

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA

Faculdade de Direito Professor Jacy de Assis

ALEX PRAIS GOMES

**A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA SOBRE A COMUNICAÇÃO
AUDIOVISUAL SOB DEMANDA**

UBERLÂNDIA

2019

ALEX PRAIS GOMES

**A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA SOBRE A COMUNICAÇÃO
AUDIOVISUAL SOB DEMANDA**

Monografia apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito, pela Universidade Federal de Uberlândia, Faculdade de Direito Prof. Jacy de Assis, campus Santa Mônica.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a. Marcela Cunha Guimarães

UBERLÂNDIA

2019

**A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA SOBRE A COMUNICAÇÃO
AUDIOVISUAL SOB DEMANDA**

Monografia aprovada como requisito parcial para a
obtenção do título de Bacharel em Direito, pela
Universidade Federal de Uberlândia, Faculdade de
Direito Prof. Jacy de Assis, campus Santa Mônica,
pela banca examinadora formada por:

_____, _____ de _____ de 2019.

Nota: _____

BANCA EXAMINADORA

Prof.^a Dr.^a Marcela Cunha Guimarães

Prof. Me. Ricardo Rocha Viola

Prof. Dr. Thiago Gonçalves Paluma Rocha

RESUMO

Este trabalho visa alcançar a natureza tributária da comunicação audiovisual sob demanda, atividade esta desenvolvida por empresas como a Netflix, que só veio a ser tributada em 2017, a partir da publicação da Lei Complementar nº 157, colocando esta prática no âmbito de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Logo, este estudo verifica se a comunicação audiovisual sob demanda realmente se encaixa nos ditames do ISS, se deveria ser tributada por meio do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), ou se seria necessário a criação de um novo imposto fazendo uso da competência residual da União. Para isso, fez-se análise inicialmente do sistema de tributação brasileiro, bem como uma exposição acerca dos conceitos e circunstâncias que caracterizam a disponibilização de mídias online via streaming. Em seguida, utilizando o instrumental teórico da regra-matriz de incidência tributária, definiu-se os conceitos de serviço, bem como de mercadoria, a fim de concluir pelo impedimento da tributação da comunicação audiovisual sob demanda por meio do ISS ou do ICMS-mercadoria, restando, portanto, a competência do Imposto Residual para criação de um imposto específico direcionado, especialmente, a essa atividade.

Palavras-chave: Incidência tributária. Comunicação audiovisual sob demanda. Streaming. ISS. Serviço. ICMS. Mercadoria. Imposto Residual.

ABSTRACT

This work aims to achieve the tax nature of the on-demand audiovisual communication, an activity developed by companies such as Netflix, which only came to be taxed in 2017 from the publication of the Federal Complementary Law #157, placing this practice within the tax incidence of the Tax over Service. Therefore, this study verifies if the on-demand audiovisual communication really fits on what the Tax over Service dictates, whether it should be taxed through the Tax over Merchandise, or whether it would be necessary to create a new tax using the residual competence of the Union. For this, an analysis was initially made of the Brazilian tax system, as well as an exposition about the concepts and circumstances that characterize the release of online media by streaming. Then, using the theoretical instruments of the incidence matrix rule, the concepts of service and merchandise were defined in order to prevent the taxation of the on-demand audiovisual communication through the Tax over Service or the Tax over merchandise, leaving, therefore, the jurisdiction of the Residual Tax to create a tax specific to this activity.

Keywords: Tax incidence. On demand audiovisual communication. Streaming. Tax over service. Service. Tax over merchandise. Merchandise. Residual Tax.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	6
2	A TRIBUTAÇÃO, NA CONSTITUIÇÃO	8
2.1	Do poder de tributar	8
2.2	Da competência tributária	10
2.3	Considerações iniciais aos impostos	12
2.3.1	Do ISS	12
2.3.2	Do ICMS	14
2.3.3	Do Imposto Residual	15
3	A INFRAESTRUTURA DA COMUNICAÇÃO AUDIOVISUAL SOB DEMANDA	17
3.1	Do comércio eletrônico	17
3.2	Do sistema de streaming	19
3.3	Do streaming sob demanda	22
3.4	Da comunicação audiovisual sob demanda	24
4	A POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO PELO ISS	27
4.1	Construção do conceito econômico de serviço	27
4.2	Súmula vinculante nº 31 do STF.....	29
4.3	Lei complementar n. 157/2016	34
4.4	As incongruências da lei 157/2016	35
5	A POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO PELO ICMS-MERCADORIA	39
5.1	Qualificação do conceito de mercadoria na doutrina	39
5.2	Qualificação do conceito de mercadoria na Jurisprudência	42
5.3	Qualificação da comunicação audiovisual sob demanda	45
5.4	Transferência de titularidade na comunicação audiovisual sob demanda	47
6	A POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO PELO IMPOSTO RESIDUAL	50
6.1	Necessidade de incidência de um dos impostos existentes	50
6.2	Utilização da competência residual para criação de um novo imposto	50
7.0	CONCLUSÃO	53
	REFERÊNCIAS	55

1 INTRODUÇÃO

É evidente o impacto da evolução tecnológica nos dias atuais, sendo cada vez mais habitual o uso da informática no cotidiano dos brasileiros. Dessa forma, a utilização da Rede Mundial de Computadores trouxe uma completa revolução como mecanismo de comunicação, permitindo novas formas de transmissão de informações e interações entre as pessoas, até mesmo criando um sistema comercial totalmente dependente deste novo sistema.

O comércio eletrônico redefiniu, inclusive, os aspectos do consumo, possibilitando que haja um desprendimento entre os bens de seus suportes físicos, sobrepondo bens incorpóreos disseminados diretamente através da internet sobre os produtos tradicionais, atualmente denominado como e-commerce. Dentro deste arquétipo, é notório o destaque da comunicação audiovisual sob demanda, estimando-se que 49% dos brasileiros com acesso a internet fazem uso de algum representante deste modelo¹.

Assim, a expansão deste modelo retrata novas atividades reveladoras de capacidade contributiva, devendo o Direito dedicar-se a acompanhar as mudanças que impliquem diretamente no funcionamento da sociedade.

O tema da corrente monografia delimita-se a verificar a natureza tributária da comunicação audiovisual sob demanda, mesma atividade desempenhada por empresas como a Netflix e o Spotify, que só vieram a ser tributadas a partir da publicação da Lei Complementar nº 157 em 2017, colocando esta prática na lista de serviços tributáveis pelo ISS.

Nessa perspectiva, este trabalho pretende responder se a comunicação audiovisual sob demanda realmente se encaixa nos ditames do ISS; se a mesma deve ser tributada por meio do ICMS-mercadoria; ou se torna necessária a criação de um novo imposto fazendo uso da competência residual da União.

Inicialmente, realizar-se-á análise do panorama geral do sistema de tributação delimitado pela Constituição Federal, de forma a abranger os aspectos fundamentais dos impostos supramencionados, visando, principalmente, as definições jurídicas de sua incidência, bem como de seus limites.

¹ IBOPE, 2016. In: ANCINE. Recomendações da ANCINE para uma regulação da comunicação audiovisual sob demanda. Disponível em: <<https://www.ancine.gov.br/sites/default/files/Vod%20Documento%20P%C3%BAblico%20Final%20v3.pdf>>. Acesso em: 18 maio 2017, p. 49.

Em seguida, far-se-á exposição acerca dos conceitos e circunstância que caracterizam a comunicação audiovisual sob demanda, a fim de delimitar suas definições tanto em âmbito econômico como jurídico.

Após pormenorizadas as nuances do tema, faz-se indispensável um estudo dos conceitos utilizados pelo Direito Tributário, averiguando os critérios de incidência tributária do ISS às vistas da publicação da LC 157/2016 e do ICMS-mercadoria diante do julgamento da medida cautelar da ADI 1945 pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

No entanto, a grande controvérsia desta discussão se dá devido à manifestação de uma série de posicionamentos precipuamente opostos, não somente pela doutrina, como também pela jurisprudência, em especial, pelo próprio STF. Nesse passo, pretende-se elaborar uma análise dos conceitos jurídicos atinentes ao tema, verificando sua adequada classificação dentro das relações tributárias.

À vista de tamanha problemática, a pesquisa não pretende adentrar nos aspectos financeiros ou territoriais de ocorrência do fato gerador que o tema possa ensejar, pois, se tratando de uma temática ainda pouco abordada pelos doutrinadores do Direito devido às rápidas transformações que o meio digital suporta, entende-se que tal circunscrição de pesquisa caberia um estudo em separado.

Assim, com base na tutela do Direito Constitucional, do Direito Tributário e do Direito Civil, considerando ainda o indubitável efeito didático das jurisprudências, especialmente do Supremo Tribunal Federal, é que se consagra o exposto estudo.

2 A TRIBUTAÇÃO, NA CONSTITUIÇÃO

2.1 DO PODER DE TRIBUTAR

Antes de dar início a análise do tema proposto, faz-se importante uma exposição geral de como a Constituição Federal estipulou o sistema tributário, de forma que, não há pretensão, neste capítulo, de entabular profundas digressões a respeito das complexas teorias que envolvem o sistema tributário brasileiro ou até mesmo de se esgotar o tema a este respeito.

Desde a formação das formas mais embrionárias de Estado, o direito sempre exerceu função de disciplinar a relação entre os homens, havendo condutas a serem obedecidas e consequências para o seu descumprimento. Logo, o Estado compreende o “conjunto de ações estatais destinadas à satisfação dos interesses dos administradores”². Intrínseco a isto está o desenvolvimento das atividades financeiras com o ideal de atingir seus objetivos, pois “só se justifica um poder público estatal em razão da finalidade inerente aos atos que pratica, qual seja, o interesse da coletividade”³.

Consequentemente, o próprio Estado também desenvolve atividades de obtenção, administração e despendimento dos recursos financeiros angariados. Desta forma, no que se refere à atividade financeira do nosso Estado Nacional subsiste o princípio da liberdade de iniciativa na ordem econômica. “Não é próprio do Estado, portanto, o exercício da atividade econômica, que é reservada ao setor privado, de onde o Estado obtém os recursos financeiros de que necessita”⁴.

Assim, cabe ao Estado um papel de agente normativo e regulador, conforme expressa o art. 174 da Carta Magna Brasileira que fica a cargo da realização de uma função de exploração direta da atividade econômica, em casos excepcionais particularizados na Constituição, como nos casos expressos do art. 173, necessária aos imperativos da segurança nacional ou do relevante interesse coletivo.

É nessas circunstâncias que o Estado Nacional se vale da tributação para obter os recursos financeiros necessários à sua manutenção. Assim, ao visar o interesse da coletividade o Estado realiza seus fins sociais, sem que se caia em uma estatização da economia.

² LOPES, Mauro Luís Rocha. Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Impetus, 2009, p. 1.

³ Ibidem, p. 1.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 24.

Sob esse prisma que se aufer a expressão do “preço da liberdade”, no qual “a garantia de que o cidadão possa exercer suas liberdades no plano econômico, sem amarras estatais que prejudiquem tal exercício, contrapõe-se a obrigação a ele imposta”⁵.

Nesse ponto, Lopes (2009) ainda faz uma observação:

Ainda assim, historicamente a norma tributária tem se revelado de forte rejeição social, seja por revelar expropriação estatal de riqueza arduamente conquistada pelo cidadão, seja em decorrência de rotineira má aplicação das receitas tributárias pelos governantes, notadamente em países cujas reservas são extorquidas pela corrupção desenfreada.⁶

Para diminuir este efeito a Ciência do Direito deve se ater aos valores da proporcionalidade para criar um padrão que almeje o menor suplício possível ao contribuinte e ainda respeitem as necessidades de tesouraria do erário, além de políticas extrafiscais satisfatórias por meio de um ambiente harmonioso e equilibrado.

Pensando nisso, ao compulsar o dispositivo constitucional constatamos o estabelecimento de várias matérias de ordem tributária, tratadas de modo fatigoso para demarcação da atuação dos entes políticos de exercerem o poder de tributação. Concebe-se, nesse caso, um sistema rígido para a distribuição de competências tributárias e faz com que dessa forma os entes políticos atuem dentro dos estritos tempos da competência estipulada⁷.

Nesse contexto, “a Constituição não apenas institui o poder de tributar como também deve reparti-lo entre as pessoas políticas que convivem na federação”⁸, sendo que o poder de tributar, quando dividido entre os entes, recebe o nome de competência tributária. Assim, praticado por meio da lei, o poder de tributar decorre do exercício do poder de soberania do Estado em financiar suas necessidades através dos tributos. Com efeito, a atribuição de competência provinda da Carta Constitucional faz parte da construção organizacional jurídica do próprio Estado. Nesse caso, somente as pessoas jurídicas de direito público com poder de legislar recebem a competência tributária.

⁵ LOPES, Mauro Luís Rocha. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Impetus, 2009, p. 1-2.

⁶ *Ibidem*, p. 44.

⁷ Roque Carrazza descreve que “o legislador de cada pessoa política (União, Estados, Municípios ou Distrito Federal), ao tributar, isto é, ao criar ‘in abstracto’ tributos, vê-se a braços com o seguinte dilema: ou praticamente reproduz o que consta da Constituição – e, ao fazê-lo, apenas recria, num grau de concreção maior, o que nela já se encontra previsto – ou na ânsia de ser original, acaba ultrapassando as barreiras que ela lhe levantou e resvala para o campo da inconstitucionalidade”. (CARRAZA, Roque Antônio. *ICMS*. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 23).

⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 34.

Prosseguindo, “o poder de tributar originalmente uno por vontade do povo (Estado Democrático de Direito) é dividido entre as pessoas políticas que formam a Federação”⁹, poder lhes conferido pela competência impositiva. Nesse caso, distribui-se o poder de tributar entre eles, conforme garante a Constituição, como uma manifestação da vontade geral para suas respectivas parcelas de competência, cujo exercício garante as receitas fundamentais para atingir os fins necessários precedentes à sua existência.

2.2 DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Percebe-se então que a competência tributária é a outorga da Constituição Federal para que os entes políticos utilizem do poder de tributar para instituir tributos. A Constituição em si não institui os tributos, na verdade os antevê e os contorna, usando este modelo a fim de que as entidades federativas os instituam. O papel da Constituição é de assegurar às pessoas jurídicas de direito público a aptidão, através de lei, de instituir tributos com a finalidade de garantir receitas para a autonomia estatal.

Nesse pensar, Paulo de Barros Carvalho preleciona com maestria que “Competência Tributária é a prerrogativa de legislar sobre matéria tributária, favor que pressupõe a existência de um corpo legislativo representativo e próprio”¹⁰. Portanto, o que a competência tributária faz é fazer surgir os tributos, no plano abstrato, através do texto legislativo ao qual pormenoriza seus elementos, hipótese de incidência, sujeitos ativos, sujeitos passivos, bases de cálculos e alíquotas.

Roque Antônio Carrazza minudencia com proficiência este conceito, explanando:

Obviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, a partir de faculdades constitucionais) pode, igualmente, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, por intermédio da não tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das isenções.¹¹

Depreende-se, pois, que o possuidor desta competência tributária não pode essencialmente modificar, delegar ou mesmo renunciar esta incumbência. Porém, quem pode tributar logo também pode aumentar, reduzir, isentar (no todo ou em parte), inclusive escolher

⁹ Ibidem, p. 60.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. A Regra Matriz do ICM, tese de livre docência, p. 25. In: Jardim, Eduardo Marcial Ferreira. Manual de Direito Financeiro e Tributário. 21ª ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 258.

¹¹ CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 25.

nem exercitar este direito ou fazê-lo apenas em parte, desde que respeitadas às diretivas das Constituição.

A ideia dessa norma padrão de incidência tributária (regra matriz) é de criar um impedimento à aplicação de uma analogia in pejus das normas tributárias como nascedouro de tributos e infrações. Dessa forma, os tipos tributários não podem ser laseados com o intento de iludir os princípios constitucionais e da segurança jurídica dos contribuintes em vista a expandir a acumulação de capital ou mesmo de utilizar punições absurdas para a arrecadação.¹²

A lei, assim, deverá expor de forma meticulosa a realidade a tributar. A lei tributária deve ser precisa, exata, tipificada de uma forma pormenorizada na construção da hipótese de incidência tributária, contendo todos os fatos imprescindíveis e cruciais para sua existência, não podendo encontrar tais fundamentos em leis de menor hierarquia. Por certo, não é dada à lei tributária “apontar conceitos indeterminados, fórmulas abertas ou cláusulas gerais, que permitam, de acordo com o subjetivismo do aplicador, a identificação de múltiplas situações tributáveis”¹³.

Observa-se ainda que essa atribuição constitucional de competência também é uma forma de limitação ao poder de tributar, pois a pessoa política possuidora do poder de tributar deve respeitar o exercício de sua competência. Logo, a competência não pode ultrapassar os limites impostos na norma padrão de incidência pela Magna Carta; como também circunscrever o campo de incidência tributária para que outros entes não usurpem parte da competência que não lhes é estipulado, desequilibrando a distribuição de receitas do Estado.

Dentro dessa norma padrão de incidência tributária é que a Constituição estabelece a competência de cada um dos entes (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) delimitando o campo de atuação de cada um, sem propor uma hierarquia entre eles para esta repartição.

Neste formato, no que se refere aos impostos (não-vinculados a atuação estatal) o Código Magno estipula em seu art. 155, II a competência dos Estados para criar, sobretudo, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias. Por sua parte, os Municípios

¹² Roque Carrazza elucida que “a proibição à analogia prejudicial é uma consequência do princípio da estrita legalidade tributária. As lacunas legislativas não podem ser supridas em prejuízo do contribuinte, porquanto tal artifício frustraria a exigência do Texto Magno de que todo tributo e toda sanção tributária devem fundar-se em lei anterior e expressa”. (CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 293).

¹³ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 293.

estão proporcionados a criar os impostos estipulados no art. 156, I a III da Lei Fundamental, em especial o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

O Distrito Federal, no território que o circunscreve, ficará a cargo de criar os impostos estaduais como preleciona o art. 155 caput, da CF/88, como também, os impostos municipais determinados no art. 147, in fine, do mesmo Diploma Supremo.

Por fim, a União é capaz de criar qualquer outro imposto, sejam os elencados no art. 153, I a VII da Constituição Federal como também fica a cargo da faixa de competência residual, contida no art. 154, I da Magna Carta, permitindo a criação de impostos ainda não previstos na Constituição. Entretanto, desde que siga os ditames por ela expostos, quais sejam, criados por lei complementar, que não aposse dos campos de atuação estaduais, municipais e distrital, considerando os direitos fundamentais dos contribuintes.

Roque Antônio Carrazza notadamente orienta que:

Logo, à União é permitido criar impostos sobre a importação, sobre a exportação, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sobre produtos industrializados etc. (todos elencados no art. 153, do Estatuto Supremo) e, dentro do teoricamente infinito campo de sua competência impositiva residual (ou supletiva), o que lhe foi outorgada pelo art. 154, I, da Lei das Leis, os impostos sobre atos jurídicos, sobre a cessão de direitos, sobre as arrematações e assim avante.¹⁴

Assim agremiados, na sequência versa-se sobre o perfil constitucional dos impostos a serem discutidos nesta dissertação, quais sejam o ISS, o ICMS-mercadoria e o Imposto Residual.

2.3 CONSIDERAÇÕES INICIAIS AOS IMPOSTOS

2.3.1 Do ISS

Com redação dada em advento da Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/1993, em seu art. 156 - III, como supracitado, outorga aos municípios a competência tributária para a criação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Delibera-se assim que: estes serviços de qualquer natureza não estejam compreendidos na esfera impositiva dos Estados (art. 156, III, CF); a definição dos serviços tributáveis seja feita por lei complementar (art. 156, III, in

¹⁴ CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 28.

fine, CF); ainda sejam fixadas as alíquotas mínimas e máximas também através de lei complementar (art. 156, §4º, CF).

Sendo assim, o núcleo do fato gerador do ISS é a prestação de serviços. Por definição, “serviço é a prestação de fazer (prestar atividade a outrem), sendo tributável apenas o serviço objeto de circulação econômica”¹⁵. A saber, esses serviços tributáveis são aqueles exercidos em caráter profissional, feitos sob condição de habitualidade e com finalidade lucrativa. Eduardo Marcial Ferreira Jardim aponta ainda a definição de serviço conforme o Código Civil, expondo:

O núcleo da matriz constitucional repousa na prestação de serviços, a qual, nos termos do arts. 593 e seguintes do Código Civil, consiste em toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, prestada a terceiros e sem vínculo empregatício plasmados no sistema constitucional.¹⁶

Nesse viés, a literalidade do texto Constitucional condicionaria a incidência do ISS somente aos serviços estipulados em diploma complementar, como no caso da Lei Complementar nº116, de 31 de julho de 2003. Esta referida lei trouxe várias inovações em relação à legislação pretérita e apresenta uma Lista de Serviços a serem tributáveis pelo imposto.

Esta interpretação segue o entendimento dominante da doutrina e do STF entendendo que a Lista tem caráter taxativo e não exemplificativo. Com isso, elimina-se a ideia de que o único propósito seria somente evitar conflitos de competência entre os entes políticos (art. 146, I, DF), fator que traz assim maior segurança jurídica ao contribuinte.

Em relação aos conflitos de competência, o “prestar serviços”, em certas situações, envolveriam planos muito próximos aos de incidência do ICMS e do IPI que são as consideradas “operações mistas”. Desse modo, são serviços complementados por um fornecimento de mercadoria, conforme exemplificadas por Sacha Calmon Navarro:

São as chamadas “operações mistas”, que envolvem “serviços” (obrigação de fazer) e fornecimento de peças. Todavia, o dar a peça é acessório. O prestador não se propõe a vender a peça e realizar o serviço, mas a “consertar”, implicando a utilização das peças. Predomina o serviço.¹⁷

Casos assim são recorrentes e propiciam grandes debates na doutrina e na jurisprudência, similar ao caso desta dissertação. Contudo, alguns serviços já estão

¹⁵ LOPES, Mauro Luís Rocha. Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Impetus, 2009, p. 333.

¹⁶ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Manual de Direito Financeiro e Tributário. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 344.

¹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 341.

precisamente incluídos na competência impositiva dos Estados-membros, como os serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e os serviços de comunicação, no âmbito de incidência do ICMS, ao qual sucedemos esta explicação.

2.3.2 Do ICMS

O ICMS é o imposto atribuído no art. 155, II da Magna Carta, à competência dos Estados e também do Distrito Federal e supre uma função sobretudo fiscal, representando uma fonte significativa de renda aos entes estatais. Por conseguinte, Roque Carrazza¹⁸ aponta cinco núcleos distintos como base de seu fato gerador que incidem sobre: as operações relativas à circulação de mercadorias; as prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal; as prestações de serviço de comunicação; a produção, importação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos, gasosos e de energia elétrica; e sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Pertinente a este trabalho, será abordado os núcleos dos fatos geradores das operações relativas à circulação de mercadorias. Nesse viés, a expressão das operações relativas à circulação de mercadoria “são quaisquer atos ou negócios, independente da natureza jurídica específica de cada um deles que implicam circulação de mercadorias”¹⁹. O que requer dizer que são todas as operações de impulsão da mercadoria da fonte produtora até o consumidor.

É de suma importância elucidar sobre o que seria a circulação de mercadoria, indispensável para a aplicação da hipótese de incidência. Logo, a circulação “poderá” ser simplesmente física, mas “deverá” haver uma circulação jurídica, aquela que “pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS”²⁰.

Nesse ponto, a Lei Fundamental não prediz que o fato gerador incide sobre a circulação de mercadorias, mas sim sobre as “operações relativas à circulação de mercadorias”. Assim, no gênero de “operações”²¹ encontram-se os atos, contratos, negócios com a finalidade substancial

¹⁸ CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 31.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 375.

²⁰ CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 32.

²¹ Geraldo Ataliba e Cleber Giardino dissertam que “operações são atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos juridicamente relevantes: circulação e mercadorias são, nesse sentido, adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações” (ATALIBA, Geraldo;

de circulação de mercadorias, ou seja, uma “operação mercantil”²² é aquela regida pelo Direito Comercial, cuja finalidade é o lucro e o objeto uma mercadoria.

É nesse ponto que a não cumulatividade do ICMS ganha importância, surgindo a problemática da transferência de um estabelecimento de uma mesma empresa para outro. “Salientamos que o fato imponible do ICMS só se completa com a transferência da titularidade da mercadoria. Sem ela, o dever de pagar ICMS não nasce”²³.

Como exemplo desta necessidade, o STJ emitiu a Súmula 166, assim redigida: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. Entendimento este, pacífico e seguido não somente pelo STJ como também pelo STF até os dias atuais, não considerando esta situação como fato gerador do ICMS por não implicar na transmissão da propriedade das mercadorias²⁴.

Atenta-se ainda para a redação da súmula que não faz distinção entre o ICMS interno e o ICMS interestadual, não havendo incidência deste imposto em nenhuma das situações, restando imprescindível que ambos os estabelecimentos sejam do mesmo contribuinte, independente se estes estabelecimentos se localizem em diferentes Estados.²⁵

2.3.3 Do Imposto Residual

A Lei Maior de 1988 atribuiu aos entes federativos que legissem sobre os impostos determinados a cada um deles, porém concedeu-se à União a chamada faixa de competência residual estabelecida no art. 154, I, da CF, como já supramencionado. Este comando estabelece a oportunidade para a criação de outros impostos, exceto aqueles especificados de forma detalhada pela Magna Carta.

Como requisito para a aplicação deste preceito está a distinção do seu fato gerador em relação aos demais impostos elencados na constituição, ou seja, ampara um modal negativo para o seu fato gerador com vistas à harmonia do regime jurídico, já que possibilita a criação

GIARDINO, Cléber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. In: Revista de Direito Tributário, vol. 25-26, 1983, p. 107).

²² CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 33.

²³ Ibidem, p. 43.

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 376.

²⁵ SCAFF, Fernando Facury. ICMS interestadual entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-set-18/justica-tributaria-icms-interestadual-entre-estabelecimentos-mesmo-contribuinte>>. Acesso em: 17 maio 2019.

de qualquer imposto. “A contar daí, a área a ser explorada pela entidade tributante fica indeterminada expandindo-se até onde puder ir o talento criativo do seu legislador”.²⁶

Outro requisito é a titularidade da lei complementar para a instituição deste imposto, estipulando o quórum de maioria absoluta designado pelo art. 69 da CF. Deve-se, assim, indicar todos os elementos componentes da regra-matriz de incidência desta nova diretriz, além de ter de respeitar o requisito da não cumulatividade.

Entende-se também como uma limitação o componente quantitativo deste tipo de imposto, pois não há estipulado o valor específico que será cobrado nestes casos, o que existe é uma limitação ao poder de tributar exposto pela Lei Fundamental, demarcando como fronteira o valor da coisa ou conduta passível de incidência.

Quanto a isto, o constituinte outorgou à União a distribuição de 20% do produto da arrecadação dos impostos de competência residual para os Estados e o Distrito Federal, o que desestimulou o Governo²⁷ a utilizar-se deste tipo de recurso para o aumento da carga tributária, “preferindo o caminho das contribuições”²⁸.

Afinal, este dispositivo tem como prerrogativa “dar completude ao sistema constitucional tributário tornando-o fechado e insusceptível de qualquer ampliação, mesmo no plano do exercício do poder constituinte derivado”²⁹.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 6ª ed. São Paulo. Noeses, 2015, p. 252.

²⁷ Paulo de Barros Carvalho observa que “há muito que a União dispõe de faixa residual de competência tributária. Em vez de movimentá-la, nas ocasiões em que necessitou, preferiu servir-se de expedientes desaconselháveis, como a singela mudança de nomes (chamando impostos pela designação de taxas, empréstimos compulsórios, contribuições e uma sorte de epítetos extravagantes) e a competência residual permaneceu inativa, decorando a tábua de possibilidades legiferantes do ente federal”. (Ibidem, p. 253).

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 363.

²⁹ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 306.

3 A INFRAESTRUTURA DA COMUNICAÇÃO AUDIOVISUAL SOB DEMANDA

3.1 DO COMÉRCIO ELETRÔNICO

Antes de aprofundar mais detalhadamente nas características intrínsecas e nuances dos mencionados impostos a fim de precisar seu campo de incidência, importa primeiramente indicar o funcionamento e estabelecer conceitos basilares das tecnologias postas em análise no presente estudo.

É evidente o impacto da evolução tecnológica nos dias atuais, sendo cada vez mais habitual o uso da informática no cotidiano dos brasileiros. Dessa forma, a utilização da Rede Mundial de Computadores trouxe uma completa revolução, como mecanismo de comunicação, permitindo novas formas de transmissão de informações e interações entre as pessoas e até mesmo criando um sistema comercial totalmente dependente deste novo sistema.

O comércio eletrônico redefiniu, inclusive, os aspectos do consumo e possibilitou um maior desprendimento entre os bens de seus suportes físicos. Assim, sobrepuseram os bens incorpóreos sobre os produtos tradicionais, disseminados diretamente através da internet, denominado atualmente de e-commerce.

Essa evolução tecnológica do mercado é diferente do comércio convencional, pois não abrangem mais os Estados, somente as partes diretamente afetadas pelos negócios comerciais, no qual busca-se fornecedores em qualquer lugar do mundo. “Os consumidores não precisam mais se deslocar fisicamente até os fornecedores ou aguardar a entrega do bem em sua residência: a entrega é feita em questão de minutos em seu computador”³⁰.

A infindável busca da sociedade por maior praticidade e comodidade se vê atualmente espelhada nessas novas ferramentas e as facilidades trazidas pelo avanço tecnológico resultou na chamada sharing economy³¹: em tradução literal, economia do compartilhamento.

³⁰ CEZAROTI, Guilherme. ICMS no Comércio Eletrônico. 2005. p. 17. Disponível em: <<http://www.mpeditora.com.br/pdf/icms.pdf>>. Acesso em: 05 ago. 2017.

³¹ SCANDIUZZI, Ana Carolina Fialho. Os Desafios Regulatórios da Economia do Compartilhamento. 2016. Monografia apresentada Instituto Brasiliense de Direito Público para obtenção do grau de bacharel em Direito, Brasília, p. 6. Disponível em: <http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/2119/Monografia_Ana%20Carolina%20Fialho%20ScandiuZZi.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 07 nov. 2017.

Este conceito se resume em um modelo de negócios utilizado da internet para a otimização do uso de bens e serviços e se afasta do ideal de acúmulo de bens, dominante até o final do século passado.

Dentro deste arquétipo, é notório o destaque da comunicação audiovisual sob demanda, havendo entre seus maiores expoentes o YouTube (de uso gratuito) e a Netflix. Estima-se que 49% dos brasileiros com acesso a internet fazem uso de algum representante deste modelo³². Em uma pesquisa realizada pelo RBC Capital Markets³³ (empresa multinacional de serviços financeiros que publicam suas estatísticas e estudos sobre os mercados atuais) constatou-se que o Brasil tem a maior porcentagem de assinantes em todo o mercado pesquisado, com 71% de adesão entre os assinantes de internet.

Assim, a expansão deste modelo retrata novas atividades reveladoras de capacidade contributiva, atividades estas impossíveis de serem previstas pelo legislador, devendo o Direito dedicar-se a acompanhar as mudanças que impliquem diretamente no funcionamento da sociedade.

Diante deste propósito, faz-se indispensável um estudo dos conceitos utilizados pelo Direito Tributário, a partir de uma averiguação dos critérios de incidência tributária dos impostos em vigor dentro do ordenamento jurídico brasileiro. A grande controvérsia desta discussão se dá devido à manifestação de uma afluência de posicionamentos antagônicos, não somente na doutrina como também na jurisprudência, sobretudo, no Superior Tribunal de Justiça e no Supremo Tribunal Federal. Pretende-se assim, elaborar uma investigação sobre conceitos jurídicos concernentes ao tema, de forma a verificar sua adequada classificação dentro das relações tributárias.

³² IBOPE, 2016. In: ANCINE. Recomendações da ANCINE para uma regulação da comunicação audiovisual sob demanda. Disponível em: <<https://www.ancine.gov.br/sites/default/files/Vod%20Documento%20P%C3%BAblico%20Final%20v3.pdf>>. Acesso em: 18 maio 2017, p. 49.

³³ EMARKETER. YouTube, Netflix Find Massive VOD Success in Brazil. Disponível em: <<https://www.emarketer.com/Article/YouTube-Netflix-Find-Massive-VOD-Success-Brazil/1014435>>. Acesso em: 07 nov. 2017.

3.2 DO SISTEMA DE STREAMING

Para que se entenda como é disponibilizado o conteúdo através da tecnologia do streaming é importante primeiro entendermos como ela se tornou um dos principais meios de transmissão de informações no atual sistema do espaço cibernético³⁴.

Com a grande popularização da internet, rapidamente houve a difusão do sistema intitulado de download³⁵, no que consiste essencialmente em uma operação de transferência de dados virtuais (que seja documentos de texto, áudio, vídeos e imagens etc.) entre sistemas computadorizados e interligados.

Contudo, este tipo de procedimento é bastante falho, pois sua característica principal é criar uma cópia da mídia sempre que há transferência entre os servidores e os computadores receptores do conteúdo, tornando-se a principal forma de sustento da pirataria online. Não somente isto, este tipo de operação é inviável para transmissão de eventos ao vivo pela internet por exemplo, pois o respectivo consumo somente torna-se possível a partir da transferência do arquivo após integralmente terminado, além de permitir também a manipulação deste conteúdo.

É sob estas circunstâncias que o sistema de streaming busca suprir as falhas do download ao possibilitar a divulgação de conteúdo em tempo real ao usuário. Assim, diversamente de transferir e armazenar por completo todos os arquivos para sua reprodução, o streaming utiliza um “fluxo contínuo de transmissão de informações que não permanece na posse do receptor do sinal e pode ser consumida no mesmo momento da solicitação de transferência”³⁶.

A palavra stream derivada do verbete streaming é de origem inglesa, e em uma tradução mais literal para a língua portuguesa tem o significado de corrente, fluxo, muitas vezes

³⁴ Tauã Rangel nos define espaço cibernético como “um ambiente produzido eletronicamente, constituídos pelo homem, as máquinas, a informática e as telecomunicações, no qual é possível a perpetração de atos de vontade, dotado de limites distintos dos desfraldados tradicionalmente, orientado e estruturado fisicamente por comprimentos de ondas e frequências, em detrimento de pesos e medidas materiais, e não edificado por átomos, mas sim por correntes energéticas.” (RANGEL, Tauã Lima Verdan. A tutela jurídica do meio ambiente cibernético: a oxigenação propiciada pelos direitos humanos de quinta dimensão. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XVI, n. 115, ago 2013. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13037>. Acesso em: 07 nov. 2017).

³⁵ WEBOPEDIA. Download. Disponível em: <<https://www.webopedia.com/TERM/D/download.html>>. Acesso em: 05 mar. 2018.

³⁶ BENTO NETO, Nazil. A incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) sobre o streaming – (in)constitucionalidade do projeto de lei complementar n. 366/2013. Monografia apresentada Universidade Federal de Santa Catarina para obtenção do grau de bacharel em Direito, Florianópolis, 2016, p. 30. Disponível em: <<http://bit.ly/2ufbPpJ>>. Acesso em: 06 de mar. 2017.

associado a um rio³⁷. Já em termos de informática, este vocábulo pode ser interpretado como transmissão, pacote, um fluxo contínuo de dados ou mesmo fluxo de mídia.

Nessa perspectiva, o sistema de patentes da Google que indexa e agrega informações de patentes em domínio público de todo o mundo, com patentes disponibilizadas pela United States Patent and Trademark Office – USPTO (Escritório de marcas e patentes dos Estados Unidos), descreve o mecanismo do streaming, em tradução livre, como:

Um método para transmitir em tempo real a partir de um computador transmissor para um ou mais computadores clientes através de uma rede, incluindo fornecer no computador transmissor um fluxo de dados em certa taxa de transferência, e dividindo o fluxo em uma sequência de fatias, cada fatia tendo um tamanho de dados predeterminado associado a ele. As fatias são codificadas em uma sequência correspondente de arquivos, cada arquivo tendo um respectivo indicativo, e a sequência é carregada para um servidor com uma taxa de carregamento geralmente igual à taxa de dados do fluxo, de modo que um ou mais computadores possam baixar a sequência através da rede do servidor a uma taxa de download geralmente igual à taxa de dados.³⁸

Conforme se percebe, no streaming há uma parcela do download, mas para que a transmissão do conteúdo se dê sem falhas, o mesmo é dividido em inúmeros fragmentos. Ao envia-los em sequência forma-se uma reação de montagem em cadeia do conteúdo na plataforma do usuário. Assim, estes fragmentos são remontados em sons e imagens para um consumo instantâneo, o que se assemelha bastante aos televisores e rádios, pois não há armazenamento de mídia física. Em razão do pequeno tamanho dos fragmentos, consegue-se efetuar o download de forma mais rápida, pois é dividido em diversos pequenos “pacotes” remontados em um “fluxo”, como um rio de dados virtuais, dando a origem do stream como nomenclatura.

O que pode acontecer nesse fluxo de mídia é uma variação na velocidade de que esta mídia é consumida. Logo, se o conteúdo é recebido em velocidade maior do que é montado ocorre um armazenamento momentâneo em um espaço virtual, já pronto para ser utilizado, cuja memória temporária na leitura de dados recebe o nome de buffer³⁹. Pode acontecer também que

³⁷ OXFORD DICTIONARY. Stream. Disponível em: <<https://en.oxforddictionaries.com/definition/stream>>. Acesso em: 05 mar. 2018.

³⁸ GOOGLE PATENTES. Network media streaming. Disponível em: <<https://patents.google.com/patent/US6389473>>. Acesso em: 05 mar. 2018. Texto original: A method for real-time broadcasting from a transmitting computer to one or more client computers over a network, including providing at the transmitting computer a data stream having a given data rate, and dividing the stream into a sequence of slices, each slice having a predetermined data size associated therewith. The slices are encoded in a corresponding sequence of files, each file having a respective index, and the sequence is uploaded to a server at an upload rate generally equal to the data rate of the stream, such that the one or more client computers can download the sequence over the network from the server at a download rate generally equal to the data rate.

³⁹ Dicionário de Oxford conceitua o buffer como a temporary memory area in which data is stored while it is being processed or transferred, especially one used while streaming video or downloading áudio. (OXFORD

a velocidade de recebimento deste fluxo seja inferior ao necessário para sua montagem. Com isso, fica brevemente suspensa a respectiva exibição para que o sistema acumule fragmentos suficientes para serem montados, realizando, assim, um buffer para a normalidade da reprodução.

É provável que se encontre, dentre os vários locais de pesquisa na rede mundial de computadores, pequenas variações na conceituação deste tipo de proposição. Por se tratar de uma tecnologia relativamente nova, alguns conceitos mais técnicos, intrinsecamente relacionados ao campo da informática acabam se diferindo. Todavia, as premissas das definições são essencialmente as mesmas e não fogem ao ideal de que o streaming é um fluxo contínuo de dados, cuja transmissão e o consumo se dão em um único momento.

A webopédia, um dos maiores sítios eletrônicos que buscam a conceituação de termos relacionados à informática e tecnologia da computação, traz a seguinte definição para o streaming:

Streaming ou streaming de mídia é uma técnica para transferir dados de forma a serem processados como um fluxo contínuo e estável. Tecnologias de streaming estão se tornando cada vez mais importantes com o crescimento da Internet porque a maioria dos usuários não possuem acesso em velocidade suficiente para fazer o download de grandes arquivos de multimídia rapidamente. Com o streaming, o navegador do usuário ou o programa de leitura podem dar início a visualização dos dados antes que o arquivo inteiro seja transferido.

Para o streaming funcionar, o lado do cliente, recebedor dos dados, precisa ser capaz de coletá-los e enviá-los como um fluxo estável para o sistema que está processando os dados e os convertendo em sons e imagens. Isto significa que se o cliente do streaming recebe os dados mais rápido do que o necessário, ele precisa salvar os dados em excesso em um buffer. Se os dados não chegam rápido o suficiente, entretanto, a apresentação dos dados não é ininterrupta.⁴⁰

Na Jurisprudência, também houve a conceituação deste mecanismo pelo Superior Tribunal de Justiça no Resp n. 1.559.264-RJ, julgado em 08 de fevereiro de 2017, oportunidade em que o Ministro Relator Ricardo Villas Bôas Cueva determinou que:

Streaming é a tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo. Esse mecanismo caracteriza-se pelo envio de dados por meio de pacotes, sem que o usuário realize download dos arquivos a serem executados. No streaming de música, por exemplo, não se usa a memória física do computador (HD), mas, sim, a conexão à internet para transmissão dos dados necessários à execução do fonograma.

Desse modo, a tecnologia de streaming permite a transferência de áudio ou vídeo em tempo real sem que o usuário conserve uma cópia do arquivo digital em seu

DICTIONARY. Buffer. Disponível em: <<https://en.oxforddictionaries.com/definition/buffer>>. Acesso em: 12 mar. 2018).

⁴⁰ WEBOPEDIA. Streaming. Disponível em <<https://www.webopedia.com/TERM/S/streaming.html>>. Acesso em 12 mar. 2018.

computador, e é exatamente nesse ponto que reside a mudança de paradigma, pois, diferentemente do que acontecia há poucos anos, hoje, o que importa é o acesso, e não mais a propriedade ou a posse da mídia física (seja vinil, CD ou qualquer outra forma de corporificação da obra) ou virtual.⁴¹

Apesar da popularização deste tipo de mecanismo ser recente, esta tecnologia existe desde os anos 90. Isto se deu por conta das baixas velocidades de internet disponíveis à população, o que gerava muito tempo de espera para a visualização do conteúdo e ademais, com uma qualidade muito baixa. Contudo, com a chegada de velocidades de internet mais rápidas e em razão do custo mais baixo ao consumidor surgiram novas possibilidades de acesso a estas mídias, tanto ao vivo quanto por demanda.

3.3 DO STREAMING SOB DEMANDA

Como relatado anteriormente, o sistema de streaming pode ser consumido em duas modalidades, o streaming ao vivo (live streaming) e o streaming sob demanda (streaming on demand). Apesar de imperceptível ao conhecimento ou percepção de determinados expectadores, existem modificações procedimentais na forma com que cada modalidade ocorre.

Na utilização do streaming ao vivo, a origem da propagação do conteúdo vem diretamente da câmera e/ou de um microfone que está captando exclusivamente aquele momento, sendo que o conteúdo transmitido ocorre em tempo real e não é emanado de dados em arquivos. Em razão da complexidade técnica do assunto e como complemento a conceituação do mecanismo, segue um esquema ilustrado de como decorre toda a operação do streaming ao vivo (tradução livre):

⁴¹ STJ. RECURSO ESPECIAL: Resp 1.559.264 RJ 2013/0265464-7. Relator: Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva. DJ: 08 fev. 2017. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1518691&num_registro=201302654647&data=20170215&formato=PDF>. Acesso em: 30 maio 2019.

Figura 01: Funcionamento do streaming ao vivo



Fonte: HowStuffWorks⁴² - Passos básicos do streaming

- 1) Gravar
- 2) Digitalizar, comprimir e codificar
- 3) Transferir dados do computador para o servidor
- 4) Transferir do servidor por streaming para o computador do usuário
- 5) Decodificar

Por outro lado, no streaming por demanda (streaming on demand), foco principal deste trabalho, tem como característica fundamental de todo o conteúdo já estar disponível para o cliente, podendo ser acessado quando assim o desejar, sendo que a mídia a ser disponibilizada se encontra integralmente armazenada em um servidor-base, aguardando somente a solicitação do arquivo desejado. Conforme demonstrado pela ilustração a seguir (tradução livre):

⁴² HOWSTUFFWORKS. How Streaming Video and Audio Work. Disponível em: <<https://computer.howstuffworks.com/internet/basics/streaming-video-and-audio4.htm>>. Acesso em: 13 mar. 2018.

Figura 02: Funcionamento streaming por demanda



Fonte: HowStuffWorks⁴³ - Processos básicos do streaming

- 1) Um usuário visita uma página na web, hospedada por um servidor web, e encontra um arquivo que ele quer ver ou ouvir.
- 2) O servidor web envia uma mensagem para um servidor de mídia streaming, solicitando o arquivo específico.
- 3) O servidor de mídia passa por streaming o arquivo para o computador do usuário por meio do servidor da web.
- 4) O software do computador do usuário decodifica e roda o arquivo.

3.4 DA COMUNICAÇÃO AUDIOVISUAL SOB DEMANDA

Atualmente, é através desta tecnologia que as plataformas digitais, principalmente a indústria do entretenimento, começaram a buscar a exploração deste novo nicho econômico. Nicho este já considerado como uma das peças essenciais no aspecto geral da continuidade do crescimento do setor audiovisual.

Para os propósitos acadêmicos do presente trabalho, busca-se colocar em primeiro plano a instância de coadunar a Comunicação Audiovisual sob Demanda com a política pública brasileira. Para isso, é necessário conjugar os entendimentos sobre a Comunicação Audiovisual

⁴³ Ibidem.

sob Demanda, comumente chamados de vídeo sob demanda (do original em inglês, vídeo on demand, ou simplesmente pelas siglas VoD). Nesse contexto, trago a definição da própria patente que utiliza o sistema de streaming para os vídeos sob demanda:

Os sistemas centralizados de vídeo sob demanda (VoD) oferecem conteúdo limitado e capacidade limitada de arquivamento. As redes ponto-a-ponto permitem que os usuários compartilhem uma ampla seleção de conteúdo diretamente entre os pontos, [...] contemplando sistemas e métodos para transmissão de alta qualidade e resiliente de dados de transmissão a partir de uma ou mais fontes dentro de uma rede ponto-a-ponto heterogênea [...].⁴⁴

O mercado de vídeo sob demanda, com toda sua proeminência, começou a ser marco de políticas regulatórias ao redor de todo o mundo. A Audiovisual Media Directive (AVMSD⁴⁵), uma das mais antigas e respeitadas diretivas⁴⁶ da União Europeia, atualmente um ícone dos esforços retidos à compreensão, regulamentação e alinhamento deste tipo mercado, busca uma definição para a Comunicação Audiovisual sob Demanda (tradução livre) como:

Um fornecimento de mídia audiovisual prestado por um provedor de fornecimento de mídia para visualização de programas no momento escolhido pelo usuário e a partir de sua solicitação individual, com base em um catálogo de programas selecionados pelo provedor de mídia.⁴⁷

O Brasil também não mede esforços na sua tentativa de definir e regularizar a Comunicação Audiovisual sob Demanda. A Agência Nacional do Cinema – Ancine, através de

⁴⁴ GOOGLE PATENTES. Multi-Source and Resilient Video on Demand Streaming System for a Peer-to-Peer Subscriber Community. Disponível em: <<https://patents.google.com/patent/US20080134258A1/en?q=demand&q=streaming&oq=on+demand+streaming>>. Acesso em: 14 mar. 2018. Texto original: Centralized video on demand (VoD) systems offer limited content and limited archival ability. Peer-to-peer networks allow users to share a wide selection of content directly among peers, but connections between peers may have limited uplink bandwidth and may be unreliable. The present invention according to various embodiments contemplates systems and methods for high quality and resilient transmission of streaming data from one or more sources within a heterogeneous peer-to-peer network to address these and other problems.

⁴⁵ EUROPEAN COMMISSION. Audiovisual Media Services Directive (AVMSD). Disponível em: <<https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/policies/audiovisual-media-services>>. Acesso em: 19 maio 2018.

⁴⁶ Ancine elucida que Diretivas são atos normativos da União Europeia que ditam objetivos comuns a serem alcançados pelos Estados Membros sem fixar os meios necessários para alcançá-los. Uma Diretiva pressupõe, portanto, um espaço legal para que cada Estado decida as exatas normas que adotará para atingir os fins por ela pretendidos. (ANCINE. Recomendações da Ancine para uma regulamentação da comunicação audiovisual sob demanda. Disponível em:

<<https://www.ancine.gov.br/sites/default/files/Vod%20Documento%20P%C3%BAblico%20Final%20v3.pdf>>. Acesso em: 18 maio 2017, p. 39).

⁴⁷ EUROPEAN COMMISSION. Defining a framework for the monitoring of advertising rules under the Audiovisual Media Services Directive, p. 10. Disponível em: <<https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/news/audiovisual-and-media-services-directive-avmsd-study-advertising-rules>>. Acesso em 19 mar. 2018. Texto original: an audiovisual media service provided by a media service provider for the viewing of programmes at the moment chosen by the user and at his individual request on the basis of a catalogue of programmes selected by the media service provider.

Notícia Regulatória sobre a Comunicação Audiovisual sob Demanda, buscou a construção de um marco regulatório do vídeo sob demanda aos consumidores brasileiros, conceituando este sistema como:

Complexo de atividades, sistemas, plataformas e interfaces destinadas a oferecer ao usuário, por meio de redes de comunicação eletrônica, a seu pedido e em momento por ele determinado, serviços baseados na oferta de conteúdos audiovisuais previamente selecionados ou organizados em catálogos. Nela incluídos o Serviço de Comunicação Audiovisual sob Demanda e as plataformas de Compartilhamento de Conteúdo.⁴⁸

Vale a pena ressaltar, para considerações futuras, que o sistema de streaming por demanda, em sua essência, não abrange uma ação imediata de contraprestação de uma pessoa quando o usuário faz a solicitação do arquivo desejado de mídia. Todo este procedimento inicia-se e finaliza-se através, exclusivamente, de ações do próprio usuário consumidor do conteúdo audiovisual armazenado, nos servidores base do provedor, o que não pressupõe uma atividade humana anterior, exercidos por um sistema cibernético completamente automatizado.

Isto posto, será observado adiante as circunstâncias históricas que levaram a criação do ISS, a fim de determinar seu âmbito de incidência quando de sua criação e atualmente, bem como, analisar se a comunicação audiovisual sob demanda é passível de tributação sob este imposto.

⁴⁸ ANCINE. Recomendações da Ancine para uma regulamentação da comunicação audiovisual sob demanda. Disponível em: <<https://www.ancine.gov.br/sites/default/files/Vod%20Documento%20P%C3%BAblico%20Final%20v3.pdf>>. Acesso em: 18 maio 2017, p. 31.

4 A POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO PELO ISS

4.1 CONSTRUÇÃO DO CONCEITO ECONÔMICO DE SERVIÇO

É de essencial importância estabelecer uma breve evolução das dinâmicas envolvidas no contínuo desenvolvimento da tributação sobre serviços, sob uma perspectiva histórica, com fim a construção de um conceito econômico de serviço que pretendeu acentuar a capacidade arrecadadora do Estado.

As imposições fiscais no Brasil têm sua origem conjuntamente à chegada dos portugueses no período colonial, cuja Fazenda Real exigia uma contribuição fiscal, inicialmente sobre o extrativismo do pau-brasil e eventualmente incidindo sobre os produtos característicos dos ciclos econômicos do país como o açucareiro, aurífero, cafeeiro, etc⁴⁹.

A tributação sobre serviços teve sua gênese no Brasil com a publicação do Alvará de 20 de outubro de 1812, ao tributar atividades e profissões específicas, entre estas, algumas eram prestações de serviços. Posteriormente à Independência, sob a guarida da Primeira Constituição Brasileira, o campo de incidência do Alvará supracitado fora alargado com a Lei Orçamentária nº 70 de 22 de outubro de 1936. O documento recebeu a alcunha de Imposto sobre as Lojas⁵⁰ e albergou qualquer casa, loja voltada à prestação de serviços ou venda de manufatura.⁵¹

Em 27 de setembro de 1860 foi instituída a Lei orçamentária nº 1.174 que instituiu o Imposto sobre Indústrias e Profissões. Esta regulamentação substituiu assim seu predecessor, o Imposto sobre as Lojas, e por conseguinte, ampliou-se o campo de incidência para abarcar a qualquer atividade lucrativa, compreendendo as prestações de serviço e suprimindo outros antigos impostos que recaiam sobre atividades específicas.

⁴⁹ FRANCA, Alison José da. et al. Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS. Disponível em: <<https://coutinhocarlotajusbrasil.com.br/artigos/250683584/imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-iss>>. Acesso em: 04 fev. 2019.

⁵⁰ OLIVEIRA, Lucas Borba. Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Disponível em: <<https://lucasborba23.jusbrasil.com.br/artigos/405053452/imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-iss>>. Acesso em: 04 fev. 2019.

⁵¹ BRASIL. Lei nº70, de 22 de outubro de 1836, artigo 9º §4º: O imposto estabelecido no §2º do Alvará de 20 de Outubro de 1812 será substituído nesta Côrte e nas Captaes (sic) da Bahia, Pernambuco e Maranhão pelo novo imposto de 10 por cento do aluguel das lojas constantes do citado parágrafo, e extensivo a qualquer casa ou loja que contiver gêneros expostos à venda, seja por grosso ou a retalho; [...]. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/norma/540984/publicacao/15632561>>. Acesso em: 07 fev. 2019.

Com a sobrevinda da Carta Magna de 1934, criou-se o Imposto sobre Diversões Públicas de incidência sobre jogos e espetáculos de sob a responsabilidade dos municípios. Esta constituição ainda permitia a competência concorrente entre Estados e União, sendo que alguns Estados-membros instauraram também o Imposto de Transações que envolvia a locação de bens móveis, locação de filmes cinematográficos ou a cessão destes, hospedagem, etc.⁵²

Através da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, baseado no Programa de Ação Econômica do Governo, 1964/1966, implantou-se a Reforma Tributária no Brasil que buscava afastar a superposição de impostos, diferenciando-os pelos termos jurídicos formais e expandindo, assim, o campo de imposição tributária. Contudo esta alteração tributária ensejava o aparecimento de inúmeros tributos economicamente idênticos, diferenciados tão somente pelas roupagens jurídicas conferidas pelos legisladores⁵³.

Bernardo Ribeiro de Moraes leciona sobre essa mudança tributária discorrendo que:

Devemos salientar, desde logo, que a Emenda Constitucional n. 18, de 1965, ao adotar nova discriminação de rendas tributárias, não batizou imposto algum. Aceitando critério mais econômico do que jurídico, a referida Emenda deixou de lado nome juris dos tributos, fazendo a distribuição da competência fiscal através de títulos genéricos, que exprimem os fatos econômicos aptos a servirem de base para a tributação. A preocupação do legislador constituinte foi a de dar maior flexibilidade ao sistema tributário, apresentando apenas o objeto de cada imposto.⁵⁴

Desta maneira, ocorreu a supressão dos antigos Imposto de Indústria e Profissões; Imposto de Diversões Públicas e Imposto de Transações para o surgimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM) de competência estadual (art. 12 da EC 18/65); e do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência municipal (art. 15 da EC 18/65). Mudanças estas que possibilitaram a promulgação da Lei nº 5.172, de 1966, desdobrando-se mais tarde no Código Tributário Nacional em 1967.

Com a democratização do país e a promulgação da Constituição em 05/10/1988, o sistema tributário nacional sofreu uma reforma parcial e tratou a partir de seu Título VI sobre a tributação e orçamento, conforme dispõe em seu art. 156, III que:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:(...)

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

⁵² ANDRADE, Pedro Henrique A. P. Evolução Legislativa do ISS. Disponível em:

<<https://peandrade9.jusbrasil.com.br/artigos/245264181/evolucao-legislativa-do-iss>>. Acesso em: 07 fev. 2019.

⁵³ HARADA, Kiyoshi. ISS: doutrina e prática. São Paulo: Atlas, 2008, p. 6.

⁵⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática do imposto sobre serviços. 1ª ed., 2ª tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 71.

Conclui-se do exposto que, a lei complementar dá os contornos gerais do tributo, conforme regra estabelecida pelo art. 146, III da CF/88, no sentido de definir seus elementos essenciais, necessários à identificação exata de suas dimensões, mesmo que abstratas, dando origem à obrigação tributária. E dessa forma se fez a LC 116/03, estabelecendo normas gerais relativas ao ISS e em especial, em lista anexa a lei complementar, o rol de serviços passíveis de sua incidência. Importante destacar que, o Supremo Tribunal Federal já firmou diretriz quanto à taxatividade desta lista de serviços, conforme enfatizado em julgamento do RE 361.829-6/RJ, a saber:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR: LISTA DE SERVIÇOS: CARÁTER TAXATIVO. LEI COMPLEMENTAR 56, DE 1987: SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL: EXCLUSÃO. I. - É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos. Cuida-se, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87. II. - Precedentes do Supremo Tribunal Federal. III. - Ilegitimidade da exigência do ISS sobre serviços expressamente excluídos da lista anexa à Lei Complementar 56/87. IV. - RE conhecido e provido.⁵⁵

Em outras palavras, as categorias dos serviços expostos na lista, anexa a Lei Complementar, é taxativa e não admite inserção de outros serviços senão os expressamente lá enumerados. Contudo, dentro destas categorias de serviços cabe-se interpretação extensiva, tratando-se de subitens com caráter exemplificativo, protegendo, assim, o legislador de enumerar todas as pequenas diferenças entre serviços de mesmo tipo.

Feita esta abordagem inicial sobre o ISS, analisa-se em seguida o entendimento jurisprudencial sobre os limites do conceito de serviço e, logo após, da motivação da edição da Súmula Vinculante n. 31.

4.2 SÚMULA VINCULANTE Nº 31 DO STF

De maneira inaugural, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 116.121-3/SP, com publicação em 25 de maio de 2001⁵⁶, sendo

⁵⁵ STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 361.829-6 RJ. Relator: Ministro Carlos Velloso. DJ: 24 fev. 2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?doCTP=AC&docID=261539>>. Acesso em: 08 junho 2019.

⁵⁶ STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 116.121-3 SP. Relator: Ministro Octavio Gallotti. DJ: 25 maio 2001. Disponível em:

relator o Ministro Celso de Mello (Segunda Turma) e redator do acórdão o Ministro Marco Aurélio (Tribunal Pleno), proferiu uma posição restritiva em relação ao respectivo entendimento de que o conceito constitucional de serviço é fundamentado com base no direito privado.

No julgamento em questão, discutiu-se a natureza jurídica da locação de guindastes frente à Lei municipal que autorizava a cobrança de ISS sobre tal operação. Então, decidiu-se pela inconstitucionalidade da expressão locação de bens móveis, encontrada no item 79 da lista de serviços emitida pelo Decreto-Lei n. 406/68. Este decreto regulava o ISS à época, bem como da Lei Municipal do Município de Santos/SP, que originou o dissenso levado a Corte Suprema.

O mencionado recurso extraordinário foi interposto pela empresa Ideal Transportes e Guindastes Ltda em desfavor da Prefeitura Municipal de Santos/SP, nos autos de embargos à execução fiscal. A empresa recorrente alegava negligência quanto aos arts. 24, I e II da CF/88 e ao art. 110 do CTN e sustentavam que a locação de bens móveis geraria uma obrigação de dar. Por essa razão, a atividade da empresa não seria uma prestação de serviços para ser enquadrada como obrigação de fazer, não existindo atividade pessoal do locador para atribuição desta como serviço.

Em contrapartida o Município de Santos defendeu o cabimento da tributação sobre locação de coisa móvel por constituir uma venda de bem imaterial, qual seja, a entrega de bem a terceiros para uso e mediante remuneração, constituindo-se, assim, matéria de incidência da exação tributária. Nessa perspectiva, os embargos foram julgados improcedentes em primeira instância e foi negado o provimento ao recurso da empresa em segunda instância, dando causa à interposição do recurso extraordinário.⁵⁷

Na admissão do processamento desse Recurso Extraordinário, a Primeira Turma do STF evidenciou a diferença entre as duas espécies de obrigações, de dar e de fazer, com base na doutrina de Cunha Gonçalves, citado por Orlando Gomes, admitindo o recurso supracitado e levando-o a julgamento pelas razões expostas:

[...] As duas espécies revelam-se distintas, não sendo possível atribuir-lhes idêntico regime jurídico tributário. [...] ‘o característico da locação é o regresso da coisa locada a seu dono, ao passo que o serviço prestado fica pertencendo a quem pagou e não é suscetível de restituição (Contratos, pág. 264, 2ª edição). Ademais, colocação diversa, confundindo o arrendamento de coisa (“locatio conductio rei”) e prestação de serviço

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139&pgI=1&pgF=100000>>. Acesso em: 06 maio 2019.

⁵⁷ FREIRE, Marcos. A não incidência do ISSQN sobre a locação de bens móveis – Análise do posicionamento jurisprudencial adotado pelo Supremo Tribunal Federal. Disponível em:

<http://www.fiscosoft.com.br/main_artigos_index.php?PID=152469&printpage=_>. Acesso em: 06 maio 2019.

“locatio conductio operarum”) implicaria na modificação da estrutura do conceito de locação de coisa, consoante estatuído no Direito Civil, cumprindo observar a respeito do artigo 110 do Código Tributário Nacional: “a Lei Tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.⁵⁸

Em desacordo, Moacir Antônio Machado da Silva, o Subprocurador-Geral da República à época, exarou parecer em apoio ao cabimento da tributação sobre locação de coisas móveis como prestação de serviço. Com efeito, tal posição não apenas configura uso e gozo da coisa, mas em principal pela realidade econômica da atividade na utilização do bem móvel. Isto se deu pelos serviços prestados com os bens móveis, pois na locação de guindastes, estes “adquirem consistência econômica, de modo a tornar um índice de capacidade contributiva do Imposto sobre Serviços”. Para isto, o Subprocurador-Geral aponta precedentes de julgamentos dos REs de n. 112.947-6/SP e n. 115.103-0/SP, demonstrando este tipo de interpretação para o caso.

Desta maneira, diante da divergência de entendimentos e dada à notória relevância da matéria, remeteu-se o feito ao Plenário do STF para uma melhor análise e discussão da demanda, cuja decisão incidental e majoritária de votos (seis pelo provimento e cinco pelo desprovimento), resultou na inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis”.

Isto posto, dentre os argumentos dos votos vencidos destaca-se Octavio Galotti, Ministro relator do processo, ao sintetizar a demanda em torno da controvérsia da conceituação de serviços e respectiva extensão.

Assim, ao utilizar-se de um contexto histórico sobre a origem do ISS e de uma abordagem sistêmica das legislações brasileira, o Ministro Galotti destaca o surgimento do ISS em substituição ao antigo imposto de indústria e profissões, devendo abarcar, desse modo, todas as situações sobre as quais incidem o extinto imposto, inclusive a locação de bens móveis.

Logo, para ele, o objetivo do ISS seria o de onerar a venda de bens imateriais (serviços), de modo que “o uso da expressão ‘de qualquer natureza’ conectada ao verbete ‘serviços’ demonstra a intenção legislativa de abranger qualquer prestação de serviço atrelada ao sentido

⁵⁸ STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 116.121-3 SP. Relator: Ministro Octavio Gallotti. DJ: 25 maio 2001. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139&pgI=1&pgF=100000>>. Acesso em: 06 maio 2019.

econômico”⁵⁹. Por fim, concluiu ainda que o vocábulo “serviços” não se reduz à conjectura de “trabalho prestado por pessoas” conforme conceituado pelo direito privado. Desta forma, citando Rubens Gomes de Souza, “serviços” seria qualificado no sentido de “uso, utilidade ou préstimo que se tira de certas coisas”.

Apesar disso, o acórdão vencedor ficou a cargo do Ministro Marco Aurélio, ao traçar seus argumentos sob a interpretação da extensão referente ao conceito de serviço, pautado pelo figurino constitucional. Neste caso, aparta-se a prestação de serviços do contrato de locação, de forma que o proprietário dos guindastes coloca à disposição somente seus instrumentos de locação desvinculando-se de qualquer prestação de serviços. Em fundamentação a esta premissa, o Ministro utiliza-se do art. 110 do Código Tributário Nacional (supramencionado), bem como das diferentes noções de contratos de locação de bens e serviços apresentadas pelo Código Civil de 1916, vigente à época do julgamento, dispostos nos art. 1.188 e 1.216 (com redação mantida no atual Código Civil, correspondendo aos art. 565 e 594):

Art. 1.188 - 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.

Art. 1.216 - Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.

Importante salientar a doutrina de Ulhoa Canto, citada por Gabriel Lacerda Troianelli e utilizada para destacar a irrelevância do aspecto econômico frente ao modelo constitucional do tributo, no qual explicita que:

Entre nós, a interpretação econômica não tem sido acolhida, nem pelos autores nem pela jurisprudência. A própria Coordenação do Sistema de Tributação chegou até a afirmar a sua inaceitabilidade, no Parecer Normativo CST nº 563, de 18.08.1971 (...). Entretanto, é comum ler-se em atos ou decisões da Administração ou de tribunais administrativos que ao direito tributário interessam precipuamente os aspectos econômicos (o que é certo), e, por isso, os dispositivos legais, como os atos e fatos, devem ser interpretados com prevalência do respectivo conteúdo econômico, relegada a sua forma jurídica a plano secundário (ilação errada). Na verdade, trata-se de uma simples tentativa de usurpação de poderes que são apenas do legislador; sob o pretexto de interpretar a lei, o que se está tentando é aplicar a sua norma a atos e fatos que ela não contempla. (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 13. São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 493).

⁵⁹ BENTO NETO, Nazil. A incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) sobre o streaming – (in)constitucionalidade do projeto de lei complementar n. 366/2013. Monografia apresentada Universidade Federal de Santa Catarina para obtenção do grau de bacharel em Direito, Florianópolis, 2016, p. 57. Disponível em: <<http://bit.ly/2ufbPpJ>>. Acesso em: 06 de mar. 2017.

Portanto, assentou-se em síntese que a definição de cada instituto deve prevalecer e ser respeitada. A saber, “somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo”. Respeita-se, assim, os limites constitucionais e legais primando pela organicidade do Direito e da segurança jurídica nas relações Estado-contribuinte.

Outra reflexão que merece destaque expõe-se no voto do Ministro Celso de Mello, acompanhando o voto do Ministro Marco Aurélio, complementa seu entendimento com a doutrina de Aires Fernandino Barreto e Cléber Giardino, ao afirmar que, é “inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas” quando qualificam a locação de bens móveis como serviço para fins de incidência do ISS.

Com isto, o julgamento do RE n. 116.121/SP quebra um paradigma jurisprudencial de mais de três décadas, assumindo tamanha relevância para servir como precedente representativo da edição da Súmula Vinculante n. 31 do Supremo Tribunal Federal. Logo, resta o seguinte disposto: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”, com data de publicação do enunciado em 17 de fevereiro de 2010⁶⁰.

Em decorrência da confecção deste enunciado, diversos acórdãos da Suprema Corte vedaram a incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS) sobre diversas categorias de locação de bens móveis. Vale menção especial ao acórdão do Recurso Extraordinário n. 626.706/SP⁶¹, interposto pelo Município de São Paulo, para a tributação pelo ISS de filmes cinematográficos, vídeo tapes, cartuchos para vídeo games e assemelhados. O acórdão, publicado em 24 de setembro de 2010 e de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, negou o provimento ao recurso por unanimidade utilizando os dizeres da Súmula n. 31 para afastar a incidência do ISS sobre locação de bens móveis. Explicita-se nesse caso: quando a locação de bens móveis é “dissociada da prestação de serviços”, não deixa dúvidas quanto a sua não incidência.

⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante n. 31. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em: 08 maio 2019.

⁶¹ STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 626.706 SP. Relator: Ministro Gilmar Mendes. DJ: 24 set. 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=614598>>. Acesso em: 08 maio 2019.

4.3 LEI COMPLEMENTAR N. 157/2016

Anterior à alteração advinda da Lei complementar n. 157/2016, o ISS já detinha um extenso rol de serviços que constituíam suas hipóteses de incidência, com aproximadamente 230 serviços, segmentado em 40 itens ou gêneros. Tamanha lista justifica-se também pela sua característica essencialmente fiscal e trata de um imposto com imensa importância para o desempenho da atividade financeira dos Municípios.⁶²

A legislação em comento teve sua origem no Projeto de Lei Complementar (PLP) 366/13, de autoria do Senador Romero Jucá, do Partido do Movimento Democrático Brasileiro (PMDB), do Estado de Roraima, sendo apresentado pelo Senado Federal em 6 de dezembro de 2013⁶³. O projeto passou cerca de três anos em tramitação no Congresso Nacional e teve aprovação final pelo Presidente da República em 30 de dezembro de 2016. Em decorrência disso, cria-se uma polêmica a respeito da inserção de novos serviços na lista anexa da lei do ISS, que não recebia alteração significativa há quase 10 anos.

Desta forma, estuda-se a inclusão de um item específico para o rol da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03, que busca ampliar a incidência do ISS para empresas que utilizam o sistema de streaming. O projeto de lei foi largamente veiculado nos meios jornalísticos, acabando por se popularizar como “Imposto Netflix”.

Assim, em decorrência da mudança causada pela Lei Complementar 157/16, resta lavrado no item 1.9 do Anexo à Lei 116/03:

ANEXO

(Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003)

"1 – [...]

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)⁶⁴.

⁶² ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 9ª ed. Ver., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2015, p. 652.

⁶³ BRASIL. Projeto de Lei Complementar 366/2013. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=603566>>. Acesso: 09 maio 2019.

⁶⁴ BRASIL. Lei Complementar n. 157, de 29 de dezembro de 2016. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2016/leicomplementar-157-29-dezembro-2016-784155-norma-pl.html>>. Acesso em: 09 maio 2019.

O conteúdo original do projeto de lei destaca, a princípio, a intenção do legislador em modernizar o rol de serviços tributáveis por ISS, constando diversas atividades referindo-se à cibernética. Contudo, para a aprovação da Lei Complementar, ficaram excluídos serviços compreendidos pelo projeto inicial da lei como a cobrança do imposto para lojas de aplicativos para celulares (App Store e a Google Play - líderes deste segmento), além de outras atividades como as de computação em nuvem, hospedagem de dados, criação de software e de jogos eletrônicos⁶⁵. Apesar de este ser um tema igualmente importante, este trabalho não tem a intenção de esgotar as análises de todas as mudanças trazidas com a entrada em vigor da Lei nº 157/16.

Portanto, torna-se perceptível a grande dificuldade do legislador em adaptar a legislação às novas tecnologias, apesar de serem evidentes as necessidades de atualização das leis do país em face de algo tão presente na sociedade moderna, como é a cibernética. Por isto, é de suma importância que tais mudanças aconteçam sempre dentro dos fundamentos constitucionais.

4.4 AS INCONGRUÊNCIAS DA LEI 157/2016

A fim de demonstrar a incoerência da tributação dos serviços de streaming, busca-se um paralelo deste tipo de operação com aquelas realizadas pelas empresas locadoras de filmes cinematográficos. Devido à essência da operação destes negócios serem as mesmas, qual seja, “disponibilizar, a quem tiver interesse e mediante contraprestação monetária, o acesso a uma variedade de produções midiáticas, que vão desde produções cinematográficas a séries televisivas”⁶⁶.

É cediço que, a utilização de analogias no âmbito do direito tributário se dá com extrema prudência. Por essa razão, a análise das razões resultantes da edição da supramencionada Súmula n. 31 se valem aqui. Com esta publicação, houve várias manifestações doutrinárias para que outros itens e subitens da lista de serviços anexa à LC 116/03 também fossem suprimidos, em virtude de se enquadrarem na mesma fundamentação da edição desta referida súmula.

⁶⁵ FREITAS NETO, José Vieira de. A inconstitucionalidade da incidência do ISS em streaming: alterações pela Lei nº157/2016. 2017. p. 25. Disponível em: <<https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/11411>>. Acesso em: 10 maio 2017.

⁶⁶ BENTO NETO, Nazil. A incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) sobre o streaming – (in)constitucionalidade do projeto de lei complementar n. 366/2013. Monografia apresentada Universidade Federal de Santa Catarina para obtenção do grau de bacharel em Direito, Florianópolis, 2016, p. 59. Disponível em: <<http://bit.ly/2ufbPpJ>>. Acesso em: 06 de mar. 2017.

Nos trâmites que levaram a edição da Lei Complementar n. 116/03, a partir da revogação da antiga lista de serviços e estabelecendo uma nova, houve veto presidencial contra o item 3.01 (atinentes à “locação de bens móveis”), fundamentado no julgamento do supramencionado RE 116.121/SP⁶⁷. Contudo, outros itens desta lei pertinentes a situações idênticas ao do vetado item 3.01 não sofreram veto, e isso “provocou insuportável contradição no jogo da listagem do item 3, que continuou a agasalhar vários itens concernentes a ‘serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres’”⁶⁸.

Neste mesmo sentido Palsen e Mello consideram que:

Embora tenha vetado o item 3.01 (concernente à “locação de bens móveis”), o fato é que o item 3.04 se refere expressamente à “locação e sublocação” de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, que também revelam patente injuridicidade.

Na mesma situação, encontram-se as “cessões de direito”, onerosas ou gratuitas, temporárias ou definitivas, porque não constituem serviços. Na realidade, significam mera autorização para que terceiros utilizem os direitos do titular originário.⁶⁹

Com a publicação da Lei Complementar 157/16 e a entrada do item 1.09 na lista anexa de serviços do ISS, fica claro que o legislador compreendeu a situação do streaming como uma prestação de serviços efetiva, havendo, portanto, uma obrigação de fazer. A partir de uma observação mais primorosa, as empresas que praticam este tipo de atividade concedem a seus assinantes “uma autorização para acesso a um conteúdo alocado em um certo servidor”⁷⁰, não demonstrando assim a realização de um serviço.

Para melhor compreensão desta problemática, vale um estudo sobre a questão do esforço humano no conceito jurídico de serviço, evocando mais uma vez o RE 116.121/SP, no qual firma o entendimento de que “somente a prestação de serviços, envolvido na via direita o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento”⁷¹.

⁶⁷ BRASIL. Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2003/leicomplementar-116-31-julho-2003-492028-veto-13883-pl.html>>. Acesso em: 12 maio 2019.

⁶⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 18ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 405.

⁶⁹ PAUSEN, Leandro, MELLO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 9ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 262.

⁷⁰ MUNIZ, Bruno Barchi. Tributação sobre Netflix pode ser inconstitucional. Disponível em: <<https://lbnadvogados.jusbrasil.com.br/artigos/232778624/tributacao-sobre-netflix-pode-ser-inconstitucional>>. Acesso em: 13 maio 2019.

⁷¹ STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 116.121-3 SP. Relator: Ministro Octavio Gallotti. DJ: 25 maio 2001. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139&pgI=1&pgF=100000>>. Acesso em: 06 maio 2019.

Em vista disso, Miranda conceitua o termo serviço como “qualquer prestação de fazer”, e completa dizendo: “servir é prestar atividade a outrem”⁷². Logo, vários outros juristas seguiram este entendimento de forma bastante semelhante⁷³. Segundo Moraes, o ISS recai “sobre a prestação, a título oneroso, realizada por uma pessoa em favor da outra”⁷⁵, e por conseguinte, HARADA enfatiza: serviço é fruto de esforço humano aplicado à produção⁷⁶.

Estabelecidos tais entendimentos, é perceptível a problemática do preenchimento referente ao requisito da pessoalidade à concepção de streaming de modo que, na via direta, não há qualquer esforço humano na transmissão da mídia alocada no servidor da empresa até o computador do usuário.

Analisando ao todo a cadeia de eventos regidas pela atividade de empresas neste ramo (por exemplo, a própria Netflix), percebe-se uma diversidade de esforços humanos, que vai desde a realização de contratos com empresas cinematográficas, design de apresentação, marketing e publicidade, até a parte de manutenção e atualização dos sistemas necessários à visualização pelo usuário.

Sobre isto, Hugo de Brito Machado comenta que mesmo que se puder vislumbrar serviço ou atividade de servir, o mesmo não atende à necessidade daquele pra quem se dirige a prestação, se tratando de um simples acessório ou uma atividade-meio. Desta maneira o autor ainda enfatiza que “o principal no caso é o uso do bem. Não a conduta de dá-lo em locação ou ceder o seu uso”⁷⁷.

O jurista ressalta ainda que, para a definição do fato gerador do tributo deve valer-se da atividade-principal, aquela que importa para compor o conceito utilizado pela Constituição para definir a competência tributária. Conclui, dizendo ainda que:

Não há dúvida que pode ser visto um fazer em atividades como a locação e a cessão de uso de bens. Não é esse fazer, porém, o principal no atendimento da necessidade

⁷² MIRANDA, Pontes de. Tratado de Direito Privado, Parte Especial tomo XLVII – Direito das obrigações: Contrato de locação de serviços. Contrato de trabalho. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 5.

⁷³ Vitorrio Cassone definiu que “serviço é qualquer prestação de fazer, de prestar atividade a outrem”. (CASSONE, Vitorrio. Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 17ª ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 508).

⁷⁴ Mauro Luís Rocha Lopes conceitua que “serviço é prestação de fazer (prestar atividade a outrem)”. (LOPES, Mauro Luís Rocha. Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Impetus, 2009, p. 333).

⁷⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. In: Martins, Ives Gandra da Silva (Org.). Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 696.

⁷⁶ HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 21ª ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 477.

⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. O ISS e a locação ou cessão de direito de uso. 2004. Disponível em: <https://www.faneesp.edu.br/site/documentos/ISS_locacao_cessao_direito_de_uso.pdf>. Acesso em: 23 jun. 2017.

daquele a quem se dirige. O uso do bem, este sim, é que vai atender aquela necessidade.⁷⁸

Por conseguinte, há de se observar que na redação do item 1.09 da Lei Complementar 157/16, emprega-se o uso da proposição “disponibilização de conteúdo”, de forma que na conceituação de streaming, a ativação para disponibilização do conteúdo se dá por meio do próprio usuário, “ou seja, o usuário não paga pela disponibilização de conteúdo, mas, sim, pelo acesso a ele”⁷⁹, não havendo trabalho humano nesta relação.

Embora ao legislador compete solucionar certos problemas, a inserção deste tipo de legislação no mundo jurídico acaba por causar maior contrariedade. Neste caso, além de causar grande insegurança jurídica, a inconstitucionalidade de um dispositivo normativo também torna a cobrança injusta.

Ainda que a matéria seja recente, dada a sua notoriedade, vários juristas já manifestaram seus posicionamentos sobre o assunto, como é o caso do advogado e vice-presidente do Instituto de Estudos Tributários (IET) Rafael Korff, afirmando que a atividade de streaming “efetivamente não é um serviço, pois não há caracterização de prestação de serviço”.⁸⁰

Da mesma forma a tese da Netflix para o caso em comento é a de que “o software de transmissão on line é apenas o instrumento que possibilita o acesso ao conteúdo”⁸¹. Sendo assim, o objeto do contrato é o acesso ao catálogo de filmes que a empresa coloca à disposição do cliente e não a utilização do software, não condizendo, desse modo, na classificação jurídica de serviço.

⁷⁸ Ibidem.

⁷⁹ BENTO NETO, Nazil. A incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) sobre o streaming – (in)constitucionalidade do projeto de lei complementar n. 366/2013. Monografia apresentada Universidade Federal de Santa Catarina para obtenção do grau de bacharel em Direito, Florianópolis, 2016, p. 59. Disponível em: <<http://bit.ly/2ufbPpJ>>. Acesso em: 06 de mar. 2017.

⁸⁰ GRILLO, Brenno. Lei que tributa streaming iguala cessão de uso a serviço, alertam advogados. Consultor Jurídico, 14 de jan. 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jan-14/imposto-streaming-igual-cessao-uso-servico-dizem-advogados>>. Acesso em: 13 maio 2019.

⁸¹ VERGUEIRO, Camila. Netflix deve pagar ISS por exibir filmes por software. Disponível em: <<https://camilavergueiro.jusbrasil.com.br/artigos/121942436/netflix-deve-pagar-iss-por-exibir-filmes-por-software>>. Acesso em: 13 maio 2019.

5 A POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO PELO ICMS-MERCADORIA

5.1 QUALIFICAÇÃO DO CONCEITO DE MERCADORIA NA DOUTRINA

Demonstrada a inviabilidade de tributação da comunicação audiovisual sob demanda por meio de ISS, faz-se necessária análise de incidência desta atividade por meio do ICMS-mercadoria. Para isto, resta imprescindível que se determine o entendimento do que venha a ser mercadoria, tanto para a doutrina quanto para a jurisprudência.

Ao iniciar a análise sobre o ICMS-mercadoria, com previsão no art. 155, II da nossa Carta Magna, percebe-se que este tributo incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadoria, de forma que a lei veicula sua hipótese de incidência pautando sua validade pela identificação de seus elementos, quais sejam: realizar operações relativas à circulação de mercadoria. Nesse sentido, ressalta-se assim sobre a “necessidade de que sejam atendidos, cumulativamente, todos os elementos indicados na norma matriz constitucional”.⁸²

Já vimos que a incidência do imposto se dá sobre a “operação” e não somente sobre a “circulação de mercadorias”, cuja circulação deva ser meramente jurídica; ou seja, pressupõe-se a transmissão da titularidade da mercadoria e não ao simples deslocamento físico de uma mercadoria.⁸³

Feitas estas primeiras considerações, é de essencial importância para a construção da hipótese de incidência do fato gerador do ICMS estabelecer o que se entende como mercadoria, especialmente frente ao surgimento dos chamados “bens virtuais”, frutos da evolução tecnológica.

Entretanto, nos dispositivos constitucionais não se instituiu a definição para o conceito de mercadoria, nem de outros “conceitos próprios do direito privado, como: serviço, renda e tantos outros utilizados na tarefa da repartição de competências tributárias”.⁸⁴

⁸² GRECO, Marco Aurélio; LORENZO, Anna Paola Zonari de. ICMS – Materialidade e Características Constitucionais. In: Martins, Ives Gandra da Silva (Org.). Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 530.

⁸³ CASSONE, Vittorio. Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 17ªed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 467.

⁸⁴ MIGUEL, Luciano Garcia. A hipótese de incidência do ICMS e a evolução dos conceitos tradicionais de mercadoria e serviço de comunicação. 2016. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, p. 96.

Não obstante, pode-se extrair um conceito de mercadoria proveniente do art. 191 do Código Comercial (Lei n. 556/1850)⁸⁵, vigente à época da promulgação da Constituição de 1988, englobando assim “bens móveis e semoventes enquanto objeto de circulação econômica, ou seja, envolvidos em atividade mercantil”.⁸⁶

A partir disto e considerando os dizeres do art. 110 do CTN, segundo o jurista Roque Carraza “não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão somente aquele que se submete a mercancia”⁸⁷. Todavia, a doutrina não é pacífica quanto à especificidade deste bem móvel ser corpóreo (tangível) ou incorpóreo (intangível).

Desse modo, a doutrina majoritária pauta-se por um entendimento tradicional no qual a noção de bem móvel atrela-se à noção de bem físico, corpóreo. Esta ideia deriva não só do Direito Comercial como também do art. 47 - Código Civil de 1916⁸⁸ que vincula a movimentação de um bem à sua materialidade.

Conforme reitera Roque Carraza, “não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão somente o bem móvel corpóreo (bem material) que se submete à mercancia”.⁸⁹ Conclui o jurista: conforme a destinação de tal bem confere-se o caráter de mercadoria. Assim, para intitular um bem móvel como mercadoria, é mister que o mesmo tenha por finalidade a venda ou revenda.⁹⁰

Por sua vez, Paulo de Barros Carvalho também considera a corporalidade como um de seus elementos ao relatar que “mercadoria tem significado unívoco de coisa móvel, corpórea, que está no comércio, equivale a dizer, entre os bens suscetíveis a serem negociados”⁹¹.

⁸⁵ Art. 191 (...) É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para os revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso; compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda metálica e o papel moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papéis de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou vendedor seja comerciante. (BRASIL. Código Comercial. Lei n. 556, de 25 de julho de 1850. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/10556-1850.htm>. Acesso em: 07 maio 2019).

⁸⁶ LOPES, Mauro Luís Rocha. Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Impetus, 2009, p.355.

⁸⁷ CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 37.

⁸⁸ Art. 47. São móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia. (BRASIL. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Lei n. 3.071, de 01 de janeiro de 1916. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm>. Acesso em: 07 maio 2019).

⁸⁹ CARRAZA, Roque Antônio. ICMS, 2012, p. 48. In BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Mutação do conceito constitucional de mercadoria. 2014. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, p. 164.

⁹⁰ CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 37.

⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM, 1978, p. 87. In: GRANER, Mateus Domingues. Regra-matriz de incidência do ICMS-mercadoria e a exploração econômica do software. 2016. Monografia apresentada Universidade Federal do Paraná para obtenção do grau de bacharel em Direito, Curitiba, p.17.

Na mesma esteira estão os ensinamentos de Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo ao conceituarem mercadoria como “bem corpóreo da atividade profissional do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo”. Segundo os autores, o vocábulo mercadoria sofre ampliação constitucional quando submetidos ao fornecimento de energia elétrica (bem incorpóreo) ao âmbito de incidência do ICMS.⁹²

Por conseguinte, Miguel Hilú Neto leciona que “o sistema constitucional tributário brasileiro, ao se referir a produtos, utiliza o vocábulo em sentido estreito, ou seja, de bens corpóreos resultantes da transformação progressiva de elementos da natureza”. Exclui-se, assim, bens sem existência física.⁹³

Hugo de Brito Machado desenvolve sua concepção de mercadoria sob o seguinte aspecto:

Mercadorias são coisas móveis. São coisas porque bens corpóreos, que valem por si, e não pelo que representam. Coisas, portanto, em sentido restrito, no qual não se incluem os bens tais como os créditos, as ações, o dinheiro, entre outros. E coisas móveis porque em nosso sistema jurídico os imóveis recebem disciplinamento legal diverso, o que os exclui do conceito de mercadorias.⁹⁴

Portanto, nota-se que em geral, para esta parte majoritária da doutrina a mercadoria é tida como espécie do gênero coisa, atribuindo-se a qualidade de bem móvel, corpóreo e destinado à venda.

No entanto, este entendimento não está isento de críticas. Conforme visto anteriormente, a própria Constituição de 1988, em seu art. 155, §3º⁹⁵, submetem as operações com energia elétrica à incidência de ICMS sem as tratar de forma excepcional, não sendo expressa neste sentido. Consequentemente, com base no texto constitucional, não se pode afirmar pela exclusão dos bens incorpóreos do conceito de mercadoria.⁹⁶

⁹² PAUSEN, Leandro; MELLO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 9ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p.182.

⁹³ HILÚ NETO, Miguel. Imposto sobre importações e imposto sobre exportações, 2003, p.73. In: SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1647.

⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 377.

⁹⁵ “Art. 155. § 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País”. (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, Título VI, Capítulo I, Seção IV, Brasília, DF, de 05 de outubro de 1988).

⁹⁶ MIGUEL, Luciano Garcia. A hipótese de incidência do ICMS e a evolução dos conceitos tradicionais de mercadoria e serviço de comunicação. 2016. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, p. 101.

De forma diversa da doutrina majoritária baseada nos dizeres do art. 191 do Código Comercial para pautar a corporalidade como qualidade da mercadoria, Marco Aurélio Greco analisa o sentido deste instrumento como forma “de abranger todos os bens (corpóreos e incorpóreos) que fossem objeto de negócios jurídicos de que participassem comerciantes (inclusive banqueiros)”⁹⁷.

Isto procede, na verdade, pois o próprio art. 191 supramencionado considera certos bens incorpóreos como mercadorias “compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda metálica e o papel moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papéis de crédito comerciais”. Assim, tais bens incorpóreos se inserem de forma exemplificativa e a sistemática do Código Comercial, hoje revogado, incluiria tanto bens corpóreos como incorpóreos.

Já para a doutrina Gabriel Pinos Sturts, o requisito da corporalidade da mercadoria é plenamente dispensável, pois, “na era atual, na qual é possível transformar uma mercadoria em dados digitalizados e transmiti-los entre dois computadores, o conceito tradicional deve ser flexibilizado”⁹⁸. Para o jurista não se deve ampliar indiscriminadamente o conceito secular de mercadoria, mas adequá-lo à realidade dos tempos atuais, de forma que essa “ampliação deve valer somente para os bens que tenham caráter comercial, mas que não se enquadram, atualmente, no ultrapassado conceito”⁹⁹.

5.2 QUALIFICAÇÃO DO CONCEITO DE MERCADORIA NA JURISPRUDÊNCIA

Na busca pela determinação do conceito de mercadoria empregado pela jurisprudência, constata-se manifestação do Superior Tribunal de Justiça, no qual a Primeira Turma publicou acórdão do Recurso Especial 39.797/SP, em dezembro de 1994, de relatoria do Ministro Garcia Vieira considerando que os programas de computador (softwares) “não se confundem com suportes físicos, e por isso, não podem ser considerados mercadorias para fins de incidência do ICMS”¹⁰⁰.

⁹⁷ GRECO. Internet e direito, 2000, p.88. In: MIGUEL, Luciano Garcia. A hipótese de incidência do ICMS e a evolução dos conceitos tradicionais de mercadoria e serviço de comunicação. 2016. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, p. 101.

⁹⁸ STURTS, Gabriel Pinos. Tributação do Comércio eletrônico: análise da incidência do ICMS, 2004, p. 34-35. In: PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16ª ed. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado, 2014, p. 615.

⁹⁹ Ibidem, p. 616.

¹⁰⁰ STJ. RECURSO ESPECIAL: REsp 456.650 PR 2002/009939-5. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Revista Superior Tribunal de Justiça. Jurisprudência da Segunda Turma, p. Disponível em:

Inauguralmente, em 1998, o Supremo Tribunal Federal analisou também a incidência do ICMS sobre licenciamento de software no Recurso Extraordinário n. 176.626-3/SP, de relatoria de Sepúlveda Pertence. O Ministro exarou voto no sentido de que “o conceito de mercadoria efetivamente não inclui os bens incorpóreos, como os direitos em geral: mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo”¹⁰¹.

Para o Ministro em questão, o *corpus mechanicum* da obra intelectual poderia cogitar a incidência do ICMS. Entendimento este seguido pelo RE 199.464-9/SP, ao considerar a produção em massa para comercialização e revenda de softwares através de exemplares *corpus mechanicum* da obra intelectual legítima sob a incidência de ICMS, não se confundindo com um simples licenciamento ou cessão de direito de uso.¹⁰²

A partir disto, nota-se que o Judiciário admite o conceito de mercadoria consolidada pela doutrina tradicional, relacionando o termo mercadoria à noção de bem corpóreo e objeto de mercancia. Este conceito passa a ser questionado pelo Supremo Tribunal Federal em 2010, esboçando uma inicial modificação jurisprudencial por ocasião do julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.945¹⁰³.

O pleito em questão proposto pelo Partido do Movimento Democrático Brasileiro (PMDB) questiona o dispositivo de lei do Estado do Mato Grosso ao prever a incidência do ICMS sobre operações com programas de computador (software), mesmo que realizadas por meio de transferência eletrônica de dados.

Em 19 de abril de 1999, o Ministro Relator Octavio Gallotti proferiu voto em consonância ao entendimento anterior supramencionado, restringindo a incidência do ICMS somente aos exemplares físicos dos programas produzidos em série e comercializados no varejo. Na oportunidade, o Ministro Nelson Jobim demonstra entendimento discordante:

[...] a energia elétrica compõe elemento da base e semelhança e a energia elétrica não é um sinal binário matemático, mas algo que não coincide com um bem corpóreo no sentido estrito da expressão que está sendo utilizado.

<https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-eletronica-2005_186_capSegundaTurma.pdf>. Acesso em: 25 maio 2019.

¹⁰¹ STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 176.626-3 SP. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. DJ: 11 dez. 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>>. Acesso em: 25 maio 2019.

¹⁰² STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 199.464-9 SP. Relator: Ministro Ilmar Galvão. DJ: 30 abr. 1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo140.htm>>. Acesso em: 25 maio 2019.

¹⁰³ STF. MEDIDA CAUTELAR EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE: ADI 1.945-MC / MT. Relator: Ministro Octavio Gallotti. DJ: 11 mar. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>>. Acesso em: 25 maio 2019.

[...] se digo que [...] a transmissão de um programa [ocorre] pela via da transferência eletrônica de dados, estou dizendo que não estou cobrando o programa, mas o bem corpóreo? Por que não tem bem corpóreo não estou comprando? [...] ou seja, a linguagem utilizada no sistema da Constituição pelo ICMS começa a bater (sic) com sistemas modernos de comercialização, de transferências.

Em momento posterior, após pedido de vista em 29 de março de 2006, o Ministro Nelson Jobim exarou voto argumentando que “a pergunta fundamental, portanto, é essa: é possível a incidência de ICMS sobre a circulação de mercadoria virtual? A resposta, para mim, é afirmativa”. O Ministro Jobim continua ainda dizendo:

Ora, se o fato de ser bem incorpóreo fosse ressalva à incidência do ICMS, não poderia ser cobrado o imposto também da aquisição de programa de computador de prateleira.

É que, nesse caso, o que se está adquirindo não é o disquete, o CD, o DVD, a caixa ou o livreto de manual, mas também é principalmente a mercadoria virtual gravada no instrumento de transmissão.

Portanto, se o argumento é de que bem incorpóreo não pode ser objeto de incidência de ICMS, o argumento valeria também para o caso de bens incorpóreos vendidos por meio de bens materiais.

Haveria uma clara contradição da jurisprudência do STF¹⁰⁴.

Com isso, suspendeu-se o processo em razão do pedido de vista do Ministro Ricardo Lewandowski que proferiu seu voto em sessão do Plenário ocorrido em 26 de maio de 2010. Nesta sessão, por votação unânime do Tribunal indeferiu-se a medida liminar suspendendo provisoriamente o texto legal do Estado de Mato Grosso que tratava da incidência de ICMS sobre operações com softwares realizadas por intermédio de transferência eletrônica de dados. Reserva-se, no entanto, uma reflexão mais aprofundada do tema para o exame de mérito da ação direta de inconstitucionalidade.

Assim restou decidido em via cautelar, ainda que provisoriamente, a irrelevância da inexistência de bem corpóreo para caracterização do comércio. Percebe-se, a partir da ementa deste julgado que a Corte Suprema empregou a expressão “mercadoria em sentido estrito”¹⁰⁵ referindo-se à conceituação tradicional de mercadoria, na qual prevê, necessariamente, que os

¹⁰⁴ STF. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE: ADI 5659 MG. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/arquivos/2017/4/art20170403-08.pdf>>. Acesso em: 25 maio 2019.

¹⁰⁵ Ementa da MC na ADI n. 1945-MT: “8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito.” (STF. MEDICA CAUTELAR EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE: ADI 1.945-MC / MT. Relator: Ministro Octavio Gallotti. DJ: 11 mar. 2011. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=ADI-MC\(1945%20.NUME.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=ADI-MC(1945%20.NUME.)&base=baseAcordaos)>. Acesso em: 27 maio 2019).

bens sejam corpóreos. Em virtude disto, fala-se em um sentido de “mercadoria em sentido amplo” ao abarcar tanto bens corpóreos quanto incorpóreos.¹⁰⁶

Diante deste cenário, ainda que em juízo preliminar, depara-se que o Supremo Tribunal Federal esboça a ideia de mutação constitucional do conceito de mercadoria. Logo, incorpora-se os bens intangíveis postos no comércio decorrente das evoluções tecnológicas. Em voto da Medida Cautelar da ADI em questão¹⁰⁷, o Ministro Eros Grau assim relata: “a realidade altera o significado dos textos”, e conclui dizendo que “o movimento da vida e da realidade é que dá o significado normativo dos textos”.

A despeito disso, o Ministro Ayres Britto exprimiu uma reflexão em seu voto ao dissertar:

O ser das coisas é o movimento, e as palavras para efeito de movimento, são coisas. Hoje temos uma realidade virtual, isso é tão verdadeiro que a própria expressão ‘realidade virtual’ é paradoxal; seria paradoxal há dez anos, porque virtual era o oposto de real. E hoje já falamos de realidade virtual eliminando toda e qualquer contradição.

Aberta a possibilidade de interpretação de que bens intangíveis possam ser qualificados como mercadoria, resta entender se o objeto da comunicação audiovisual sob demanda pode ser entendido como mercadoria, a fim de que esta atividade seja tributada pelo ICMS.

5.3 QUALIFICAÇÃO DA COMUNICAÇÃO AUDIOVISUAL SOB DEMANDA

Como visto precedentemente, o ICMS incide sobre “negócios jurídicos que envolvam circulação de mercadorias; não sobre a circulação de mercadorias em si mesma considerada”¹⁰⁸. Consequentemente, o imposto em foco não incide sobre fatos jurídicos, tornando imprescindível identificar o negócio jurídico no qual se trata a comunicação audiovisual sob demanda.

Externo à aridez da teoria e utiliza-se como exemplo um dos maiores expoentes deste tipo de atividade: a Netflix, que disponibiliza acesso ao seu catálogo com “ampla variedade de

¹⁰⁶ BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Mutação do conceito constitucional de mercadoria. 2014. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifca Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, p. 169.

¹⁰⁷ STF. MEDIDA CAUTELAR EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE: ADI 1.945-MC / MT. Relator: Ministro Octavio Gallotti. DJ: 11 mar. 2011. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>>. Acesso em: 25 maio 2019.

¹⁰⁸ CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 118.

séries, filmes, e documentários”¹⁰⁹. Desta maneira, este tipo de conteúdo é regido pelo âmbito de proteção à propriedade intelectual, conforme exposto pelo art. 7 da Lei dos Direitos Autorais¹¹⁰.

Do mesmo modo, no âmbito dos direitos autorais do autor, o art. 29 deste dispositivo, trata dos direitos patrimoniais devidos do autor à exploração econômica da obra e elenca, em caráter exemplificativo, as modalidades de utilização da obra. Dentre as quais, para os fins da presente análise, destacam-se:

Art. 29. Depende de autorização prévia e expressa do autor a utilização da obra, por quaisquer modalidades, tais como:

[...] VII - a distribuição para oferta de obras ou produções mediante cabo, fibra ótica, satélite, ondas ou qualquer outro sistema que permita ao usuário realizar a seleção da obra ou produção para percebê-la em um tempo e lugar previamente determinados por quem formula a demanda, e nos casos em que o acesso às obras ou produções se faça por qualquer sistema que importe em pagamento pelo usuário;

[...] VIII - a utilização, direta ou indireta, da obra literária, artística ou científica, mediante:

[...] i - emprego de sistemas óticos, fios telefônicos ou não, cabos de qualquer tipo e meios de comunicação similares que venham a ser adotados;

IX - a inclusão em base de dados, o armazenamento em computador, a microfilmagem e as demais formas de arquivamento do gênero;

X - quaisquer outras modalidades de utilização existentes ou que venham a ser inventadas¹¹¹.

Isto posto, o Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, relator do Resp. n. 1.559.264-RJ, julgado em 08 de fevereiro de 2017, assim exara:

A leitura dos dispositivos acima deixa claro que a tecnologia streaming enquadra-se nos requisitos de incidência normativa, configurando-se, portanto, modalidade de exploração econômica [...].

¹⁰⁹ NETFLIX. O que é a Netflix. Disponível em: <<https://help.netflix.com/pt/node/412>>. Acesso em: 30 maio 2019.

¹¹⁰ “Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como: I - os textos de obras literárias, artísticas ou científicas; II - as conferências, alocuções, sermões e outras obras da mesma natureza; III - as obras dramáticas e dramático-musicais; IV - as obras coreográficas e pantomímicas, cuja execução cênica se fixe por escrito ou por outra qualquer forma; V - as composições musicais, tenham ou não letra; VI - as obras audiovisuais, sonorizadas ou não, inclusive as cinematográficas; VII - as obras fotográficas e as produzidas por qualquer processo análogo ao da fotografia; VIII - as obras de desenho, pintura, gravura, escultura, litografia e arte cinética; IX - as ilustrações, cartas geográficas e outras obras da mesma natureza; X - os projetos, esboços e obras plásticas concernentes à geografia, engenharia, topografia, arquitetura, paisagismo, cenografia e ciência; XI - as adaptações, traduções e outras transformações de obras originais, apresentadas como criação intelectual nova; XII - os programas de computador; XIII - as coletâneas ou compilações, antologias, enciclopédias, dicionários, bases de dados e outras obras, que, por sua seleção, organização ou disposição de seu conteúdo, constituam uma criação intelectual.” (BRASIL. Lei dos Direitos Autorais. Lei n. 9.610, de 19 de fevereiro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19610.htm>. Acesso em: 09 maio 2019).

¹¹¹ Ibidem.

De igual maneira, é possível constatar que a lei autoral não traz nominalmente as mídias por meio das quais as obras são utilizadas, contudo, delineia as diretrizes básicas e os conceitos fundamentais capazes de abarcar diversas modalidades de utilização de produções intelectuais no atual ambiente virtual [...].”¹¹²

Logo, conclui-se que o conteúdo disponibilizado por meio da comunicação audiovisual sob demanda, como obra intelectual, é bem móvel (art. 3º da Lei de Direitos Autorais)¹¹³ e que sua qualidade de bem incorpóreo não impediria sua qualificação como mercadoria, tendo em vista o entendimento do STF no julgamento da Medida Cautelar da ADI n. 1945, podendo assim, ser submetido à atividade mercantil e ao regime jurídico comercial.

5.4 TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE NA COMUNICAÇÃO AUDIOVISUAL SOB DEMANDA

Consoante o anteriormente esposado, o ICMS não incide sobre a mercadoria em si, mas nas operações jurídicas que acarretem a transferência de titularidade (circulação). Quanto à isto, a Lei de Direitos Autorais expõe, em seus arts. 49 e 50, o seguinte:

Art. 49. Os direitos de autor poderão ser totais ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito (...)¹¹⁴.

Nesta medida, em continuidade ao exemplo anteriormente retratado, em seu contrato, a empresa Netflix estabelece em seus termos e condições:

A Netflix concede a V.Sa. uma licença limitada, não exclusiva, revogável, não sublicenciável e intransferível para exibir os Patrimônios da Netflix em conformidade com os presentes Termos. [...] Nenhuma parte do presente instrumento concede a V.Sa. qualquer direito, titularidade ou participação no tocante aos Patrimônios do Netflix Media Center¹¹⁵.

¹¹² STJ. RECURSO ESPECIAL: Resp 1.559.264 RJ 2013/0265464-7. Relator: Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva. DJ: 08 fev. 2017. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1518691&num_registro=201302654647&data=20170215&formato=PDF>. Acesso em: 30 maio 2019.

¹¹³ Art. 3º Os direitos autorais reputam-se, para os efeitos legais, bens móveis. (BRASIL. Lei dos Direitos Autorais. Lei n. 9.610, de 19 de fevereiro de 1998. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19610.htm>. Acesso em: 09 maio 2019).

¹¹⁴ Ibidem.

¹¹⁵ NETFLIX. Termos e Condições do Netflix Media Center. Disponível em:

<https://media.netflix.com/pt_br/terms-and-conditions>. Acesso em: 30 maio 2019.

Por conseguinte, torna-se necessário definir juridicamente cessão de direitos e licença de direitos. Desta maneira, a cessão se caracteriza pela “transferência de titularidade de obra intelectual com exclusividade para o(s) cessionário(s). Já a licença representa uma autorização do autor para que terceiro se valha da obra, com exclusividade ou não, nos termos da autorização concedida”¹¹⁶.

À vista disso, percebe-se que as licenças são uma modalidade prevista em lei para a transferência de direitos autorais a terceiros, havendo uma autorização de uso e mantendo assim a integralidade dos direitos autorais com o titular.¹¹⁷ Sobre isto, Pontes de Miranda elucida que a licenciar é “é permitir o uso ou exploração do bem incorpóreo que é objeto do direito real do inventor, ou do seu sucessor, ou de pessoa a que o atribui”¹¹⁸.

Por se tratarem de institutos bastante semelhantes, faz-se um paralelo que a cessão se assemelha a uma compra e venda, quando onerosa; ou uma doação, quando gratuita. Já a licença é semelhante a uma locação, quando onerosa; ou a um comodato, quando gratuito.¹¹⁹

Desta maneira, na comunicação audiovisual sob demanda, ocorre à comercialização apenas da licença do direito de uso, de modo que o licenciado não se torna titular de nenhum dos direitos autorais da obra veiculada. Resta claro, assim, que o licenciado, ou mesmo o sublicenciado, não adquire a propriedade dos bens em questão, mas sim apenas o direito de vir a utilizá-los.

Por este motivo, Roque Carrazza evidencia que “a licença de uso não translada a titularidade jurídica da propriedade intelectual”, de forma que o autor do bem é quem “detém o direito de utilizar, fruir e dispor (art. 28 da Lei dos Direitos Autorais). Já o licenciado apenas se credencia a usar este bem imaterial”¹²⁰. Logo, conclui o jurista que o licenciamento “não corresponde ao conceito constitucional de operação mercantil, não sendo, portanto, apto a ser alcançado pelo ICMS”¹²¹.

¹¹⁶ PARANAGUÁ, Pedro, BRANCO, Segio. Direitos Autorais. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009, p. 100.

¹¹⁷ PARANAGUÁ e BRANCO comentam que “muito embora a lei não defina licença, pode-se defini-la como uma autorização de uso, de exploração, sem que acarrete a transferência de direitos”. (Ibidem, p. 101).

¹¹⁸ MIRANDA, Pontes de. Tratado de Direito Privado, Parte Especial tomo XVI – Direito das coisas: Propriedade mobiliária (bens incorpóreos). Propriedade intelectual. Propriedade Industrial. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 136.

¹¹⁹ Pontes de Miranda notabiliza que o contrato de licença “não é locação, não é venda; porque a locatio só se refere a coisas corpóreas e a serviços, e a transmissão da propriedade industrial é efeito de outro negócio jurídico concernente à invenção, como prometer a transmissão (= venda) não é licenciar. Nem se pode dizer contrato especial o que pode assumir caráter de contrato que atribui direito absoluto, *real*”. (Ibidem, p. 138).

¹²⁰ CARRAZA, Roque Antonio. O ICMS na Constituição, 2005, p. 193. In GRANER, Mateus Domingues. Regra-matriz de incidência do ICMS-mercadoria e a exploração econômica do software. 2016. Monografia apresentada Universidade Federal do Paraná para obtenção do grau de bacharel em Direito, Curitiba, p.17.

¹²¹ CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 122.

Neste viés, também é o pensamento de Raquel Rios de Oliveira, sendo categórica ao dizer que a licença de direitos “não constitui hipótese de incidência do ICMS, eis que nela não há circulação de mercadoria (...), uma vez que direitos não são mercadorias”¹²².

Com efeito, na comunicação audiovisual sob demanda há simples licença do direito de uso, não da propriedade do bem. Os direitos autorais da obra não foram adquiridos, mas apenas a unicamente a permissão de uso foi cedida, não sendo, portanto, apto a ser alvo de incidência de ICMS.

¹²² OLIVEIRA, Raquel Rios. A não submissão de cessão de direito aos tributos sobre o Consumo (ICMS, ISS, COFINS e PIS). In: GRANER, Mateus Domingues. Regra-matriz de incidência do ICMS-mercadoria e a exploração econômica do software. 2016. Monografia apresentada Universidade Federal do Paraná para obtenção do grau de bacharel em Direito, Curitiba, p.17.

6 A POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO PELO IMPOSTO RESIDUAL

6.1 NECESSIDADE DE INCIDÊNCIA DE UM DOS IMPOSTOS EXISTENTES

Conforme já mencionado neste estudo, a comunicação audiovisual sob demanda, como atividade lucrativa, merece incidência de tributos. Às vistas disso, o Ministro Ilmar Galvão sustenta no julgamento do RE 116.121 que a mesma não se configura prestação de serviços e muito menos circulação de mercadorias. Assim, segundo o Ministro, tais considerações não servem de base a nenhum dos tributos previstos na Constituição, o que soa inteiramente absurdo, e por essa razão torna-se inadmissível.¹²³.

No entanto, o Ministro Ilmar Galvão “andou mal” ao fazer tal consideração, pois os princípios constitucionais e segurança jurídica dos contribuintes não podem ser afrouxados para alcançar este fim. Quanto a isso, o jurista Hugo de Brito Machado clarifica que “é improcedente o argumento segundo o qual toda atividade econômica há de estar submetida a um dos impostos já existentes em nosso sistema”¹²⁴.

É importante frisar que a Constituição não consagra o ideal de alcançar todas as atividades reveladoras de capacidade contributiva pelos impostos existentes. Este pensamento restritivo é incompatível com a essência do texto constitucional, pois em seu art. 154 atribui a competência impositiva residual e garante ao Estado poder para criar qualquer tributo.

6.2 UTILIZAÇÃO DA COMPETÊNCIA RESIDUAL PARA CRIAÇÃO DE UM NOVO IMPOSTO

Com base no que foi exposto anteriormente, o jurista Roque Carrazza elucida que uma licença de direitos “não acarreta a incidência de ICMS, mas eventualmente de outro imposto (a

¹²³ STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 116.121-3 SP. Relator: Ministro Octavio Gallotti. DJ: 25 maio 2001. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139&pgI=1&pgF=100000>>. Acesso em: 06 maio 2019.

¹²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. O ISS e a locação ou cessão de direito de uso. 2004. Disponível em: <https://www.faneesp.edu.br/site/documentos/ISS_locacao_cessao_direito_de_uso.pdf>. Acesso em: 23 jun. 2017.

nosso ver, de um possível, porém ainda não cogitado imposto sobre [licença] de direitos, de competência da União)”¹²⁵. O autor ainda desenvolve este raciocínio dizendo que:

[...] temos que a obrigação tributário só nasce diante da plena e cabal identificação do conceito do fato ocorrido com o conceito da hipótese de incidência. Assim, se o fato ocorrido é identificável como [licença] de direitos, não há como subsumi-lo à hipótese de incidência vender mercadorias.¹²⁶

Ainda sobre este tema, o jurista afirma que o trabalho desenvolvido por estas empresas de licenciamento de direitos de uso de propriedade intelectual é indissociável da licença de direitos, não podendo assim receber tratamento jurídico-tributário diverso. Por conseguinte, conclui-se que as etapas necessárias à implementação da licença de direitos são meramente atos acessórios para efetivação da atividade fim, qual seja, cessões de direitos.

Além disso, Carrazza elucida que estas atividades-meio não podem ser consideradas isoladamente para recair sobre o âmbito de incidência de algum imposto. Ele afirma que “constitui errônea jurídica pretender desmembrar as inúmeras atividades-meio necessárias à [licença] de direitos, como se fossem “operações mercantis” parciais, para fins de incidência de ICMS”.¹²⁷

Em consonância a este entendimento, Renato Gonçalves declara que “um novo imposto de competência residual da União (art. 154, I, CF) poderia incidir sobre licenciamento de propriedade intelectual”¹²⁸. Da mesma maneira Mateus Graner também afirma que “apenas um novo imposto (de competência residual da União, art. 154, I, CF) poderia incidir em ditas operações de licenciamento”¹²⁹.

Ademais, Hugo de Brito Machado também se posiciona neste sentido, expondo que as atividades reveladoras de capacidade contributiva não alcançadas pelos impostos existentes, como é o caso da licença de direitos, podem ser alcançadas por um imposto residual de competência da União¹³⁰.

¹²⁵ CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 119.

¹²⁶ Ibidem, p. 119.

¹²⁷ Ibidem, p. 119.

¹²⁸ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. A tributação do software no Brasil. 2005, p. 134. In: GRANER, Mateus Domingues. Regra-matriz de incidência do ICMS-mercadoria e a exploração econômica do software. 2016. Monografia apresentada Universidade Federal do Paraná para obtenção do grau de bacharel em Direito, Curitiba, p. 34.

¹²⁹ GRANER, Mateus Domingues. Regra-matriz de incidência do ICMS-mercadoria e a exploração econômica do software. 2016. Monografia apresentada Universidade Federal do Paraná para obtenção do grau de bacharel em Direito, Curitiba, p. 34.

¹³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. O ISS e a locação ou cessão de direito de uso. 2004. Disponível em: <https://www.faneesp.edu.br/site/documentos/ISS_locacao_cessao_direito_de_uso.pdf>. Acesso em: 23 jun. 2017.

Desse modo, debruçando-se sobre todas as relações jurídicas que envolvem a comunicação audiovisual sob demanda, bem como, analisando as hipóteses de incidência dos impostos sobre os quais a doutrina e a jurisprudência buscam a sua subsunção, constata-se que o único caso possível para tributação deste tipo de atividade é por meio da utilização da competência residual da União para criação de um novo imposto voltado para o licenciamento de direitos.

7 CONCLUSÃO

Como a quinta geração dos direitos fundamentais, as inovações tecnológicas na área de comunicação e conectividade, assim como as relacionadas à cibernética trazem grandes complicações para o processo legislativo e para juristas de todas as áreas. Em específico para o Direito Tributário, onde a evolução tecnológica observada principalmente no setor de informática cria uma espécie de “zona cinzenta” de tributação na internet, causada pelas dificuldades que o legislador enfrenta para definir as naturezas jurídicas das novas atividades que se desenvolveram neste meio, gerando assim, insegurança jurídica sobre o que efetivamente pode vir a ser objeto de tributação.

A partir disto, o trabalho buscou analisar a estrutura tributária brasileira estabelecida pela Constituição de 1988, que determinou a norma padrão de incidência tributária para limitar o poder de tributar e prevenir o desrespeito ao exercício de sua competência. Com isso, investigou-se o núcleo da matriz constitucional do ISS e concluiu-se que somente o serviço objeto de circulação econômica pode ser passível da incidência deste tributo. No mesmo sentido, a Lei Maior assevera que o fato gerador do ICMS-mercadoria são as operações relativas à circulação de mercadoria, restando enfatizar que tais operações deverão ter um caráter jurídico onde haja transferência de titularidade da mercadoria em questão.

Com uma ideia geral do funcionamento do sistema tributário e das regras que pautam a incidência dos impostos a serem analisados, o foco do estudo direcionou-se ao setor tecnológico, em especial às especificações que caracterizam a comunicação audiovisual sob demanda. Buscou-se então, compilar diversas conceituações relativas ao sistema de streaming, com o intuito de alcançar um denominador comum capaz de indicar com clareza a funcionalidade desta nova tecnologia, por meio do qual se expressa à comunicação audiovisual sob demanda.

A partir de então, estabeleceu-se que esta atividade se utiliza do sistema de transmissão de dados por streaming para oferecer conteúdo audiovisual, previamente selecionado ou organizado em catálogos, de forma que o próprio usuário solicita o arquivo de mídia desejado para seu consumo.

Em seguida, buscou-se demonstrar, através de uma perspectiva histórica, que o ISS foi criado visando alcançar todos os serviços entendidos pela sua acepção econômica, diferente do que veio a ser adotado pela doutrina e pela jurisprudência. Este entendimento delimitou o

fato gerador do tributo para atividades de efetiva prestação de serviço, ou seja, aquelas envolvidas na via direta do esforço humano.

Em derradeiro, fez-se o confronto de alguns itens da Lei Complementar n. 157/2016, os limites constitucionais de incidência do ISS e a natureza jurídica da comunicação audiovisual sob demanda. Desse modo, concluiu-se que a sua prestação consiste em uma obrigação de dar acesso ao conteúdo disponibilizado, e não de um fazer, considerando a proposta legislativa de expansão da lista de serviços tributáveis por ISS como inconstitucional.

Ademais, procurou-se estabelecer o conceito doutrinário e jurisprudencial de mercadoria, com destaque para uma possível mudança de entendimento, deixando a acepção clássica de mercadoria, em sentido estrito, como bem corpóreo, para uma compreensão em sentido amplo, englobando bens incorpóreos como bens virtuais, adaptando o Direito às novas realidades.

Contudo, ao considerar outros aspectos necessários à incidência da comunicação audiovisual sob demanda no âmbito do ICMS, restou claro que neste tipo de atividade, não há a transferência de titularidade do conteúdo que é disponível. Com efeito, a natureza da obra intelectual posta à disponibilidade não obsta a possível destinação à prática de operações mercantis, não podendo ser objeto de incidência do ICMS-mercadoria.

Como resultado desta apreciação crítica, indica-se um possível caminho para que sejam sanados os problemas apontados, ou ao menos, tornar menos complexa a tributação desta atividade, utilizando-se da competência residual da União para a criação de um imposto sobre licenças de direitos.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 9ª ed. Ver., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2015.

ANCINE. **Recomendações da Ancine para uma regulamentação da comunicação audiovisual sob demanda**. Disponível em: <<https://www.ancine.gov.br/sites/default/files/Vod%20Documento%20P%C3%BAblico%20Final%20v3.pdf>>. Acesso em: 18 maio 2017.

ANDRADE, Pedro Henrique A. P. **Evolução Legislativa do ISS**. Disponível em: <<https://peandrade9.jusbrasil.com.br/artigos/245264181/evolucao-legislativa-do-iss>>. Acesso em: 07 fev. 2019.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. **Núcleo da Definição Constitucional do ICM**. In: Revista de Direito Tributário, vol. 25-26, 1983.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**. 2014. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifca Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

BENTO NETO, Nazil. **A incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) sobre o streaming – (in)constitucionalidade do projeto de lei complementar n. 366/2013**. Monografia apresentada Universidade Federal de Santa Catarina para obtenção do grau de bacharel em Direito, Florianópolis, 2016. Disponível em: <<http://bit.ly/2ufbPpJ>>. Acesso em: 06 de mar. 2017.

BRASIL. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Lei n. 3.071, de 01 de janeiro de 1916**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/13071.htm>. Acesso em: 07 maio 2019.

_____. **Código Comercial. Lei n. 556, de 25 de julho de 1850**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l0556-1850.htm>. Acesso em: 07 maio 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, Título VI, Capítulo I, Seção IV**, Brasília, DF, de 05 de outubro de 1988.

_____. **Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003**. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2003/leicomplementar-116-31-julho-2003-492028-veto-13883-pl.html>>. Acesso em: 12 maio 2019.

_____. **Lei Complementar n. 157, de 29 de dezembro de 2016**. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2016/leicomplementar-157-29-dezembro-2016-784155-norma-pl.html>>. Acesso em: 09 maio 2019.

_____. **Lei dos Direitos Autorais. Lei n. 9.610, de 19 de fevereiro de 1998**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9610.htm>. Acesso em: 09 maio 2019.

_____. **Lei nº70, de 22 de outubro de 1836**. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/norma/540984/publicacao/15632561>>. Acesso em: 07 fev. 2019.

_____. **Projeto de Lei Complementar 366/2013.** Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=603566>>. Acesso: 09 maio 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n. 31.** Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em: 08 maio 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade: ADI 5659 MG.** Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/arquivos/2017/4/art20170403-08.pdf>>. Acesso em: 25 maio 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade: ADI 1.945-MC / MT.** Relator: Ministro Octavio Gallotti. DJ: 11 mar. 2011. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=ADI-MC\(1945%20.NUME.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=ADI-MC(1945%20.NUME.)&base=baseAcordaos)>. Acesso em: 27 maio 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário: RE 176.626-3 SP.** Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. DJ: 11 dez. 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>>. Acesso em: 25 maio 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário: RE 199.464-9 SP.** Relator: Ministro Ilmar Galvão. DJ: 30 abr. 1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo140.htm>>. Acesso em: 25 maio 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário: RE 116.121-3 SP.** Relator: Ministro Octavio Gallotti. DJ: 25 maio 2001. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139&pgI=1&pgF=100000>>. Acesso em: 06 maio 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Especial: REsp 456.650 PR 2002/009939-5.** Relatora: Ministra Eliana Calmon. Revista Superior Tribunal de Justiça. Jurisprudência da Segunda Turma, p. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-eletronica-2005_186_capSegundaTurma.pdf>. Acesso em: 25 maio 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário: RE 361.829-6 RJ.** Relator: Ministro Carlos Velloso. DJ: 24 fev. 2006. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261539>>. Acesso em: 08 junho 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário: RE 626.706 SP.** Relator: Ministro Gilmar Mendes. DJ: 24 set. 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=614598>>. Acesso em: 08 maio 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Especial: Resp 1.559.264 RJ 2013/0265464-7**. Relator: Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva. DJ: 08 fev. 2017. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1518691&num_registro=201302654647&data=20170215&formato=PDF>. Acesso em: 30 maio 2019.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. **ICMS**. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **ICMS**, 2012. In: BARRETO, Simone Rodrigues Costa. *Mutação do conceito constitucional de mercadoria*. 2014. Tese (Doutorado em Direito) – Pontífica Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

_____. **O ICMS na Constituição**, 2005. In: GRANER, Mateus Domingues. *Regra-matriz de incidência do ICMS-mercadoria e a exploração econômica do software*. 2016. Monografia apresentada Universidade Federal do Paraná para obtenção do grau de bacharel em Direito, Curitiba.

CARVALHO, Paulo de Barros. **A Regra Matriz do ICM, tese de livre docência**. In: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 21ª de. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 6ª ed. São Paulo. Noeses, 2015.

_____. **Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM**, 1978. In: GRANER, Mateus Domingues. *Regra-matriz de incidência do ICMS-mercadoria e a exploração econômica do software*. 2016. Monografia apresentada Universidade Federal do Paraná para obtenção do grau de bacharel em Direito, Curitiba.

CASSONE, Vitorrio. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. 17ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no Comércio Eletrônico**. 2005. Disponível em: <<http://www.mpeditora.com.br/pdf/icms.pdf>>. Acesso em: 05 ago. 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

EMARKETER. **YouTube, Netflix Find Massive VOD Success in Brazil**. Disponível em: <<https://www.emarketer.com/Article/YouTube-Netflix-Find-Massive-VOD-Success-Brazil/1014435>>. Acesso em: 07 nov. 2017.

EUROPEAN COMISSION. **Audiovisual Media Services Directive (AVMSD)**. Disponível em: <<https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/policies/audiovisual-media-services>>. Acesso em: 19 maio 2018.

_____. **Defining a framework for the monitoring of advertising rules under the Audiovisual Media Services Directive.** Disponível em: <<https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/news/audiovisual-and-media-services-directive-avmsd-study-advertising-rules>>. Acesso em 19 mar. 2018.

FRANCA, Alison José da. et al. **Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS.** Disponível em: <<https://coutinhocarlota.jusbrasil.com.br/artigos/250683584/imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-iss>>. Acesso em: 04 fev. 2019.

FREIRE, Marcos. **A não incidência do ISSQN sobre a locação de bens móveis – Análise do posicionamento jurisprudencial adotado pelo Supremo Tribunal Federal.** Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_artigos_index.php?PID=152469&printpage=_>. Acesso em: 06 maio 2019.

FREITAS NETO, José Vieira de. **A inconstitucionalidade da incidência do ISS em streaming: alterações pela Lei nº157/2016.** 2017. Disponível em: <<https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/11411>>. Acesso em: 10 maio 2017.

GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. **A tributação do software no Brasil.** 2005. In: GRANER, Mateus Domingues. **Regra-matriz de incidência do ICMS-mercadoria e a exploração econômica do software.** 2016. Monografia apresentada Universidade Federal do Paraná para obtenção do grau de bacharel em Direito, Curitiba.

GOOGLE PATENTES. **Multi-Source and Resilient Video on Demand Streaming System for a Peer-to-Peer Subscriber Community.** Disponível em: <<https://patents.google.com/patent/US20080134258A1/en?q=demand&q=streaming&oq=on+demand+streaming>>. Acesso em: 14 mar. 2018.

_____. **Network media streaming.** Disponível em: <<https://patents.google.com/patent/US6389473>>. Acesso em: 05 mar. 2018.

GRANER, Mateus Domingues. **Regra-matriz de incidência do ICMS-mercadoria e a exploração econômica do software.** 2016. Monografia apresentada Universidade Federal do Paraná para obtenção do grau de bacharel em Direito, Curitiba.

GRECO, Marco Aurélio; LORENZO, Anna Paola Zonari de. **ICMS – Materialidade e Características Constitucionais.** In: Martins, Ives Gandra da Silva (Org.). **Curso de direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2001.

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito,** 2000. In: MIGUEL, Luciano Garcia. **A hipótese de incidência do ICMS e a evolução dos conceitos tradicionais de mercadoria e serviço de comunicação.** 2016. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

GRILLO, Brenno. **Lei que tributa streaming iguala cessão de uso a serviço, alertam advogados.** Consultor Jurídico, 14 de jan. 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jan-14/imposto-streaming-igual-a-cessao-uso-servico-dizem-advogados>>. Acesso em: 13 maio 2019.

HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Direito financeiro e tributário**. 21ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

HILÚ NETO, Miguel. **Imposto sobre importações e imposto sobre exportações**, 2003. In: SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

HOWSTUFFWORKS. **How Streaming Video and Audio Work**. Disponível em: <<https://computer.howstuffworks.com/internet/basics/streaming-video-and-audio4.htm>>. Acesso em: 13 mar. 2018.

IBOPE, 2016. In: ANCINE. **Recomendações da ANCINE para uma regulação da comunicação audiovisual sob demanda**. Disponível em: <<https://www.ancine.gov.br/sites/default/files/Vod%20Documento%20P%C3%BAblico%20Final%20v3.pdf>>. Acesso em: 18 maio 2017.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Impetus, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **O ISS e a locação ou cessão de direito de uso**. 2004. Disponível em: <https://www.faneesp.edu.br/site/documentos/ISS_locacao_cessao_direito_de_uso.pdf>. Acesso em: 23 jun. 2017.

MIGUEL, Luciano Garcia. **A hipótese de incidência do ICMS e a evolução dos conceitos tradicionais de mercadoria e serviço de comunicação**. 2016. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. Parte Especial tomo XVI – Direito das coisas: Propriedade mobiliária (bens incorpóreos). Propriedade intelectual. Propriedade Industrial. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

_____. **Tratado de Direito Privado**. Parte Especial tomo XLVII – Direito das obrigações: Contrato de locação de serviços. Contrato de trabalho. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. 1ª ed., 2ª tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

_____. **Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza**. In: Martins, Ives Gandra da Silva (Org.). Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2001.

MUNIZ, Bruno Barchi. **Tributação sobre Netflix pode ser inconstitucional**. Disponível em: <<https://lbnmadogados.jusbrasil.com.br/artigos/232778624/tributacao-sobre-netflix-pode-ser-inconstitucional>>. Acesso em: 13 maio 2019.

NETFLIX. **O que é a Netflix**. Disponível em: <<https://help.netflix.com/pt/node/412>>. Acesso em: 30 maio 2019.

_____. **Termos e Condições do Netflix Media Center**. Disponível em: <https://media.netflix.com/pt_br/terms-and-conditions>. Acesso em: 30 maio 2019.

OLIVEIRA, Lucas Borba. **Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS)**. Disponível em: <<https://lucasborba23.jusbrasil.com.br/artigos/405053452/imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-iss>>. Acesso em: 04 fev. 2019.

OLIVEIRA, Raquel Rios. **A não submissão de cessão de direito aos tributos sobre o Consumo (ICMS, ISS, COFINS e PIS)**. In: GRANER, Mateus Domingues. Regra-matriz de incidência do ICMS-mercadoria e a exploração econômica do software. 2016. Monografia apresentada Universidade Federal do Paraná para obtenção do grau de bacharel em Direito, Curitiba.

OXFORD DICTIONARY. **Buffer**. Disponível em: <<https://en.oxforddictionaries.com/definition/buffer>>. Acesso em: 12 mar. 2018.

_____. **Stream**. Disponível em: <<https://en.oxforddictionaries.com/definition/stream>>. Acesso em: 05 mar. 2018.

PARANAGUÁ, Pedro; BRANCO, Sérgio. **Direitos Autorais**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.

PAUSEN, Leandro; MELLO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 9ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

RANGEL, Tauã Lima Verdan. **A tutela jurídica do meio ambiente cibernético: a oxigenação propiciada pelos direitos humanos de quinta dimensão**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XVI, n. 115, ago 2013. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13037>. Acesso em: 07 nov. 2017.

SCAFF, Fernando Facury. **ICMS interestadual entre estabelecimentos do mesmo contribuinte**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-set-18/justica-tributaria-icms-interestadual-entre-estabelecimentos-mesmo-contribuinte>>. Acesso em: 17 maio 2019.

SCANDIUZZI, Ana Carolina Fialho. **Os Desafios Regulatórios da Economia do Compartilhamento**. 2016. Monografia apresentada Instituto Brasiliense de Direito Público para obtenção do grau de bacharel em Direito, Brasília. Disponível em: <http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/2119/Monografia_Ana%20Carolina%20Fialho%20Scandiuzzi.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 07 nov. 2017.

STURTS, Gabriel Pinos. **Tributação do Comércio eletrônico: análise da incidência do ICMS**, 2004. In: PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16ª ed. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 405.

VERGUEIRO, Camila. **Netflix deve pagar ISS por exibir filmes por software**. Disponível em: <<https://camilavergueiro.jusbrasil.com.br/artigos/121942436/netflix-deve-pagar-iss-por-exibir-filmes-por-software>>. Acesso em: 13 maio 2019.

WEBOPEDIA. **Download**. Disponível em: <<https://www.webopedia.com/TERM/D/download.html>>. Acesso em: 05 mar. 2018.

_____. **Streaming**. Disponível em <<https://www.webopedia.com/TERM/S/streaming.html>>. Acesso em 12 mar. 2018.