega da coisa vendida, e a do comprador, com a entrega do preço. No comodato, a obrigação de dar assumida pelo comodatário é cumprida mediante restituição da coisa emprestada gratuitamente.

Trazendo para o encadeamento dos serviços de *Streaming*, no momento da assinatura o contratante fica obrigado a pagar certa quantia para que o contratado forneça o direito de uso, cessando pelo fim da assinatura ou pelo seu cancelamento descaracterizando assim uma prestação de serviço e sim uma obrigação de dar coisa certa, pois quando o contratante concretiza o negócio possui catálogo definido de conteúdo que pode ter acesso, quando há a inclusão, substituição ou a retirada definitiva de algum conteúdo sempre há o aviso prévio da mudança que será realizada para todos os assinantes. Para clarear mais a distinção entre obrigação de dar e

obrigação de fazer, o entendimento Marçal Justen filho (1985, p.115) APUD José Eduardo Soares de Melo (2017, p. 53) sintetiza:

A nota característica do serviço é a sua individualidade, onde cada serviço é um serviço, na acepção de haver em cada oportunidade, uma identidade inconfundível e irrepitível; enquanto que " cada produto industrializado " é uma espécie de um gênero que se destina a ser ilimitada quantitativamente.

Fica clara a distinção entre as duas entidades jurídicas, cada serviço é único e desta feita irrepitível, singular, a cada prestação fica no serviço enraizado características que não serão repetidas na próxima prestação, enquanto na obrigação de dar o objeto material ou imaterial é idêntico, repetível, universal que é o que acontece com o conteúdo dos serviços de streaming, na Netflix por exemplo todos os assinantes possuem o direito ao acesso de todo o conteúdo de maneira igualitária e sem restrições, da mesma modo quando se faz a assinatura premium dos serviços do Spotify o assinante possui acesso a todo o conteúdo que é exatamente idêntico a todos os outros assinantes e de forma democrática. Trazendo assim a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre serviços de streaming com a evidente falta de sincronismo entre o fato gerador do imposto com a maneira que a ferramenta streaming é utilizada e ofertada, trazendo em foco que não há o gatilho do fato gerador por não se configurar como um serviço em nenhuma hipótese. Para dar sustentação ao embasamento jurídico há a súmula vinculante do supremo tribunal federal de número 31 que comunica "É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis."; na súmula em tela fica evidente a similaridade com o serviço de Streaming, pois na operação de locação de bens móveis há incutida na transação a obrigação de dar, gerando obrigações para ambos os lados com a tradição, por um lado haverá a entrega da coisa e pelo outro polo há também a obrigação de entrega do preço como evidencia Vanessa Gomes Caeiro (2010):

É de obliqua relevância dessa maneira, ditar que em apertada síntese, a Súmula Vinculante nº 31, trata exatamente da não incidência do tributo ISS sobre a locação de bens móveis, tendo em vista que a hipótese de incidência não se configura com a prestação de serviço, haja vista que a locação gera obrigação de dar e não de fazer, portanto, inexistente atividade pessoal do locador que possa ser juridicamente caracterizada como prestação de serviço de per si.

Desta maneira fica evidente que não há em sentido algum uma obrigação de fazer, igualmente no serviço de Streaming, apesar de não haver a palpabilidade dos

bens a serem consumidos há uma equidade entre os dois negócios jurídicos, embora haja um pouco de dificuldade na sua mentalização e visualização tratando-se de coisa imaterial pertencente ao contexto digital. Quando não há o pagamento do valor referente aos serviços de Streaming o contratado cessa de imediato o fornecimento de conteúdo para o contratante, igualmente na locação de coisa móvel que se o contratante não cumprir com sua obrigação de pagar o contratado pode ter sua coisa restituída a qualquer momento.

5- CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desenvolvimento do seguinte estudo possibilitou a pesquisa de Lei Complementar número 157 que traz algumas mudanças na Lei Complementar nº 116/2003, que após aprofundamento do estudo entendeu-se que foi incluído de forma equivocada os serviços de *streaming* no *hall* de serviços que são tributados pelo tributo municipal ISS (Imposto sobre serviço) por equívoco do legislador ou como forma precipitada de análise de tal mecanismo de consumo de mercadorias, no qual é relativamente novo para os entendimentos legislativos brasileiros, embora que ao redor do mundo em países que já se utilizam de tal ferramenta já exista forma de entendimento mais aprofundada sobre o tema.

A verificação a respeito de tributação de serviços digitais ainda se apresenta de forma muito ultrapassada, necessitando de mais observância do funcionamento de maneira aprimorar seus entendimentos no legislativo brasileiro para assim pode tributar de maneira justa e eficaz.

A incidência de imposto sobre tais serviços se faz de maneira justa, porém deve ser feito um estudo de maneira que tal tributação percorra de uma análise jurídica com prudência aprofundada para não prejudicar o contribuinte.

Tais serviços chegam ao mercado como forma de facilitar e baratear o acesso a informação, seja por meio de vídeo, áudio e até mesmo por livros difundindo assim conhecimento e facilitando seu acesso, onde por vezes era feito de maneira mais complicada e morosa com toda a logística do vendedor até que se chegasse as mãos do consumidor, onde poderia demorar dias e até mesmo meses. Porém com essas novas ferramentas os produtos podem estar disponíveis nas mãos do consumidor final com questão de segundos, incluindo também uma forma eficaz de se combater a pirataria fazendo o consumidor pagar pelo produto e sem recorrer a sites que ofereçam conteúdos com seus direitos autorais violados.

A difusão de conhecimento é uma coisa essencial para a obtenção de um mundo mais justo e igualitário onde uma das formas de obtenção disso pode ser pela ferramenta de streaming, que facilita ao consumidor o acesso de maneira rápida e eficaz ao conteúdo desejado, pagando o seu valor incluindo a carga tributária e mesmo assim com o preço mais acessível do que por meios de consumo tradicionais

Além da superioridade de utilizar um meio que não agrida o meio ambiente que por sua vez já se encontra em situação precária pois por não utilizar de meios físicos para sua utilização já incide grande economia de matéria prima inclusive sem possuir nenhuma problemática em relação a qualidade do serviço.

Os estudos apresentados esclarecem o desentendimento do legislador a respeito da incidência do imposto sobre serviços trazendo fulcro para sua inobservância a respeito da sincronia do fato gerador com o serviço prestado, porém não foi aprofundado ao ponto de definir o imposto que seria ideal para sua incidência.

Trazendo para a análise de forma superficial o ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços) traz uma forma mais equiparada com a comercialização de tal ferramenta por sua vez em se tratando de circulação de mercadorias fica evidente uma aproximação com o que acontece no streaming de maneira que se encaixe melhor o entendimento com o fato gerador com o que acontece com a ferramenta Streaming.

6. REFERÊNCIAS

ALVAREZ, Miguel Angel. **O que é streaming**, 2004. Disponível em <<http://www.criarweb.com/artigos/214.php>> Acesso em 23 maio 2017.

ALVES, Pedro. **Governo planeja novo imposto para Netflix e Spotify**, 2017. Disponível em <<http://www.metropoles.com/brasil/economia-br/governo-planeja-novo-imposto-para-netflix-e-spotify>> Acesso em 10 mar 2017.

ANDRADE, Pedro Henrique Araújo Pinto. **Evolução Legislativa do ISS**, 2015. Disponível em <<https://peandrade9.jusbrasil.com.br/artigos/245264181/evolucao-legislativa-do-iss>> Acessado em 10 out 2017.

AVILA, Renato Nogueira Perez. **Streaming – Aprenda a Criar e Instalar Sua Rádio ou Tv na Internet**, 2008. Disponível em <www.interrogacaodigital.com/central/o-que-e-streaming/> Acesso em 12 mar 2017.

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 23 maio 2017.

BRASIL, Lei Complementar nº 157, de 29 de Dezembro de 2016. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm> Acesso em 25 jan 2018.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 31. É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>> Acesso em 30 jan 2018.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005.

CAEIRO, Marina Vanessa Gomes. **Nova Súmula Vinculante nº 31 - ISS e Operações de Locação de Bens Móveis**, 2010. Disponível em <<http://conteudojuridico.com.br/artigo,nova-sumula-vinculante-no-31-iss-e-operacoes-de-locacao-de-bens-moveis,29525.html>> Acesso em 02 abr 2018.

CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues. **Tributos em espécie**. 3º Ed. Bahia: Juspodivm, 2016. p. 731

CASTRO, José. **Como vai funcionar o imposto sobre Netflix e Spotify**, 2017 <<https://www.nexojornal.com.br/expresso/2017/01/03/Como-vai-funcionar-o-imposto-sobre-Netflix-e-Spotify>> Acesso em 11 mar 2017.

COSTELLO, Sam. **Internet Streaming: What It Is and How It Works**, 2018. Disponível em <<https://www.lifewire.com/internet-streaming-how-it-works-1999513>> Acesso em 26 jan 2018.

ESTADÃO CONTEUDO. **Temer sanciona lei que taxa imposto no Netflix e Spotify**, 2016. Disponível em <<http://www.metropoles.com/entretenimento/temer-sanciona-lei-que-taxa-imposto-no-netflix-e-spotify>> Acesso em 10 mar 2017.

FABIO. **As vezes em que a Justiça disse: a Uber é legal**, 2015 .Disponível em <<https://newsroom.uber.com/brazil/8-decisoes-judiciais-favoraveis-a-uber/>> Acesso em 10 mar 2017.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro, volume 2: Teoria das obrigações**. 10ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 57.

GONZALEZ, Barb. **The Difference Between Streaming and Downloading Media**, 2017. Disponível em < <https://www.lifewire.com/difference-between-streaming-and-downloading-media-1847372>> Acesso em 26 jan 2018.

GUIA de e-commerce. **Tributação no comércio eletrônico**, 2016. Disponível em <<http://www.guiadeecommerce.com.br/tributacao-no-comercio-eletronico/>> Acesso em 20 maio 2017.

MARTINS, S. P. **Manual do Imposto Sobre Serviços**. 9. Ed. São Paulo: ATLAS, 2013, p. 05.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: Teoria e prática**. 6ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2017, p. 46 e 53.

MENDES, Henrique. **Sancionada lei que proíbe Uber em Salvador; empresa diz que não para decisão**, 2016. Disponível em <<http://g1.globo.com/bahia/noticia/2016/06/sancionado-projeto-de-lei-que-proibe-uber-em-salvador.html>> Acesso em 11 mar 2017.

MESQUITA, Bruna. **Netflix fica mais caro em Chicago com imposto da prefeitura**, 2015. Disponível em <<http://exame.abril.com.br/tecnologia/netflix-fica-mais-carro-em-chicago-com-imposto-da-prefeitura/>> Acesso em 11 mar 2017.

MUNIZ, Bruno Barchi. **Tributação sobre Netflix pode ser inconstitucional**, 2015. Disponível em <<https://lbmadvogados.jusbrasil.com.br/artigos/232778624/tributacao-sobre-netflix-pode-ser-inconstitucional>> Acesso em 19 maio 2017.

ORSINI, Rafael. **Do gramofone às plataformas digitais: a evolução da música na história**, 2017. Disponível em <<http://melodymaker.com.br/do-gramofone-as-plataformas-digitais-a-evolucao-da-musica-na-historia>> Acesso em 17 out 2017.

Revenues from physical formats declined, 2016. Disponível em <<http://www.ifpi.org/news/IFPI-GLOBAL-MUSIC-REPORT-2016>> Acesso em 23 jan 2018.

REVOREDO, Tatiana Trícia de Paiva. **A tecnologia “streaming” (fornecida pela Netflix, Spotify e outros) no contexto do direito tributário brasileiro e do direito digital**, 2017. Disponível em <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=18609#_ednref10> Acesso em 20 maio 2017.

REVOREDO, Tatiana Trícia de Paiva. **A tributação do streaming nos Estados Unidos**. Disponível em <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=18714> Acesso em 21 ago 2017.

SILVA, Leonardo Werner. **Internet foi criada em 1969 com o nome de “Arpanet” nos EUA**, 2001. Disponível em <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/cotidiano/ult95u34809.shtml>> Acesso em 23 maio 2017.

SKYONE. **Chicago cria taxa sobre serviço de cloud e Brasil estuda fazer o mesmo**, 2016. Disponível em <<http://skyone.solutions/pb/chicago-cria-taxa-sobre-o-servico-de-cloud-e-brasil-estuda-fazer-o-mesmo/>> Acesso em 23 maio 2017.

TRÍCIA, Tatiana. **A tributação do streaming nos Estados Unidos**, 2017. Disponível em <<http://www.ambito->

juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=18714&revista_caderno=26> Acesso em 24 jan 2018.