



**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE - FANESE**  
**CURSO DE DIREITO**

**BRENDA MENDONÇA PEREIRA**

**A EVOLUÇÃO DO *STREAMING* E A SUA TRIBUTAÇÃO**

**ARACAJU**  
**2019**

**BRENDA MENDONÇA PEREIRA**

**A EVOLUÇÃO DO STREAMING E A SUA TRIBUTAÇÃO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Fanese como requisito parcial e obrigatório para a obtenção do Grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Esp. Matheus Brito Meira

**ARACAJU  
2019**

P436e PEREIRA, Brenda Mendonça

A Evolução do Streaming e a sua Tributação / Brenda Mendonça Pereira; Aracaju, 2019. 40p.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe. Coordenação de Direito.

Orientador(a) : Matheus Brito Meira.

1. imposto 2. icms 3. iss 4. streaming. 34 : 336.221.262  
(813.7)

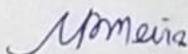
BRENDA MENDONÇA PEREIRA

**A EVOLUÇÃO DO STREAMING E A SUA TRIBUTAÇÃO**

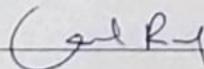
Monografia apresentada à Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe como exigência parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovado em 05/12/2019

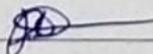
BANCA EXAMINADORA



Prof. Matheus Brito Meira  
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe



Prof. Marcel Figueiredo Ramos  
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe



Prof. Rodrigo Dias Rosa  
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente, agradeço a Deus por ter me guiado com suas bênçãos para a produção deste trabalho. Agradeço aos meus pais Ana Cristina e João Carlos por todo apoio e confiança depositados a mim. Não obstante, minha irmã Beatriz por ter escutado minhas ideias e me apoiado, agradeço a Pedro Henrique por ser mais que um amigo e ter me ajudado tanto na graduação como na elaboração do meu trabalho de conclusão de curso. Agradeço aos meus Tios Carlos, Daniela e Maria Elze por toda palavra de apoio e incentivo. Agradeço aos meus amigos de infância que continuam comigo até hoje como Luana, Naiana, Sarah, Layanne e agradeço em especial a Lamanda por ter me ajudado e escutado todas as minhas ideias. Agradeço as minhas amigas que me acompanharam nesta jornada Christiane, Emanoelly, Victoria e Karla pelas críticas feitas a este trabalho. Agradeço especialmente ao meu orientador Matheus Brito Meira por ter aceitado me orientar neste tema tão atual, bem como por ter sido ele uma grande inspiração para mim com relação ao Direito Tributário por ter feito enxergar com outros olhos a importância deste ramo. Por fim, não poderia deixar de agradecer a mim mesma, pela conclusão do curso e pela paciência que tive durante toda a graduação.

## RESUMO

O fisco necessita de suas receitas para sua sobrevivência e para o investimento em políticas públicas, todavia divergem no âmbito de suas atribuições em legislar sobre o tributo. A guerra fiscal entre Estados e Municípios é nítida quando um quer sobrepor a competência de tributar, auferida pela Constituição Federal. Em razão disto, analisou-se a tributação das tecnologias de streaming, razão pela qual aquece o novo mercado digital rompendo com as formas tradicionais de tributação. Esta nova tecnologia tem como seu objetivo a disponibilização sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet. A Netflix grande pioneira neste ramo, foi objeto de análise para se saber como deve ser a sua tributação, isto é, via ICMS ou ISS. Cumpre informar que, ambos são envoltos por uma prestação de serviço, porém com fatos geradores distintos. Ao final concluiu-se ser uma prestação de serviço, tendo como seu objeto uma obrigação de fazer sem se preocupar com o resultado, uma vez que o consumidor escolhe o seu tipo de entretenimento exposto na plataforma.

Palavras-chave: Imposto. ISS. ICMS. Streaming. Netflix.

## **ABSTRACT**

The tax authorities need their income for their survival and for their investment in public policies, but they differ within the scope of their duties in legislating the tax. The fiscal war between states and municipalities is clear when one wants to override the power to tax, earned by the Federal Constitution. As a result, we have analyzed the taxation of streaming technologies, which is why it warms the new digital market by breaking with the traditional forms of taxation. The purpose of this new technology is to make audio, video, image and text content available over the internet without definitive assignment. The great pioneer Netflix in this branch, was analyzed of how it should be taxed, ie via ICMS or ISS. It should be noted that both are surrounded by a service, but with different generating facts. In the end it turns out to be a service, having as its object an obligation to do without worrying about the result, since the consumer chooses his type of entertainment displayed there on the platform.

Keywords: Tax. ISS ICMS Streaming Netflix.

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	7
<b>2. PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS.....</b>	<b>9</b>
2.1. FATO GERADOR DO ICMS.....	12
2.2. FATO GERADOR ISS.....	14
<b>3. TECNOLOGIA STREAMING.....</b>	<b>19</b>
3.1. Netflix.....	23
<b>4. ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO DE STREAMING.....</b>	<b>27</b>
4.1. ICMS COMUNICAÇÃO.....	29
<b>5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>37</b>
<b>6. REFERÊNCIAS.....</b>	<b>38</b>

## 1. INTRODUÇÃO

O novo mercado digital e a nova forma econômica das transações on-line e a maneira de consumo se revolucionou trazendo uma nova comodidade para o consumidor em usufruir entretenimento sem sair do seu domicílio. A forma de empreender se transformou, tendo um de seus grandes avanços as tecnologias de *streaming*.

Estas novas tecnologias se consolidaram no mundo todo, especialmente a Netflix grande pioneira nessa nova tecnologia trouxe para o consumidor facilidade e acessos no consumo de entretenimento, não precisando sair de sua residência para usufruir o seu serviço podendo ser acessado por diversos dispositivos, como smartphones, televisões, tablets, e etc.

Com o advento dessa nova tecnologia e a maneira do ser humano se relacionar no ponto de vista social e econômico se transformaram. Nesse sentido, as fronteiras se findaram e o mundo se modificou economicamente tendo o ordenamento jurídico a obrigação de acompanhar a evolução dinâmica

A problemática em torno disto é que há uma insegurança jurídica sobre a tributação destas novas tecnologias, uma vez que Estados e Municípios divergem de pensamento com relação a tributação tendo como discussão se estas plataformas serão taxadas como ISS ou ICMS.

No entanto, o fato gerador do ICMS é diferente do ISS, dado que no ICMS é a circulação de mercadorias ou a prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação e no ISS é a sua prestação de serviço. Contudo, no presente trabalho foi abordado a parte do conceito de comunicação, definindo e informando se as plataformas de *streaming* teriam o fator da distribuição de intercomunicação ou se seriam mesmo a disponibilização ali de seu conteúdo, posto ao consumidor.

Com o objetivo de discutir qual seria o imposto cabível para a tributação das plataformas. Inicialmente, abordou-se a definição do fato gerador como do ICMS e do ISS. Além disso, discorreu-se acerca dos principais princípios contidos na Lei Maior e de extrema importância para o ramo tributário.

Posteriormente, tratou-se do conceito de internet, para depois ser entendido o surgimento do *streaming* e conseqüentemente o advento da Netflix, plataforma esta abordada neste trabalho.

Sucessivamente, analisou-se a sua tributação destacando o ICMS comunicação aludindo-se acerca dos seus conceitos compreendendo-se ser uma obrigação de dar e apontando ser as plataformas de *streaming* um bem incorpóreo. Além disso, ponderou-se o ISS explorando o seu conceito percebendo-se ser uma obrigação de fazer e questionando-se se

estas tecnologias seriam tributadas ou pelo ISS ou ICMS.

Fora utilizada na busca e desenvolvimento deste trabalho o estudo bibliográfico e documental, analisando os dispositivos trazidos no bojo da Constituição Federal e especialmente na Lei Complementar nº 157/2016 e no Convênio nº 106/2017, além dos ensinamentos dos doutrinadores Eduardo M. L. Rodrigues de Castro, Helton Kramer Lustoza e Marcus de Freitas Gouvêa, bem como os dados trazidos pela jurisprudência.

## 2. PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

A Carta Magna (BRASIL, 1988) preceitua em seu artigo 24, I que é de competência de cada ente político legislar concorrentemente sobre direito tributário, ou seja, legislar sobre a instituição de tributos. Não obstante, o artigo 3º, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), denomina que tributo será toda prestação pecuniária de forma compulsória, paga em moeda corrente ou, cujo valor possa ser exprimido, de forma que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em norma legal e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Contudo, a legislação brasileira adotou cinco espécies de tributos que são: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. (MINARD, 2015, p. 23)

No ordenamento jurídico os impostos podem ser divididos em federais, estaduais e municipais, isto é, cada ente administrativo terá a sua devida atribuição para instituir e cobrar o referido imposto. Os imposto federais são os seguintes: Imposto sobre a importação (II), Imposto sobre Exportação (IE), Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Imobiliários (IOF), Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e Impostos sobre Grandes Fortunas (IGF). (MINARD, 2015, p. 641)

Os impostos estaduais são: Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), já os impostos municipais são divididos em: Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto sobre Transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de Bens Imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre Imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI) e Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS). (MINARD, 2015, p. 751)

O Imposto sobre as operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) encontra-se previsto no artigo 155, II da Carta Magna (BRASIL, 1988). Por conseguinte, o imposto incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, compreendendo negócio jurídico mercantil, e não sobre simples mercadorias ou quaisquer espécies de circulação. (PAULSER; MELO, 2013, p. 232).

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Além de ter previsão expressa na Carta Política (BRASIL, 1988), ele também encontra-se disciplinado em Leis Complementares, Resoluções do Senado Federal, Convênios do Conselho Nacional de Política Fazendária- CONFAZ e por Legislação Ordinária de cada um dos estados da Federação, bem como do Distrito Federal. (DE CASTOS; LUSTOZA; GOUVÊA, 2018, p. 686).

Atribuiu-se ao Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, a competência de legislar sobre o ICMS, cabendo a este regulamentar as mercadorias e a circulação destas, que terão a incidência do imposto. Por conta disto, recentemente o conselho publicou o Convênio 106 (BRASIL, 2017), em sua Cláusula Primeira, firma que as operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio. Nesse sentido, o Conselho Nacional de Política Fazendária tem a função primordial de dispor, instituir isenções e incentivar benefícios fiscais sobre o ICMS. (DE CASTOS; LUSTOZA; GOUVÊA, 2018, p. 687)

Entretanto, o ICMS precisa seguir os princípios previstos tanto na Constituição Federal, (BRASIL, 1988) como no Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), antes de ocorrer a sua tributação são eles: Legalidade, uma vez que os entes não podem instituir ou majorar tributos sem lei que o predefina, vejamos:

Artigo. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (BRASIL, 1988)

Além do postulado da legalidade, visto acima, a Constituição Federal (BRASIL, 1988) estabelece também o princípio da isonomia, que pode ser definidos como tratamento dos contribuintes de maneira justa de acordo com a sua realidade, ou seja, não os tratar de maneira desigual, *in verbis*:

Artigo. 150. (...):

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (BRASIL, 1988, grifo nosso)

A instituição de princípios tributários no bojo da Constituição Federal (BRASIL, 1988), não restringiu-se apenas ao disposto no artigo anterior, trazendo ainda em outros

dispositivos, a concepção da capacidade contributiva em que a administração direta deverá tributar, conforme a condição do contribuinte, isto é, com o que ele percebe, vejamos:

Artigo. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988)

Por conseguinte, a Irretroatividade determina que não ocorrerá cobrança de tributos sobre fatos ocorridos antes da vigência da lei que o instituiu, já a anterioridade anual, implica na não cobrança do tributo no mesmo exercício financeiro da lei que o instituiu. Embora, a anterioridade nonagesimal afirme que não haverá a cobrança do tributo antes dos 90 (noventa) dias em que haja sido publicada a lei.

Artigo. 150. (...):

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;(BRASIL, 1988, grifo nosso)

Como forma de complementariedade, é importante frisar que o tributo não terá caráter de confisco, uma vez que o poder público não poderá apreender mercadorias do contribuinte, caso ele não esteja recolhendo o ICMS.

Artigo. 150. (...):

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;(BRASIL, 1988, grifo nosso)

Entende-se ainda, que o Princípio de limitação ao tráfego de pessoas ou bens impede que a máquina pública tribute a circulação de pessoas e bens de forma interestadual e intermunicipal.

Artigo. 150. (...):

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;(BRASIL, 1988, grifo nosso)

Posto isto, é vedado a União instituir isenção de tributos dos Estados, Municípios e Distrito Federal, pois o fazendo estaria interferindo e obstruindo na autonomia do ente federativo, tendo em vista ambos possuem competência para tributar impostos.

Artigo. 151. É vedado à União:

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. (BRASIL, 1988)

Além dos princípios supracitados, o ICMS possui uma característica peculiar, visto que é regido e seguido por dois princípios essenciais: o princípio da não cumulatividade e o da seletividade.

O princípio da não cumulatividade atribui que será compensado em cada operação o que lhe for devido, visto que busca garantir a neutralidade das diversas fases que possui cada operação do tributo visando proteger o contribuinte da onerosidade excessiva. Contudo, o princípio da seletividade informa que o imposto será cobrado de acordo com a função e essencialidade da mercadoria ou serviço.

Artigo. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; (BRASIL, 1988)

## 2.1. FATO GERADOR DO ICMS

Após terem sido exauridos os postulados cabíveis aos impostos e instituídos pela Constituição Federal (BRASIL, 1988) é imprescindível que se esclareça para a imposição do ICMS, é necessário que se saiba a sua incidência, ou seja, o seu fato gerador. Uma vez que, o referido imposto tem como sua base a circulação de mercadorias ou a prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação. (GOMES; DIAS; FROTA, 2019)

Por conseguinte, o ICMS também tem a sua incidência para os serviços de comunicação e a transferência eletrônica de dados. Nesse sentido, a Lei Complementar nº 87 (BRASIL, 1996) especificamente em seu artigo 2º, III determina:

Artigo. 2º O imposto incide sobre:

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

Ante o exposto, o referido imposto discrimina e define o fato gerador para os serviços de comunicação pagos, ou seja, a doutrina tributarista atual define que a tributação não recai sobre a comunicação em si, mas sobre a relação onerosa que se estabelece entre o fornecedor dos meios materiais necessários para que a relação comunicativa possa se estabelecer com o tomador destes serviços. (DE CASTOS; LUSTOZA; GOUVÊA, 2018, p. 703)

Todavia, haverá incidência do ICMS Comunicação para os usuários de telefonia, onde

os clientes realizam um contrato oneroso com a empresa que tenha como objetivo tornar possível a comunicação, por exemplos as linhas de telefone móveis, tv a cabo, as concessionárias de serviço público e propagandas por meio de painéis e outdoors. (DE CASTOS; LUSTOZA; GOUVÊA, 2018, p. 704)

Apesar disso, o acesso à internet não é cobrado o ICMS, por ela não ser responsável pelo suporte da disponibilização e comunicação. Por esse ângulo, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento que o ICMS não incide no serviço de provedores de acesso à internet, consoante a Súmula nº 334. (DE CASTOS; LUSTOZA; GOUVÊA, 2018, p. 704)

Segundo os ensinamentos de Mário Celso Santiago Menezes (2000), é importante ressaltar que o conceito de comunicação refere-se a transferência unilateral ou bilateral de informações, ou seja, transfere-se ideias, emoções, conhecimento, dados e processamento. Contudo, para o direito tributário e para operação da tributação é irrelevante a mensagem que é transmitida, pois o que realmente importa é a prestação onerosa de serviço de comunicação, seja por qualquer meio.

Ante o exposto, o ente tributante do respectivo imposto é o Estado, contudo o artigo 11, III da Lei Complementar nº 87/96 e o Convênio nº 106/2017 em sua cláusula terceira, tipificam o local de cobrança do ICMS, afirmando que o local da prestação do serviço é usado para a cobrança do imposto.

Artigo. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

III - tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação:

- a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição, ampliação e recepção;
- b) o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão, ou assemelhados com que o serviço é pago;
- c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese e para os efeitos do inciso XIII do art. 12;
- c-1) o do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, quando prestado por meio de satélite;
- d) onde seja cobrado o serviço, nos demais casos; (BRASIL, 1996)

Cláusula terceira O imposto será recolhido nas saídas internas e nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital(BRASIL,2017)

Em regra, o sujeito ativo, quem cobra, do imposto será o Estado e o sujeito passivo é o

contribuinte, desde que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, conforme o artigo 121, Parágrafo Único, I, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

## 2.2. FATO GERADOR ISS

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza- ISSQN, tem previsão expressa na Constituição Federal (BRASIL, 1988), bem como a definição de sua competência atribuída aos Municípios, ente responsável pela cobrança do imposto. Em razão disto, o artigo 156, da Lei Maior (BRASIL, 1988) determina e atribui o sentido do ISSQN ao sistema tributário nacional.

Artigo. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

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

Por conseguinte, o ISS tem um parâmetro a ser seguido, isto é, o ordenamento jurídico brasileiro determina as ordens legislativas do imposto, conforme o exposto, tem a sua previsão na legislação constitucional, na legislação complementar e na legislação ordinária local do Município, ambos para fins de incidência.

Conforme atribuído pela Constituição Federal, ao Município o dever de tributar o mesmo possui ainda a função de legislar sobre assuntos de interesse local, observando os princípios constitucionais bem como instituir e arrecadar os tributos de sua competência.

Artigo. 30. Compete aos Municípios:

I - legislar sobre assuntos de interesse local;

III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;(BRASIL,1988)

Consoante ao anteriormente disposto, o ISS tem em sua previsão a Lei Complementar nº 116/2003 que tem a função de instituir quais serão os serviços tributados pelo imposto, uma vez que incide sobre a relação jurídica do serviço.

Artigo. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (BRASIL, 1988)

Nessa perspectiva, a Lei Complementar n° 116/2003 (BRASIL, 2003) sofreu recentemente modificação pela Lei Complementar n 157/2016 (BRASIL, 2017). Nesse seguimento, Natália de Nardi Dácomo (2006, p. 29) conforme citada por Eduardo M. L. Rodrigues de Castro, Helton Kramer Lustoza e Marcus Freita Gouvêa (2018, p. 811) informa que a norma do ISS incide sobre uma prestação de serviço derivada de um negócio jurídico, dessa forma não basta a prestação do serviço e sim um acordo entre a pessoa jurídica e física, para fazer nascer o serviço.

Ante o aludido, a prestação de serviço tributada nada mais é que uma obrigação de fazer, onde o contribuinte contrata um serviço e o recebe seja um bem material ou imaterial. Nesta linha José Eduardo Soares de Melo (2008, p. 37) citado por Eduardo M. L. Rodrigues de Castro, Helton Kramer Lustoza e Marcus Freita Gouvêa (2018, p. 812) posiciona-se que:

O cerne da materialidade da Hipótese de Incidência do Imposto em questão não se circunscreve a ‘serviço’, mas a uma ‘prestação de serviço’, compreendendo um negócio jurídico pertinente a uma obrigação de fazer, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado.

Nesse sentido, a incidência do ISS deve ser precedida de um negócio jurídico com a finalidade de uma obrigação de fazer, independente do resultado. O objetivo primordial é apenas prestar o serviço sem se preocupar com o resultado. Portanto, o fato gerador da norma é a prestação do serviço, prestou ocorreu a incidência, desde que esteja com previsão na lista anexa. (DE CASTOS; LUSTOZA; GOUVÊA, 2018, p. 813)

No entanto, a Lei Complementar n° 116/03(BRASIL, 2003) é a responsável por listar os serviços tributáveis pelo ISS, cumpre informar que os Municípios deverão reproduzir a lei supracitada, tendo em vista a lista anexa, indicar o fato gerador da prestação do serviço.

Art. 1o O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

O entendimento jurisprudencial vigente afirma que a lista de serviços, embora taxativa, admite interpretação extensiva, permitindo que o intérprete busque um entendimento ampliativo, porém segundo o Ministro Mauro Campbell Marques só será possível a interpretação extensiva dos itens da lista, desde que sejam congêneres ou serviços idênticos, mas isso não autoriza a tributação de serviços diversos da lista, consoante entendimento firmado em Recurso Especial de n° 887.360/BA, vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. LISTA DE SERVIÇOS (DL 406/68). REBOCAGEM E ATRAÇÃO. SERVIÇOS DIFERENCIADOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DENTRO DOS PARÂMETROS ESTABELECIDOS PELA JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PROVIDOS. 4. Não há como fazer incidir o ISS sobre os serviços de rebocagem na vigência do Decreto-Lei n° 406/68, sob pena de

estar criando exação contra o disposto no art 108, §1º, do CTN, tanto em face da ausência de expressa previsão legal, como por não ser idêntico ao serviço de atracação, o que, por conseguinte, inviabiliza a interpretação extensiva ou analógica da lista em comento. 5. Do cotejo entre as posições jurisprudências e os ensinamentos doutrinários infere-se que é imprescindível, portanto, a definição e a natureza do serviço a ser incluído no rol daqueles taxados pelo ISS, ainda mais quando isso se dá por força da interpretação extensiva. 6. Não basta aparente semelhança para que se possa flexibilizar a taxatividade da referida lista; tampouco, a circunstância de o serviço de rebocagem estar atualmente sujeito ao ISS, por si só, não legitima a sua cobrança com base na legislação anterior. 7. Embargos de divergência providos, para excluir a incidência de ISS sobre serviços de rebocagem durante a vigência do DL 406/68. (Superior Tribunal de Justiça, 2011, on-line, grifo nosso)

Importante frisar que, a Lei Complementar nº 116/03 declarou expressamente que o ISS não incide sobre os serviços sujeitos ao ICMS, bem como serviços realizados nas relações de empregos e naqueles serviços onde a jurisprudência reconheceu a imunidade tributária. (DE CASTOS; LUSTOZA; GOUVÊA, 2018, p. 816)

Art. 1o (...):

§ 2o Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.(BRASIL, 2003, grifo nosso)

Art. 2o O imposto não incide sobre:

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;(BRASIL,2003)

Neste prisma, a prestação de serviços de qualquer natureza, para fins de incidência do imposto, deve estar compreendida no fato de desenvolver um esforço a fim de ser cumprida a obrigação de fazer, tendo em vista que o essencial é a prestação do serviço, sendo irrelevante o resultado e a obtenção de lucro pelo prestador do serviço. (DE CASTOS; LUSTOZA; GOUVÊA, 2018, p. 816)

Não obstante, ocorre conflitos para incidência do ISS ou do ICMS, em virtude de alguns serviços de informática combinado com a entrega do bem são tributados pelo ICMS e a prestação de serviço tributado pelo ISS. Posto isto, ambos os impostos tem suas previsões legais na Carta Constitucional (BRASIL, 1988, artigo 30, III) que disciplinou que pertente aos Municípios a tributação da prestação dos serviços, desde que estes serviços estejam previstos na em lei complementar.

A Lei Complementar nº 157/2016 (BRASIL, 2016) veio justamente para organizar o sistema tributário e evitar choque de bitributação, tendo em vista que um resulta da prestação dos serviços e outro realiza a circulação de mercadorias e a transmissão da comunicação.

Conquanto, o entendimento jurisprudencial prevaleceu no sentido de que incidirá o ISSQN sobre a prestação de serviços que constam expressamente na Lei Complementar 116/03 (BRASIL, 2003), atualmente sendo alterada pela Lei Complementar 157/16 (BRASIL, 2016) e incidirá o ICMS sobre as operações de venda de mercadorias acompanhadas de prestação de serviços, desde que estas não constem em referida Lei Complementar. (DE CASTOS; LUSTOZA; GOUVÊA, 2018, p. 822)

Em relação a informática, a jurisprudência passou a diferenciar dos programas feitos em grande escala, como software que é tributado pelo ICMS e aqueles softwares elaborados sob encomenda, tributados pelo ISS. (DE CASTOS; LUSTOZA; GOUVÊA, 2018, p. 823)

Nesse sentido, vejamos o Recurso Especial de nº 633.405 julgado pela 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES DE VENDA DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARES). INCIDÊNCIA DO ICMS. “1. Esta Corte e o STF posicionaram-se quanto às fitas de vídeo e aos programas de computadores, diante dos itens 22 e 24 da Lista de Serviços. 2. Os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS. 3. Diferentemente, se o programa é criado e vendido de forma impessoal para clientes que os compra como uma mercadora qualquer, esta venda é gravada com o ICMS.” Consectariamente, como no caso sub examine, as operações envolvendo a exploração econômica de programas de computador, quando feitos em larga escala e de modo uniforme, são considerados operações de compra e venda, sujeitando-se, consectariamente, à tributação pelo ICMS ( RESP 123.022-RS, DJ de 27. 10. 1997, Rel. Min. José Delgado; RESP 216.967-SP, DJ de 22.04.2002, Rel. Min. Eliana Calmon; ROMS 5.934-RJ, DJ de 01.04.1996, Rel. Min. Hélio Mosimann). 2. Deveras, raciocínio inverso negaria vigência ao CTN que determina a preservação, no direito tributário, de natureza jurídica dos institutos civis e comerciais, com ser a compra e vender, mercê de descaracterizar a interpretação econômica, de suma importância para a aferição das hipóteses de incidência tributárias. 3. É que “A produção em massa de programas e a revenda de exemplares da obra intelectual por terceiros que não detêm os direitos autorais que neles se materializam não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias.” 4. Recurso Especial desprovido. (Superior Tribunal de Justiça, 2006, online)

A fim de que haja a incidência do ISS é necessário que se utilize a base de cálculo definida pelo artigo 7º da Lei Complementar nº 116/2003 (BRASIL, 2003) em que será de acordo com o preço do serviço, além disso o local de recolhimento do imposto, também é definido pela lei em que firma entendimento de que o serviço considera-se prestado, e o imposto devido, no local do estabelecimento do prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador.

A espécie de lançamento do tributo dependerá da regulamentação criada pela lei do Município competente, mas normalmente, o ISS é realizado por meio de lançamento por homologação, consoante o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) e o imposto fixo pelo lançamento por ofício.

Artigo. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Sem embargo, a Lei Complementar nº 157/16 (BRASIL, 2016) trouxe alterações na Lei Complementar nº 116/03 (BRASIL, 2003), incluindo a prestação de novos serviços bem como alterando outros. Porém, a nova lei trouxe itens interessantes acrescentando a lista anexa, dentre eles os serviços de *streaming* que antes não eram tributados.

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

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

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

Apesar disso, as plataformas de *streaming* como *netflix*, *spotify*, *apple music* receberam a atenção do legislador no quesito de tributar, as quais estariam abrangidas pelo conceito de serviço de disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet. (DE CASTOS; LUSTOZA; GOUVÊA, 2018, p. 897)

Importante ressaltar que, como posteriormente, o assunto vem gerando muitas polêmicas sobre a incidência do ISS sobre as atividade de *streaming*, tendo em vista que muitos não encaram como prestação de serviços e sim como exploração de direitos autorais de imagem, em virtude disso o CONFAZ publicou o Convênio nº 106/2017(BRASIL, 2017) informando a incidência do ICMS para as plataformas de streaming.

Doravante cuidar-se-á mais detidamente da discussão sobre o conceito das plataformas de *streaming*, bem como sobre o conceito de serviço de comunicação e qual será o imposto a incidir sobre esta operação, se ICMS ou ISS, à luz da nova forma de tributação, rompendo-se os métodos tradicionais de prestações de serviços em que o fisco encontra-se habituado.

### 3. TECNOLOGIA *STREAMING*

Com o advento das tecnologias e com os avanços globais, o mundo desenvolveu-se e passou a compartilhar dados e informações via internet. Todavia, é necessário a definição de internet, para posteriormente entendermos como as plataformas digitais começaram a existir e como o Estado Social passou a enxergar o tributo como instrumento de mudança social ou econômica. (MARTINS, 2018, p. 5)

Nesse sentido, o Professor Eurico Marcos Diniz Santi (2017) classifica a internet como uma inovação tecnológica proveniente de um sistema global, uma vez que conectam os usuários mediante dispositivos eletrônicos que permite o acesso e troca de informações em qualquer lugar do planeta.

Além disso, Guilherme Camargos Quintela e Samille Rodrigues Sergio definem a internet como:

A internet é a personificação da sociedade atual– representa a liquidez, a imediaticidade e a velocidade, pois sofre mudanças velozes e imprevisíveis. A tecnologia se sobrepõe ao tempo e ao espaço, eis que as operações, em grande maioria, não mais dependem do espaço físico, mas sim do meio virtual, que proporciona transmissões de informações em ritmo intenso e instantâneo

Neste diapasão, verificou-se um pouco da evolução humana com o processo da tecnologia da informação, podendo ser acessada em qualquer momento, tendo uma conexão via internet. Dessa forma, as mídias digitais chamaram atenção para a seara tributária e a sua consequente necessidade de adequação no ordenamento jurídico. (MARTINS, 2018, p. 7)

No Brasil, o número de pessoas com acesso à internet cresceu significativamente. Segundo o IBGE, em 2017 o país tinha 126.4 milhões de usuários, o que representava 69,8% da população e um ano antes, os internautas eram de 116,1 milhões. De 2016 para 2017, o percentual de utilização da Internet nos domicílios subiu de 69,3% para 74,9%, ou três em cada quatro domicílios brasileiros. Foi um salto de 5,6 pontos percentuais, em um ano. Na área urbana, esse percentual de utilização cresceu de 75,0% para 80,1% e na área rural, de 33,6% para 41,0%.

Por conseguinte, recentemente o Decreto nº 8.234/14 (BRASIL, 2014), foi revogado pelo Decreto nº 9.854/19 (BRASIL, 2019), ou seja, isto mostra que a própria União interpreta e analisa que os meios de comunicação, neste caso o desenvolvimento da tecnologia é utilizada para acarretar mudanças nas relações sociais. Vejamos:

Art. 3º São objetivos do Plano Nacional de Internet das Coisas:

I - melhorar a qualidade de vida das pessoas e promover ganhos de eficiência nos serviços, por meio da implementação de soluções de IoT;

II - promover a capacitação profissional relacionada ao desenvolvimento de aplicações de IoT e a geração de empregos na economia digital;

III - incrementar a produtividade e fomentar a competitividade das empresas brasileiras desenvolvedoras de IoT, por meio da promoção de um ecossistema de inovação neste setor;

IV - buscar parcerias com os setores público e privado para a implementação da IoT; e

V - aumentar a integração do País no cenário internacional, por meio da participação em fóruns de padronização, da cooperação internacional em pesquisa, desenvolvimento e inovação e da internacionalização de soluções de IoT desenvolvidas no País.

Art. 8º Para fins do disposto no art. 38 da Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, são considerados sistemas de comunicação máquina a máquina as redes de telecomunicações, incluídos os dispositivos de acesso, para transmitir dados a aplicações remotas com o objetivo de monitorar, de medir e de controlar o próprio dispositivo, o ambiente ao seu redor ou sistemas de dados a ele conectados por meio dessas redes.

Conquanto, há a necessidade do ramo tributário repensar em suas maneiras de tributação, haja vista a mudança na economia tradicional, o mercado não é mais o mesmo dos anos 90. Entretanto, semelhanças como essas já foram sentidas com o advento de fitas de vídeo, porém agora o impacto é sentido imediatamente, tendo em vista as facilidades proporcionadas pela internet. (GOMES; DIAS; FROTA. 2019, online)

Não obstante, o Direito acompanha desde sempre os fatos sociais adequando-se a nova realidade. Diante disto, a sociedade avança e as relações sociais se transformam de acordo com as tecnologias, cabendo ao ordenamento jurídico conduzir e regular os movimentos. (QUINTELA; RODRIGUES, 2018, p. 36)

A propagação da internet, concebeu um novo modo de comunicação entre as pessoas ao redor do mundo, o que proporcionou e permitiu a emissão e transmissão em massa de conteúdos de forma instantânea e de baixo custo. Nesse sentido, o Estado e o direito precisam acompanhar as novas modalidades de negócios e serviços ambos proporcionados pelas tecnologias. (MARTINS, 2018, p. 8)

Não obstante, é válido destacar o entendimento de Patrícia Baptista e Clara Iglesias Keller (2016), com relação a importância dos avanços tecnológicos:

A velocidade dos avanços tecnológicos, especialmente os da tecnologia digital e de dados, tem posto às administrações públicas, estatais e supraestatais, os desafios de decidir quando, por que e até onde intervir e disciplinar essas inovações. Não que haja propriamente uma novidade aí. De há muito, em praticamente todos os campos da atividade humana, as organizações estatais se veem confrontadas com essas questões. A regulação das novas tecnologias digitais não parece divergir substancialmente das decisões ordinárias da vida do Estado sobre a disciplina das demais atividades humanas.

Apesar disso, o que de início aparece novo, transforma-se em uma existência virtual

que caminha com bastante velocidade interferindo na vida humana, de tal ponto de que hoje muitas atividades humanas serem intermediadas pelas plataformas digitais. (BAPTISTA; KELLER, 2016, p. 128)

A aplicação dessas tecnologias, resultou em um grande impacto, especialmente na área de informação e da comunicação, pois movimentou a distribuição de conteúdos audiovisuais em mudança as formas tradicionais de se comunicar, como por exemplo a televisão aberta e o rádio. (FREIRE, 2018, p. 31)

Nesse contexto em relação as mídias digitais e os avanços tecnológicos, ocorreu um processo novo, isto é, uma forma de distribuição de conteúdo via internet. Uma tecnologia nova, cujos recursos mostram-se bastante atrativos onde permite-se a transmissão de informações sem que seja necessário fazer o seu download. Isto posto, ocorreu o surgimento das plataformas de *streaming*. (MARTINS, 2018, p. 9)

Assim, *streaming* significa transmissão contínua, uma forma de distribuição digital em oposição à descarga de dados (Wikipédia, 2019). Nesse seguimento, o *streaming* é uma tecnologia utilizada pelo usuário para que perceba em tempo real determinado conteúdo, como música, vídeos, séries e filmes. (BENTO NETO, 2016, p.29)

Esta tecnologia possui uma tendência global e é utilizada por diversos usuários ao redor do mundo. Assim sendo, os entes tributantes estão sempre atentos a este tipo de negócio, pois não possui um ambiente físico e sim virtual. Sendo assim, há dificuldade de conceituar a tecnologia *streaming* e distinguir qual tributo deve sobre ela incidir. (QUINTELA; RODRIGUES, 2018, p. 39)

Para o site techtudo (2013) o *streaming* é:

A tecnologia streaming é uma forma de transmissão instantânea de dados de áudio e vídeo através de redes. Por meio do serviço, é possível assistir a filmes ou escutar música sem a necessidade de fazer download, o que torna mais rápido o acesso aos conteúdos online.

CLEMENTE (2006, p. 1) afirma que o:

*Streaming* é uma técnica que permite a transmissão de informação multimídia através de uma rede de computadores concomitantemente com o consumo desta informação multimídia por parte do usuário. Em outras palavras, enquanto o usuário assiste a um vídeo, as próximas cenas estão sendo transmitidas. Deste modo, o usuário começa a assistir a um vídeo sem antes ter que baixá-lo integralmente.

QUINTELA; RODRIGUES (2018, p. 41) determina que a:

A palavra *streaming* significa fluxo de mídia, correspondendo exatamente à função desta tecnologia, que é a de transmitir sons e imagens instantaneamente, por meio de conexão *on-line*. O provedor recebe informações do usuário e ao mesmo tempo viabiliza acesso ao conteúdo solicitado por meio do envio de dados, sem que ocorra *download* dos arquivos. Assim, o importante é o acesso, não a posse ou a propriedade da mídia física ou virtual.

Conforme o conceito acima, o *streaming* permite ao usuário que visualize o filme por exemplo em tempo real, sem a necessidade do seu download, isto é, o filme pode ser visto, uma vez que ocorre a conexão via internet, já o download acontece quando o usuário armazena o vídeo ou música seja no computador, celular, tablets e etc. (CARDOSO, 2016, p.9)

Não obstante, é importante mencionar a diferença entre *streaming* e *download* muito bem explicada por (BENTO NETO, 2016, p.32)

Nesse contexto entra o streaming, que se difere dos downloads por ser 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. Ou seja: primeiramente, embora no streaming também haja uma parcela de download, o conteúdo transferido serve apenas para ser remontado, convertido em som ou imagem e consumido no mesmo instante. Depois, nenhum dado recebido no aparelho ali permanece, uma vez que, tais quais os sinais recebidos por um aparelho televisão ou de rádio, não há armazenamento de mídia na unidade física.

Nessa sequência, compreende-se que o *streaming* é o resultado de uma era digital que exige a rapidez e facilidade da informação com o menor tempo possível, tendo em vista as pessoas consumirem o máximo de entretenimento ou aprendizado, utilizando-se das plataformas. (CARDOSO, 2016, p.10)

Nessa perspectiva, esta tecnologia trouxe inovações tanto para o consumo do seu conteúdo, como para o ramo empresarial que somente utilizou e desenvolveu as plataformas digitais com os avanços de conexão da internet, ou seja, a sua velocidade. (LOPES, 2019)

Conforme supracitado, o comércio online expandiu-se com as novas tecnologias, uma vez que as atividades comerciais virtuais passaram a ser mais rápidas e vantajosas para as empresas, visto que há menos gastos e o serviço prestado ao consumidor chega de uma maneira mais rápida e convidativa. (QUINTELA; RODRIGUES, 2018, p. 42)

Antes de se abordar sobre uma das plataformas digitais mais utilizadas pelos usuários, como o *netflix*, é necessário saber a diferença de *streaming* ao vivo e o *streaming on demand* (por demanda). No *live streaming* (ao vivo) o usuário assiste e percebe em tempo real o conteúdo, ou seja, o internauta concomitantemente assiste ao vivo o que se passa perante a plataforma, de acordo com o que se é transmitido. Agora, o *streaming on demand* é consumido pelo usuário a qualquer momento, ou seja, naquela plataforma digital o conteúdo já se encontra armazenado e disponível a qualquer hora e momento para que o usuário desfrute quando quiser. (BENTO NETO, 2016, p. 36)

À vista disso, compreende-se que o usufrutuário usufrui do conteúdo de modo conversacional possuindo domínio sobre o quer assistir ou não, pois ele sincroniza naquilo que quer assistir ou ouvir assumindo todo o controle sobre a plataforma digital e o seu

material. (LOPES, 2019, p.6)

### 3.1. Netflix

Para o presente trabalho será explorado a tecnologia do *streaming on demand*, tendo em vista o alcance de suas proporções e seus avanços implicarem no ordenamento jurídico brasileiro, dado que as empresas tem utilizado este tipo de categoria para a obtenção de lucros. (BENTO NETO, 2016, p. 37)

As empresas que utilizam com mais frequência são: *youtube, google play, spotify, deezer, globo play, netflix, amazon prime, itunes* e etc. Contudo, será analisado a plataforma de streaming Netflix sendo ela uma grande percussora na tecnologia de *streaming*, bem como ser impressionante o aumento dos seus lucros e disponibilização de suas prestações de serviços. (G1,2019)

A *Netflix* possui uma tecnologia de *streaming on demand*, em razão disso a sua plataforma é utilizada por mais de 190 (cento e noventa) países. Salienta-se que o seu conteúdo é muito vasto, uma vez que disponibiliza para os seus clientes séries, filmes, documentários que podem ser consumidos de forma rápida e instantânea nos mais inúmeros aparelhos ambos conectados à internet. (FREIRE, 2018, p.37)

Muitos pensam que o supracitado aplicativo teve o seu início recentemente, porém na verdade o seu marco começou em 1997 com dois empresários chamados Reed Hastings e Marc Randolph, ambos tiveram inspiração para o processo de criação com os negócios online que a *Amazon* tinha implementado. (MEYER, 2016)

Nessa continuidade, a empresa teve o seu início funcionando da seguinte maneira a plataforma era um espaço para DVD's alugados, no qual o usuário solicitava o tipo de filme que queria assistir e ele recebia o filme via correio, sem precisar ir a locadora de filmes. Nessa lógica, o negócio cresceu e ambos criaram um sistema que permitia os seus clientes alugar DVD's por um plano mensal. (FREIRE, 2018, p. 37)

No entanto, em janeiro de 2007 a *Netflix* anuncia que o seu serviço seria disponibilizado em forma de acesso imediato, revolucionando a maneira de distribuição possível de conteúdo permitindo que os seus usuários acessassem todo o seu material disponível em qualquer dispositivo compatível desde que tivesse acesso à internet. (FREIRE, 2018, p. 37)

Após o seu lançamento na forma de *streaming*, a empresa não parou de crescer, pois em 2009 associou-se à uma empresa do ramo da eletrônica para poder disponibilizar o seu serviço em televisões. Além disso, em 2010 ela lança o seu serviço no Canadá, posteriormente

em 2011 o seu serviço é lançado na América Latina e o seu ápice ocorre em 2016 quando a sua plataforma passou a encontrar-se distribuída mundialmente. (2016)

É evidente que o presente negócio revolucionou o mercado econômico e digital. Pois, a sua forma de disponibilização de conteúdo por demanda flexibilizou para o seu cliente o consumo de entretenimento, uma vez que ele pode acessar o conteúdo na hora que quiser e como quiser sem ter um horário fixo pra assistir a programação exposta, tendo em vista que se o mesmo assiste televisão jamais ele poderá assistir certo programa na hora que quiser e claro sem comerciais. (FREIRE, 2018, p. 37)

Por conseguinte, a Netflix possui características que precisam ser ressaltadas. Além de promover uma vasta programação de entretenimento, ela decidiu investir em seus conteúdos originais, ou seja, criação de conteúdo, como séries, filmes e documentários produzidos pela plataforma. Posto isto, ela se estabelece como produtora de conteúdo audiovisual, superando a sua fase de mero reprodutor. (STURMER; SILVA, 2015, p.3)

Apesar disso, com a sua produção de séries e filmes permitiu-se que o seu status de empresa chegasse a outro patamar, devido a isto sua empresa se diverge das outras, visto que ela não divulga o seu índice de audiência, que no caso em tela seria o seu número de acessos. (STURMER; SILVA, 2015, p.5)

Cumprir informar que, para o usuário ter acesso a todo conteúdo que a plataforma possui, este precisa ser assinante da Netflix e pagar uma mensalidade para poder consumir todo o material. Nesse ponto de vista, os serviços são prestados de forma contínua, incluindo o site e os seus recursos disponíveis para TV's e aplicativos de celulares. (FREIRE, 2018, p. 38)

Importante ressaltar que, o próprio site informa como é concedido o seu serviço. (2016) Vejamos:

“Sua assinatura Netflix será renovada a cada mês até que seja cancelada. Para utilizar o serviço Netflix, você precisa ter acesso à Internet e um aparelho compatível com a Netflix, bem como fornecer uma ou mais Formas de Pagamento. "Forma de pagamento" refere-se a uma forma de pagamento atualizada, válida e aceitável, que poderá ser atualizada periodicamente, e que poderá incluir o pagamento por meio da sua conta com terceiros. A menos que cancele a assinatura antes da data mensal de faturamento, você nos autoriza a cobrar o preço da assinatura do próximo mês usando a sua Forma de pagamento”.

Assim sendo, o usuário mediante o seu cadastro e o pagamento do serviço, a Netflix concede ao seu assinante a permissão de acessar todo o seu vasto conteúdo disponível online. Face ao exposto, é notório como esta plataforma trouxe inovações tanto para o mercado como para o consumidor, tendo ele a facilidade de acessá-lo sempre que puder. (FREIRE, 2018, p.38)

Compreende-se que a presente plataforma ocasionou impactos positivos em todo o mundo, inclusive no Brasil. As suas diferentes formas de apresentação e formas de consumo do seu serviço foram exemplos importantes para todo o mercado financeiro bem como para a tecnologia de *streaming*. (STURMER; SILVA, 2015, p.12)

Nesse contexto, infere-se que a *Netflix* trouxe uma proposta de transformação e inovação, pode-se afirmar que toda essa tecnologia de *streaming* está apenas no seu começo, e esta plataforma sabe como usá-la e dispor trazendo e gerando novas formas de consumo e entretenimento audiovisuais. (STURMER; SILVA, 2015, p.12)

À vista disso, percebe-se que a plataforma propaga o seu conteúdo audiovisual de forma onerosa, permitindo que o usuário acesse o seu objeto armazenado em seu suporte no momento em que quiser. Posto isto, é a tecnologia de *streaming* que permite todo esse aparato de reprodução online de mídias sem possibilitar a transferência definitiva para o dispositivo que a reproduz. (FREIRE, 2018, p.38)

Nesta ocasião, especialmente com a publicação da Lei Complementar nº 157/2016 (BRASIL,2016), o ordenamento jurídico regulamentou uma forma de tributação das plataformas de *streaming*, via ISS, alegando ser uma prestação de serviço. Não obstante, o Convênio nº 106/2017 (BRASIL,2017), afirmar também que as plataformas de *streaming* deverão ser tributadas pelo ICMS. (LOPES,2019, p. 7)

Portanto, a análise da tributação do *streaming* na legislação brasileira mostra-se oportuna, no próximo capítulo será discutido qual é o verdadeiro imposto a ser cobrado sobre essas novas tecnologias de *streaming*.

#### 4. ANALISE DA TRIBUTAÇÃO DE STREAMING

A transmissão de dados operada pela internet é hoje uma realidade, pois aumentou e intensificou o surgimento e a criação de novas tecnologias. Diante disto, com o aprimoramento dessas tecnologias ocorreu o aumento da comunicação e a sua propagação, tornando-a global. (FREIRE, 2018, p. 39)

Com os avanços tecnológicos, essas transmissões alcançaram um novo patamar, tendo em vista a chegada do *streaming* permitindo o acesso rápido e imediato do consumidor através das mídias disponibilizadas para o acesso abrupto apenas utilizando-se a conexão de qualquer dispositivo compatível. (FREIRE, 2018, p. 39)

Importante ressaltar que o *streaming* revolucionou e mudou a forma do ser humano consumir o entretenimento, dando autonomia para o consumidor administrar e assistir tudo o que ele quiser na hora que quiser, visto que ele não precisa sair mais de casa para assistir um filme de conteúdo ou até mesmo esperar aquela programação específica passar na televisão, uma vez que o mesmo escolhe onde, o que e quando assistir. (FREIRE, 2018, p. 39)

Destarte, a flexibilização que o *streaming* proporcionou para o consumo isto chamou a atenção para um possível mercado tanto econômico como digital, dado que as empresas começaram a enxergar essa tecnologia como uma nova forma de expansão e de exploração. No Brasil, esse crescimento galgou de uma maneira célere, visto que nós somos o 6º país com maior consumo em plataformas de *streaming*. (2019)

Nesse sentido, o google realizou uma pesquisa informando como anda o crescimento de consumo nas plataformas de *streaming* em que revelou-se o aumento de 23,37% em relação a 2017. Além disso, constatou-se que o brasileiro passa 19 horas em frente ao smartphone, computador e smart tv acessando as plataformas. (ICAB, 2016)

Assim sendo, é notório o quanto de alcance tem a tecnologia de *streaming* no mercado do entretenimento do ponto de vista social e econômico, porém as atividades realizadas pelas empresas que usam tal tecnologia como forma de proveito econômico necessitam da análise jurídica bem como as ponderações dos seus reflexos vem sendo postos no ordenamento jurídico. (FREIRE, 2018, p. 40)

Não obstante, o ramo tributário tem observado como este mercado vem proporcionando grandes lucros com o passar dos anos. Todavia, os entes tributantes como Estados e Municípios discutem qual seria o fato gerador da presente tecnologia, uma vez que o Estado afirma que o tributo que deverá ser cobrado é o ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), já o Município pontua que o tributo a ser

cobrado deverá ser o ISSQN (imposto sobre serviços de qualquer natureza), isto gera uma insegurança jurídica para os contribuintes bem como guerra fiscal sobre a qual imposto deve ser cobrado. (QUINTELA; SERGIO, 2018, p. 40)

O diploma tributário tem os seus entes competentes e tributantes, posto isto eles dependem de suas próprias receitas para sobreviverem e arrecadarem dinheiro, seja para investimento de política pública ou não. Nesse sentido, a Constituição Federal especificamente em seu artigo 18, caput garantiu aos entes políticos a sua autonomia, onde cada um exerce a sua função bem como a sua interpretação seja igual ou diversa.

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição. (BRASIL, 1988)

Não obstante, cada ente político deve respeitar o outro principalmente porque todos são independentes administrativamente e financeiramente. Contudo, na maioria das vezes as interpretações ocorrem de maneira diferente, uma vez que os Estados entendem que o serviço de *streaming* é de sua atribuição e os Municípios entendem que tal atribuição lhes pertence. (QUINTELA; SERGIO, 2018, p. 50)

Nesse contexto, há ofensa na competência tributária prevista na Lei Maior (BRASIL, 1988) gerando um desequilíbrio financeiro e fiscal e desrespeito a autoridade tributante. Ante o exposto, a tecnologia de *streaming* vem provocando diversas discussões na seara tributária dispondo de uma guerra fiscal e gerando incertezas para o contribuinte. (QUINTELA; SERGIO, p. 51)

Uma das principais fontes do direito é o costume e o legislador brasileiro acompanha também as transformações sociais, com base nisto ele estabeleceu e observou o progresso do comércio digital e preocupou-se com a sua tributação. Como consequência publicou-se a Lei Complementar nº 157/2016 (BRASIL, 2016) onde foi acrescentado o item 1.09 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 (BRASIL, 2003).

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).

Agora, o *streaming* é legalmente tributado e considerado serviço, uma vez que o fato gerador do ISSQN é a prestação de serviço, se enquadrando o *streaming* nesse conceito. (QUINTELA; SERGIO; 2018, p. 52)

Importante ressaltar que, diversos Municípios estão já tributando o ISSQN utilizando-se desse serviço como forma de arrecadação. Nota-se que municípios como Rio de Janeiro,

São Paulo, Fortaleza, já obtiveram aprovação em suas Câmaras Municipais para a cobrança do serviço. (QUINTELA; SERGIO, 2018, p. 52)

Conquanto, o Confaz publicou o Convênio nº 106/2017 (BRASIL, 2017) afirmando que essas novas tecnologias deverão ser tributadas pelo ICMS sendo o Estado competente para a sua tributação e arrecadação. Conforme supracitado, isto gera conflito de competências e incertezas no contribuinte. Nessa sequência, será analisado o conceito de serviço de comunicação e qual será o imposto que deverá incidir. (MARTINS, 2018, p. 13)

#### 4.1. ICMS COMUNICAÇÃO

O ICMS possui sua regulamentação pela Lei Complementar nº 87/1996 (BRASIL, 1996), isto posto o seu artigo 1º é claro ao mencionar a atribuição do Estado em legislar sobre o referido imposto. Além disso, a supracitada lei elenca o ICMS comunicação e deixa claro que para a sua incidência é necessário uma fonte emissora e receptora e uma mensagem transmitida, ou seja, sem esses elementos não há comunicação.

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Por conseguinte, a base econômica do ICMS comunicação é o serviço de comunicação propriamente dito e não as suas atividades meio realizadas, sem embargo o Superior Tribunal de Justiça se posicionou em sua súmula nº 350 afirmando:

“O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular”.

Ainda assim, o serviço de comunicação necessita de um tomador e um prestador para que possa incidir o seu fato gerador, ou seja, necessita de um aspecto econômico para que possa ser tributado o ICMS. A mera comunicação pelo telefone possui caráter financeiro e há a prestação do serviço comunicação. (HARADA, 2016, p. 1)

Apesar disso, o Superior tribunal de Justiça fixou outro entendimento em sua súmula nº 334, dizendo:

“O ICMS não incide nos serviços dos provedores de acesso à internet”

O acesso à internet não é tributado pelo ICMS, uma vez que o provedor é somente de acesso, isto é, utiliza-se a internet para acessar outros tipos de sites ou outro tipo de entretenimento. Consequentemente, a comunicação não é realizada pela internet, pois o provedor não consegue oferecer uma estrutura de comunicação. (MINARD, 2015, p. 775)

É evidente que para ocorrer o a incidência do ICMS comunicação é necessário a realização de um negócio jurídico que consiste em uma obrigação de dar. Neste ponto, a obrigação de dar compreende-se a uma entrega, ou seja, necessita da fonte emissora e receptora para que ocorra a entrega do bem ou da coisa certa. (MINARD, 2015, p. 776)

Nessa lógica, muitos defendem que o *streaming* seria uma obrigação de dar e não uma prestação de serviços, pois haveria um negócio jurídico com a cessão de direito do uso do material contido na plataforma, especialmente na Netflix, tendo em vista que o consumidor paga para ter acesso a todo o conteúdo e entretenimento ali exposto. (QUINTELA; SERGIO, 2018, p. 54)

Contudo, será mesmo que seria uma obrigação de dar? Visto que a Netflix é uma plataforma que permite o acesso do seu conteúdo desde que contenha internet, bem como compatível com o dispositivo usado. Todavia, ela não permite o seu download e sim o seu acesso, sob condição de um pagamento mensal para o seu consumo instantâneo. Aqui há uma discussão se realmente ocorreu ou não a cessão de direitos de uso ou a transferência da propriedade. (FREIRE, 2018,p. 43)

O Código Civil (BRASIL, 2002) tipifica em seu artigo 233, que a obrigação de dar coisa certa abrange os seus acessórios bem como em seu artigo 243 exemplifica que a obrigação de dar coisa incerta será indicada pelo gênero e pela quantidade. Nesse contexto, a presente tecnologia seria um bem incorpóreo envolvendo uma prestação de serviço, em que pese muitos acreditam que seria ela tributada pelo ICMS devido a celebração de um negócio jurídico envolvendo a liberação de uma chave digital para que o seu usuário tenha acesso ao seu vasto conteúdo. (2018)

O bem incorpóreo surge a partir do novo comércio digital sendo influenciado também pelas plataformas de *streaming* que legitima um novo conceito e uma nova forma de celebração de um negócio jurídico para contemplar e incentivar o uso do ICMS para as referentes modernidades, ou seja, são bens de existência imaterial, intangível e impoderável. (OLIVEIRA, 2017, p. 21)

Entretanto, é evidente que a comunicação envolta da TV por assinatura é diferente para quem assiste o Netflix, já que na televisão os assinantes pagam e escolhem pacotes para ter acesso aos programas, como por exemplo a assinatura do Tele Cine, em que eu pago por este canal para consumir o seu entretenimento. É perceptível que aqui há a fonte emissora e receptora, pois o destinatário é o próprio tomador de serviço, uma vez que paga uma quantia mensal para receber em seu próprio domicílio. (MOREIRA, 2010, p. 10)

Posto isto, vemos que há divergência de ideias na relação tributária e desentendimento

com relação a competência de tributar. Há doutrinadores que diferem sobre a natureza do negócio jurídico se seria uma obrigação de dar, sob o ponto de vista que o Netflix seria como se fosse uma típica TV por assinatura, pois o usuário possui uma chave digital para o seu breve acesso. (FREIRE, 2018, p. 42)

Em contrapartida, há doutrinadores que acreditam que as plataformas de *streaming* são uma obrigação de fazer, tendo em vista que elas prestam o serviço sem se preocupar com o resultado e vão de acordo com o perfil do seu cliente, podendo ele se moldar com o seu vasto conteúdo sem a obrigatoriedade de consumir todo o seu conteúdo. (FREIRE, 2018, P. 43)

No entanto, a Constituição Federal (BRASIL, 1988) em seu artigo 156, II não foi clara quando afirmou que o ICMS incidia sobre a prestação do serviço de comunicação. Sendo que, o conceito da comunicação se diferencia totalmente da sua prestação de serviço, em razão de que na prestação de serviço é necessário três elementos para que isto ocorra: emissor, receptor e um terceiro sujeito contratado para transmitir a mensagem mediante o seu pagamento. (JOTA, 2018)

Além do mais, a comunicação ela pode ser realizada de diversas formas principalmente com o acesso da internet. É importante destacar o posicionamento do Supremo Tribunal Federal acerca das comunicações que são feitas através da internet, como por exemplo o uso do whatsapp. Sendo assim, o STF firmou entendimento em seu RE 572.020/DF fixando o seguinte posicionamento:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. HABILITAÇÃO DE APARELHOS CELULARES. A LEI GERAL DE TELECOMUNICAÇÕES (ART. 60, § 1º, DA LEI Nº 9.472/97) NÃO PREVÊ O SERVIÇO DE HABILITAÇÃO DE TELEFONIA MÓVEL COMO ATIVIDADE-FIM, MAS ATIVIDADE-MEIO PARA O SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. A ATIVIDADE EM QUESTÃO NÃO SE INCLUI NA DESCRIÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO CONSTANTE DO ART. 2º, III, DA LC 87/1996, POR CORRESPONDER A PROCEDIMENTO TÍPICAMENTE PROTOCOLAR, CUJA FINALIDADE REFERE-SE A ASPECTO PREPARATÓRIO. OS SERVIÇOS PREPARATÓRIOS, TAIS COMO HABILITAÇÃO, INSTALAÇÃO, DISPONIBILIDADE, ASSINATURA, CADASTRO DE USUÁRIO E EQUIPAMENTO, ENTRE OUTROS, QUE CONFIGURAM ATIVIDADE-MEIO OU SERVIÇOS SUPLEMENTARES, NÃO SOFREM A INCIDÊNCIA DO ICMS, POSTO SERVIÇOS DISPONIBILIZADOS DE SORTE A ASSEGURAR AO USUÁRIO A POSSIBILIDADE DO USO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, CONFIGURANDO AQUELES TÃO SOMENTE ATIVIDADES PREPARATÓRIAS DESTES, NÃO INCIDINDO ICMS. INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO AOS ARTS. 2º, 150, I, E 155, II, DA CF/88. DESPROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO (Supremo Tribunal Federal, 2014, on-line, grifo nosso)

Dado isto, a forma do ser humano se comunicar se modifica e se transforma com os avanços tecnológicos, bem como a forma do indivíduo acessar o seu entretenimento, porém até agora constata-se que o ICMS comunicação não se preocupa com a comunicação em

momento nenhum e sim com a sua prestação. Outrossim, o único elemento que conecta a todos para a sua intercomunicação seria o computador ou qualquer dispositivo que permita a comunicação virtual. (OLIVEIRA, 2017, p. 16)

Por conseguinte, a utilização de bens incorpóreos é mais comum hoje em dia desde os avanços com as plataformas digitais. Por exemplo, o uso de DVD e CD não é mais comum hoje em dia, em virtude de existir outros meios para o seu alcance como a Netflix e o download transmitido direto para o computador sendo disponibilizado de forma online. (OLIVEIRA, 2017, p. 18)

É interessante ressaltar o posicionamento do Ministro Sepúlveda Pertence fixado no RE 176.626-3/SP com relação a questão de bens incorpóreos, pois ele fixa um entendimento informando que este bem não pode ser tributado pelo ICMS, esclarecendo uma opinião importante. Senão vejamos:

Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" — matéria exclusiva da lide —, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo — como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) — os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio. (Supremo Tribunal Federal, 1998, on-line grifo nosso)

A discussão chega em um ponto que o *streaming* é um bem incorpóreo em que há transmissão de conteúdo através de uma conexão on-line, ou seja, o próprio Netflix é fruto disto. Há um pagamento mensal que o consumidor faz para ter acesso a plataforma, porém seria o ICMS o instrumento tributário adequado para o seu recolhimento, tendo em vista a regulamentação feita pelo CONFAZ em seu Convênio nº 106/2017? (BRASIL, 2017).

#### 4.2. ISS

Em contrapartida, a Lei Complementar nº 157/2016 (BRASIL, 2016) publicou que os serviços que envolvessem as plataformas de *streaming* seriam tributados pelo ISS por ser uma prestação de serviço complementando a sua lista anexa especificamente com o item 1.09.

O legislador federal foi objetivo e específico quando editou a Lei Complementar acima acompanhando a evolução humana e encontrando novos meios de tributação e arrecadação. O subitem da lista anexa deverá ser tributado pelo município responsável pelo imposto supracitado. (RICHTER, 2018, p.3)

De acordo com o exposto é nítido a divergência e o posicionamento referente sobre

qual imposto deverá incidir nas plataformas de *streaming*, como a Netflix, isto é, qual seria o ente competente para tributar a empresa que utiliza dos meios de *streaming* como sua fonte econômica ganhando dinheiro e obtendo lucros gigantes, conforme já exposto neste presente trabalho. (RICHTER, 2018, p.4)

Não obstante, o ISS é um imposto que tem como base a sua prestação de serviço, ou seja, para que ocorra a sua incidência é necessário que uma pessoa física ou jurídica preste o serviço. Contudo, a Carta Magna (BRASIL, 1988) em seu artigo 156, III definiu que os serviços de qualquer natureza serão definidos em Lei Complementar.

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (BRASIL,2003)

Entretanto, é necessário compreender o conceito de serviço para então entendermos a sua cobrança. Sergio Pinto Martins citado por Josiane Minard (2015, p. 895) afirma que os serviços encontram-se classificados como bens imateriais ou incorpóreos, não tendo existência física ou extensão corpórea, e assim são bens que não podem ser apreensíveis pelos nossos sentidos.

Kiyosh Harada (2017) define o que seria serviço e ainda o coloca em contraposição com o ICMS, vejamos:

“Prestar serviço significa servir, isto é, ato ou efeito de servir. É o mesmo que prestar trabalho ou atividade a terceiro, mediante remuneração. O ISS recai sobre circulação de bem *imaterial* (serviço). Resulta da obrigação de fazer, em contraposição ao ICMS que recai sobre a circulação de bem material e resulta da obrigação de dar, algo já feito”.

Deste modo, ocorrendo a prestação de serviço constituída na Lei Complementar nº 157/2017 (BRASIL, 2017), é consubstanciado o fato gerador nasce a obrigação tributária. Dessa forma, nasce a obrigação de fazer, uma vez que ocorre a prestação de serviço e é dado um pagamento em troca. (MINARD, 2015, p. 895)

Nesse sentido, quando a pessoa contrata um serviço ela apenas se preocupa com o seu resultado, ou seja, neste momento ocorre a obrigação de fazer que é justamente a parte obter aquilo que foi acordado com a outra parte. É como ocorre em relação as plataformas de *streaming* especificamente com relação ao Netflix, isto é, eu contrato o seu serviço, pois desejo acessar o seu conteúdo e me preocupo apenas com o seu resultado final em acessar todo o entretenimento contido na plataforma ao meu dispor. (MINARD, 2015, p. 895)

O Supremo Tribunal Federal em um de seus julgados, especificamente no RE 651.703/PR fixou entendimento de que a obrigação de fazer definida pelo Código Civil (BRASIL,2002) é diferente quando se relaciona com o direito tributário. Observemos:

“O conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador” (Supremo Tribunal Federal, 2016, on-line, grifo nosso)

Fixado o breve entendimento e conceito sobre prestação de serviço é necessário colocar em contraposição dois argumentos já mencionados neste trabalho. Diante disto, verificou-se que o ICMS comunicação não incide sobre a intercomunicação em si e sim pelo negócio jurídico composto por três partes: emissor, receptor e um terceiro sujeito contratado para transmitir a mensagem mediante o seu pagamento, obtendo como resultado uma obrigação de dar. Já, o ISS possui uma obrigação de fazer onde as partes apenas se preocupam com o resultado, ou seja, com a conclusão do serviço prestado. (ALEXANDRE, 2017, p. 757)

Por conseguinte, a Netflix dispõe de um serviço em que são utilizadas duas partes o prestador e o usuário que irá pagar mensalmente para obter acesso a todo o conteúdo envolvido na plataforma tendo como resultado uma obrigação de fazer em que o consumidor apenas se preocupa em acessar o seu entretenimento, isto é, o resultado. (ANDRASCHKO, 2019, p. 02)

Nessa lógica, não faz sentido a regulamentação feita pelo Conselho Nacional de Política Fazendária-CONFAZ em que se estabeleceu em suas cláusulas a tributação do *streaming* por meio do ICMS, inclusive sendo inconstitucional o Convênio nº 106/2017 (BRASIL, 2017), objetivando que o Estado tributante arrecade sobre determinado serviço que não faz parte de sua competência. (QUINTELA; SERGIO, 2018, p. 58)

**Cláusula terceira** O imposto será recolhido nas saídas internas e nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital

O Convênio nº 106/2017 (BRASIL, 2017) afronta a Constituição Federal (BRASIL, 1988) e a Lei Complementar nº 157/2016 (BRASIL, 2016), dado que a Lei Maior atribui em seu texto competência para os municípios tributarem sobre o ISS, além disso determinou que a Lei Complementar abarcaria uma lista anexa e taxativa especificando quais serviços seriam tributados pela mesma. (QUINTELA; SERGIO, 2018, p. 59)

Malgrado, já foram ajuizadas Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 5.576 e 5.659 com o objetivo de declarar a inconstitucionalidade da tributação do ICMS com relação as plataformas digitais, porém ainda se aguarda o julgamento da presente demanda. Já, com relação a tributação feita pelo ISS o Supremo Tribunal Federal já reconheceu a repercussão geral do tema em sede de Recurso Extraordinário, ainda pendente julgamento. (JUNIOR,

MIDORI, COSTA, 2018, p. 02)

Neste ínterim, a Lei Complementar 116/2003 (BRASIL, 2003) fixou em seu artigo 8º- A que alíquota mínima para cobrança do ISS é de 2% e a máxima 5%, consoante o seu art 8º, II. Além disso, a sua base de cálculo é de acordo com o serviço e o seu contribuinte é o prestador do serviço, regras estas dispostas nos artigos 7º e o 5º da presente norma.

Conquanto, alguns municípios entenderam que é de sua competência tributar o presente serviço já tributando a prestação de serviço das empresas que utilizam a plataforma de *streaming*, como o Netflix. Dito isto, os municípios como São Paulo, Fortaleza, Rio de Janeiro, Porto Alegre, entre outras cidades começaram a tributar as plataformas após a mudança legislativa, haja vista a alteração feita via lei ordinária aprovada por suas câmaras municipais. (QUINTELA; SERGIO, 2018, p. 52)

Conforme já definido no capítulo 2 deste presente trabalho o *streaming* funciona como um fluxo de mídia onde o seu acesso é instantâneo e o seu conteúdo é transmitido para o usuário sem a sua posse ou propriedade, uma vez que é fornecido via on-line, onde o usuário acessa apenas obtendo uma conexão via internet. Dessa maneira não há uma obrigação de dar e sim de fazer, pois ele apenas se preocupa com o resultado. (QUINTELA; SERGIO, 2018, p. 55)

Além do mais, a tecnologia acima é uma prestação de serviço em que o consumidor paga para ter acesso ao seu entretenimento sem se preocupar com qual hora irá assistir determinado conteúdo. A obrigação que a Netflix possui é de apenas deixar em sua plataforma todo o seu conteúdo oferecendo imagens, vídeos e sons de qualidade, sem que isso resulte a transferência de sua titularidade disponibilizando o seu acesso, deixando claro que se trata de um serviço passível de ser tributado pelo ISS. (FREIRE, 2018, p. 66)

Por fim, caberá ao Poder Judiciário resolver a presente demanda em seus julgados fixando um entendimento para garantir a segurança jurídica e autoconfiança para os contribuintes.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

As plataformas de *streaming* foram o foco deste trabalho, especialmente a Netflix, visto que o mercado digital é o ensejo para uma nova forma de tributação, tendo em vista ser uma prestação de serviço. Este novo negócio, vem ampliando-se de forma rápida e movimentando as relações sociais e tributárias.

Esta tecnologia trouxe para o ramo tributário um olhar diferente e atualizado, pois estavam acostumados com as transações comerciais tradicionais. Nesse sentido, o direito tem que acompanhar as novas mudanças sociais que estão por vir, uma vez que a evolução humana é constante.

Por conseguinte, o legislativo acompanhando a evolução tecnológica legislou com relação a tributação das novas tecnologias por meio da Lei Complementar nº 157/2016 afirmando ser uma prestação de serviço inserindo na lista anexa a atividade do *streaming*, já o Conselho Nacional de Política Fazendária editou o Convênio nº 106/2017 informando ser de competência dos Estados tributarem a tecnologia supracitada, através do ICMS.

Todavia, para a discussão com relação a tributação das plataformas de streaming foi analisado neste trabalho os conceitos dos Impostos, isto é, o imposto estadual que é o ICMS e o imposto municipal que é o ISS. Além disso, os princípios que regem todo o diploma tributário, bem como o conceito de *streaming*.

Do exposto no trabalho conclui-se que a tributação do *streaming* deve se dar via ISS, uma vez que é uma obrigação de fazer não se preocupando com o resultado mas sim e apenas em disponibilizar o seu conteúdo presente na plataforma, a exemplo do que acontece com a Netflix.



7fb4cf41c8ec1df1d0si100000000000000089af1dc9ffff00000000000000000000000000000005af a08cf00cfd214ca>. Acesso em: 18 de outubro de 2019

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (Lei Kandir). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 18 de outubro de 2019

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de jan. de 2002**. Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 18 de outubro de 2019.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 18 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 123.022**. Relator: Sepúlveda Pertence. Julgamento em 19 jun. 1998. DJ, 10 nov. 1988. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>>. Acesso em: 18 de outubro de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 572.020**. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento em 06 fev. 2014. DJ, 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>>. Acesso em: 18 de outubro de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 651.703**. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento em 29 set. 2016. DJ, de 26 abr. 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>>. Acesso em: 18 de outubro de 2019.

CARDOSO, Bárbara França. **O Streaming como ferramenta de combate à pirataria de músicas digitais**. 2016. 54f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Centro Universitário de Brasília, Brasília, 2016. Disponível em: <<https://repositorio.uniceub.br/jspui/bitstream/235/9222/1/21104526.pdf>>. Acesso em: 18 de outubro de 2019.

CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues de; LUSTOZA, Helton Kremer; GOUVÊA, Marcus de Freitas. **TRIBUTOS EM ESPÉCIE**. 5. ed. Curitiba: Juspodivm, 2018. 1018 p.

CLEMENTE, Ricardo Gomes. **Uma Solução de Streaming de Vídeo para Celulares: Conceitos, Protocolos e Aplicativo**. 2006. 57f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Engenharia Eletrônica) - Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ, Rio de Janeiro, 2006. Disponível em: <<http://monografias.poli.ufrj.br/monografias/monopoli10002433.pdf>>. Acesso em: 18 de outubro de 2019.

COLAGRANDE, Caio; PRADO, Laís. **Google apresenta novos dados sobre consumo de vídeos online**. 2018. Disponível em: <<http://icabrazil.org/2016/index.php/mediateca-reader/google-apresenta-novos-dados-sobre-consumo-de-videos-online.html>>. Acesso em: 18 out. 2019.

CONCEITOS econômico e jurídico de “serviço” e impactos para a tributação. 2018. BMJ Consultores Associados. Disponível em: <<https://bmj.com.br/conceitos-economico-e-juridico-de-servico-e-impactos-para-a-tributacao/>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

DE SANTI, EURICO MARCOS DINIZ. **Internet das coisas (IoT) – A tributação na era digital**. 2017. JOTA. Disponível em: <[https://www.jota.info/paywall?redirect\\_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/internet-das-coisas-iot-tributacao-na-era-digital-06022017](https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/internet-das-coisas-iot-tributacao-na-era-digital-06022017)>. Acesso em: 18 de outubro de 2019.

Estatísticas Sociais (Ed.). **PNAD Contínua TIC 2017: Internet chega a três em cada**

**quatro domicílios do país.** 2018. Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/23445-pnad-continua-tic-2017-internet-chega-a-tres-em-cada-quatro-domicilios-do-pais>>. Acesso em: 18 out. 2019.

FREIRE, Bianca Reis. **ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO DO STREAMING À LUZ DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA.** 2018. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2018. Disponível em: <<http://repositorio.ufla.br/bitstream/1/31395/1/Bianca%20Reis%20Freire%20-%20TCC.pdf>>. Acesso em: 18 de outubro de 2019.

FURTADO Junior, L. Tributação de *streaming* gera "novo" conflito de competências. **Consultor Jurídico.** 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-abr-03/opiniao-tributacao-streaming-gera-conflito-competencias>>. Acesso em: 18 de out. de 2019.

GOMES, Eduardo de Paiva. **A disputa entre estados e municípios pela tributação do streaming.** 2019. Consultor Jurídico. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/opiniao-disputa-entre-estados-municipios-tributacao-dostreaming>>. Acesso em: 18 de outubro de 2019.

HARADA, Kiyoshi. **Fato gerador do ISS.** 2017. Haradaadvogados. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/fato-gerador-do-iss-2/>>. Acesso em: 18 de outubro de 2019.

HARADA, Kiyoshi. **O conteúdo do serviço de comunicação para efeito de tributação pelo ICMS.** 2016. Haradaadvogados. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/o-conteudo-do-servico-de-comunicacao-para-efeito-de-tributacao-pelo-icms/>>. Acesso em: 18 de outubro de 2019.

LOPES, Guilherme Negreiros Lacerda. **Atualização legislativa: tributação sobre a plataforma de streaming Netflix.** 2019. JUS. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/74647/atualizacao-legislativa-tributacao-sobre-a-plataforma-de-streaming-netflix>>. Acesso em: 18 de outubro de 2019.

MENEZES, Mário Celso Santiago. **O ICMS sobre prestação de serviços de comunicação.** 2000. JUS. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/1416/o-icms-sobre-prestacao-de-servicos-de-comunicacao>>. Acesso em: 18 de outubro de 2019.

MEYER, Maximiliano. **A história da Netflix.** 2017. Disponível em: <<https://www.oficinadanet.com.br/post/15898-a-historia-da-netflix>>. Acesso em: 18 out. 2019.

MINARDI, Josiane. **Manual do direito tributário.** 2. ed. Juspodivm, 2015. 974 p.

MOREIRA, André Mendes. **A Tributação dos Serviços de Comunicação: Conflitos de Competência entre Estados (ICMS) e Municípios (ISSQN).** SILVA, Paulo Roberto Coimbra; BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana (coord.). A Tributação do Consumo. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 47-66.

MOREIRA, André Mendes. **A Tributação dos Serviços de Comunicação: Conflitos de Competência entre Estados (ICMS) e Municípios (ISSQN).** 2008. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/tributacao-dos-servicos-de-comunicacao-icms-issqn/>>. Acesso em: 18 out. 2019.

NETFLIX. **About Netflix.** Disponível em: <[https://media.netflix.com/pt\\_pt/about-netflix](https://media.netflix.com/pt_pt/about-netflix)>. Acesso em: 18 out. 2019.

NETO, Nazil Bento. **A Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) Sobre o Streaming – (In)Constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar n. 366/2013.** 2016. 77f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) –

Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2016. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/166548/A%20incid%3%aancia%20do%20Imposto%20Sobre%20Servi%3%a7os%20de%20Qualquer%20Natureza%20%28ISS%29%20sobre%20o%20Streaming%20-%20%28In%29Constitucionalidade%20do%20Projeto%20de%20Lei%20Complementar%20n.%20366.2013.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 18 de outubro de 2019.

Observatório do TIT: ICMS-Comunicação.2018. jota. Disponível em: <[https://www.jota.info/paywall?redirect\\_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-icms-comunicacao-12062018](https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-icms-comunicacao-12062018)>. Acesso em: 18 de outubro de 2019.

Oliveira, Euklenecy Fernandes. **TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO DE BENS DIGITAIS E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA**. 2017. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Universidade Federal Rural Do Semiárido, Mossoró, 2017. Disponível em: <[http://repositorio.ufersa.edu.br/bitstream/prefix/2025/1/EuklenecyFO\\_ART.pdf](http://repositorio.ufersa.edu.br/bitstream/prefix/2025/1/EuklenecyFO_ART.pdf)>. Acesso em: 18 de outubro de 2019.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **IMPOSTO Federais, Estaduais e Municipais**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. 424 p.

RICHTER, DIOGO KASTRUP. **O STREAMING E A TRIBUTAÇÃO 4.0. 2018. JOTA**. Disponível em: <[https://www.jota.info/paywall?redirect\\_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-streaming-e-a-tributacao-4-0-05082018](https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-streaming-e-a-tributacao-4-0-05082018)>. Acesso em: 18 de outubro de 2019.

SILVEIRA, Daniel. **Brasil ganha 10 milhões de internautas em 1 ano, aponta IBGE**. 2018. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/tecnologia/noticia/2018/12/20/numero-de-internautas-cresce-em-cerca-de-10-milhoes-em-um-ano-no-brasil-aponta-ibge.ghtml>>. Acesso em: 18 out. 2019.

STURMER, Adriana; SILVA, Giana Petry Dutra da. **Do DVD ao online streaming: a origem e o momento atual do Netflix**. Alcar 2015, Porto Alegre. *Anais...* Porto Alegre: Alcar, 2015. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/alcar/encontros-nacionais-1/encontros-nacionais/10o-encontro-2015/gt-historia-da-midia-audiovisual-e-visual/do-dvd-ao-online-streaming-a-origem-e-o-momento-atual-do-netflix/view>>. Acesso em: 18 de outubro de 2019.

YUGE, Claudio. **Brasil é o 6º maior consumidor de streaming de filmes e séries do mundo**. 2019. Disponível em: <<https://www.tecmundo.com.br/mercado/143694-brasil-6-maior-consumidor-streaming-filmes-series-mundo.htm>>. Acesso em: 18 out. 2019.