



FACULDADE BAIANA DE DIREITO E GESTÃO

CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU*

DIREITO TRIBUTÁRIO

THAINÁ FREITAS CERQUEIRA

**A LEI COMPLEMENTAR N. 157/2016 E A TRIBUTAÇÃO DAS
PLATAFORMAS DE STREAMING**

Salvador

2019

THAINÁ FREITAS CERQUEIRA

**A LEI COMPLEMENTAR N. 157/2016 E A TRIBUTAÇÃO DAS
PLATAFORMAS DE STREAMING**

Monografia apresentada a Faculdade Baiana de Direito e Gestão como requisito parcial para a obtenção de grau de Especialista em Direito Tributário.

Salvador
2019

TERMO DE APROVAÇÃO

THAINÁ FREITAS CERQUEIRA

A LEI COMPLEMENTAR N. 157/2016 E A TRIBUTAÇÃO DAS PLATAFORMAS DE STREAMING

Monografia aprovada como requisito para obtenção do grau Especialista em Direito Tributário, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/2019

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus por todas as bênçãos e por ter me dado forças quando achei que não conseguiria ir até o fim. Agradeço por não ter desistido de mim mesmo quando fraquejei, pois o caminho foi árduo, mas Tua Presença me deu o suporte necessário. “Guia-me pelas veredas da justiça por amor ao Teu Nome”.

Também agradeço aos meus pais, meu alicerce da vida. Obrigada por compreender minha ausência, por entrarem comigo nessa jornada, me proporcionando esse crescimento profissional e pessoal. Obrigada por serem meus maiores exemplos de determinação e coragem.

Agradeço ao meu noivo por ter acreditado no meu potencial e por ser meu refúgio nos momentos difíceis. Obrigada por ter me emprestado o computador e os livros, obrigada por ter me dado broncas quando eu deveria estar estudando, obrigada por enxugar minhas lágrimas. Não sei se teria chegado até aqui sem o seu apoio e sem o seu amor. Agradeço não ter soltado a minha mão.

Aos meus amigos de vida e à minha família, agradeço pela torcida de sempre. Aos novos colegas e amigos da Pós-Graduação, obrigada por terem compartilhado comigo esse espaço de saber, seus desafios e as novas descobertas que fizemos. Desejo a todos uma excelente caminhada a partir de então.

RESUMO

O presente trabalho tem como premissa a cobrança de Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza sobre as plataformas de *streaming*. O intuito é examinar a constitucionalidade da Lei Complementar n. 157/2016 que prevê a referida cobrança, através do estudo da bibliografia e jurisprudência pátria vigente, principalmente as decisões sobre o tema, e temas correlatos, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e Supremo Tribunal de Justiça. De início, apresentamos conceitos básicos do Direito Tributário, entrando no instituto do poder de tributar e seus desdobramentos, passando pela conceituação de obrigação tributária e de competência dos Entes tributantes, para que se possa averiguar como ocorrem as relações jurídico-tributárias e a interpretação da legislação tributária nos casos concretos. Após isso, define-se o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza de forma geral, passando por suas especificações técnicas de sujeitos ativo e passivo, fato gerador, base de cálculo e alíquota, bem como a sua aplicação sobre o *software*, os serviços de locação e a diferenciação entre serviço, mercadoria e produto industrializado. Conceituamos os termos digitais para melhor compreensão do tema, trazendo reflexões sobre a tecnologia de *streaming* e seus desdobramentos no mundo jurídico, bem como a sua implementação no mercado brasileiro. Fechando a questão, consta análise da Lei Complementar n. 157/2016 e seus impactos na legislação tributária que dela deriva, concluindo-se pela inconstitucionalidade da Lei, vez que não comporta o serviço de *streaming* como passível de tributação pelo ISS, já que se trata de obrigação de dar, e não de obrigação de fazer, característica essencial do tributo.

Palavras-chave: *Streaming*. Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza. Constitucionalidade.

ABSTRACT

The present work has as premise the collection of Tax on Service of any Nature on the platforms of streaming. The purpose is to examine the constitutionality of Complementary Law n. 157/2016 which provides for this collection, through the study of the bibliography and current jurisprudence of the country, mainly decisions on the subject, and related issues, rendered by the Supreme Court and Supreme Court of Justice. At the outset, we present basic concepts of Tax Law, entering into the institute of the power to tax and its unfolding, passing through the conceptualization of tax obligation and competence of the Taxing Entities, so that one can ascertain the juridical-tax relations and the interpretation of the tax legislation in specific cases. After this, the Tax on Service of any Nature is defined in general form, passing through its technical specifications of active and passive subjects, generating fact, calculation base and rate, as well as its application on software, rental services and the differentiation between service, commodity and industrialized product. We conceptualize the digital terms for a better understanding of the subject, bringing reflections about the technology of streaming and its unfolding in the legal world, as well as its implementation in the Brazilian market. Closing the question, there is analysis of Complementary Law n. 157/2016 and its impacts on the tax legislation deriving from it, which is concluded by the unconstitutionality of the Law, since it does not include the streaming service as taxable by the ISS, since it is an obligation to give, and not an obligation to do, essential characteristic of the tribute.

Keywords: *Streaming*. Tax on Service of any Nature. Constitutionality.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

AI – Agravo de Instrumento

Art. – Artigo

CC/02 – Código Civil de 2002

CF/88 – Constituição Federal de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

ECAD – Escritório Central de Arrecadação e Distribuição

HC – *Habeas Corpus*

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

IPI – Imposto sobre Produto Industrializado

ISS / ISSQN– Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza

LC – Lei Complementar

LDA – Lei de Direitos Autorais

Min. - Ministro

RE – Recurso Extraordinário

Resp – Recurso Especial

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TJ/RJ – Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro

TJ/SP – Tribunal de Justiça de São Paulo

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 O TRIBUTO E SUAS DEFINIÇÕES	11
2.1 O PODER DE TRIBUTAR	11
2.2 O CONCEITO DE TRIBUTO	12
2.3 NORMA TRIBUTÁRIA: EFICÁCIA, VIGÊNCIA E APLICAÇÃO	14
2.4 INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA	16
2.5 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	16
2.6 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	18
2.7 SUJEITOS DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA	21
2.8 BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA	23
2.9 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	24
3 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA	27
3.1 DEFINIÇÃO DE IMPOSTO	27
3.2 IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA: PREVISÃO LEGAL E CONCEITO	28
3.3 SUJEITO ATIVO E SUJEITO PASSIVO DO ISS	30
3.4 FATO GERADOR	31
3.5 BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA	33
3.6 DIFERENCIAÇÃO ENTRE SERVIÇO, MERCADORIA E PRODUTO INDUSTRIALIZADO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DE ISS, ICMS E IPI	34
4 DIREITO DIGITAL E A TECNOLOGIA DO <i>STREAMING</i>	36
4.1 CIBERESPAÇO E CONVERGÊNCIA CULTURAL	36
4.2 NOÇÕES DE DIREITO DIGITAL	39
4.3 A TECNOLOGIA DE <i>STREAMING</i>	42
4.4 ENTRADA E CONSOLIDAÇÃO DO <i>STREAMING</i> NO MERCADO BRASILEIRO	44

5 A LEI COMPLEMENTAR N. 157/2016 E A COBRANÇA DE ISS SOBRE O SERVIÇO DE <i>STREAMING</i>	48
5.1 AS PRIMEIRAS DISCUSSÕES JUDICIAIS SOBRE O <i>STREAMING</i>	48
5.2 A NATUREZA JURÍDICA DO SERVIÇO DE <i>STREAMING</i>	52
5.3 COBRANÇA DE ISS SOBRE <i>SOFTWARE</i>	56
5.4 COBRANÇA DE ISS SOBRE LOCAÇÃO DE SERVIÇO	59
5.5 A APLICAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR N. 157/2016	61
6 CONCLUSÃO	66
REFERÊNCIAS	70

1 INTRODUÇÃO

Vivemos uma sociedade de constante evolução. O ser humano, por natureza, sempre procura aperfeiçoar suas técnicas e seus meios de comunicação para facilitar a convivência em grupo, buscando a todo momento mecanismos que permitam ampliar o acesso à informação e à cultura.

A Revolução Industrial iniciada na Europa no século XVIII possibilitou uma profunda mudança estrutural nas formas de nos comunicarmos e vivermos. Grandes invenções como o rádio, o telefone, os automóveis e os navios a vapor começaram a ser produzidos em larga escala, possibilitando a popularização de grandes meios de comunicação, originando um movimento global de troca de conhecimentos, costumes e hábitos.

Assim foram criados os veículos de propagação de conteúdo de entretenimento, como a televisão, o rádio e as editoras de livros e periódicos. A produção em massa de conhecimento e de mídias reduziu o custo do acesso à informação, deixando esses meios ao alcance de todos.

O mesmo ocorreu com a massificação do acesso à Internet, porém de forma mais rápida do que os meios que a antecederam. A velocidade do mundo digital em muito é superior à velocidade das transmissões de radiodifusão ou de TV.

Todas essas mudanças que geram impacto social precisam ser acompanhadas pelo Direito. Por ser definido como uma ciência social, a legislação não pode ser alheia às transformações coletivas, pois não observar as novas relações entre os indivíduos pode acarretar em injustiças e conflitos de interesses. O Direito não pode ser omissivo e engessado a ponto de se estabelecer uma “terra de ninguém” sem regras básicas que permitam a coabitação coletiva.

E esse é o grande desafio enfrentado pelo Estado ao estabelecer normas jurídicas que prevaleçam sobre o mundo digital. Muitas vezes os temas que geram conflitos no mundo digital são desconhecidos da legislação vigente, sendo necessário que os profissionais do Direito sempre estejam atentos aos conceitos e impactos de outras áreas de conhecimento que fogem do âmbito jurídico, a fim de não deixar que as leis se tornem obsoletas e ultrapassadas, o que pode gerar insegurança jurídica.

A Constituição Federal de 1988, elogiada mundialmente por ser uma das constituições mais avançadas acerca da garantia dos direitos sociais, recepcionou o Código

Tributário Nacional com o patamar de Lei Complementar. Em que pese o CTN ser datado de 1966 — época em que o Brasil passou pelo episódio da Ditadura Militar, um dos mais duros e difíceis para a sociedade exercer seus direitos livremente —, é considerado uma legislação à frente do seu tempo. Ainda que alguns doutrinadores tenham críticas a respeito de determinados conceitos trazidos pelo legislador, o CTN vige atualmente em total consonância com a sociedade brasileira do século XXI.

Porém a sua aplicação necessita de regulamentação através de Leis Complementares. É o que ocorre com o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, regido pela Lei Complementar n. 116/2003. No entanto, uma alteração na LC do ISS está sendo amplamente debatida no mundo jurídico, que é a tributação do serviço de *streaming*. Empresas como Netflix, Spotify, Deezer e Youtube oferecem acesso à mídias digitais (músicas, filmes, seriados, vídeos etc.) através de disponibilização temporária ao consumidor, mediante pagamento de uma assinatura mensal, ou gratuitamente.

Por se tratar de um serviço disponibilizado por plataformas digitais, pairam sobre a Lei Complementar n. 157/2016 (modificadora da LC anterior) dúvidas acerca da sua constitucionalidade e sua efetiva aplicação.

O intuito desse trabalho é analisar como os institutos do Direito Tributário estão sendo aplicados na tributação das plataformas de *streaming*, tendo como objetivo analisar a constitucionalidade da Lei Complementar n. 157/2016, interpretando os conceitos que envolve essa nova tecnologia de forma multidisciplinar, como permite o CTN, vez que a legislação tributária, nesse caso, necessita de definições derivadas de outros ramos jurídicos, como o Direito Civil e o Direito Autoral, para que esteja nos moldes da Lei Maior.

Utilizamos o método analítico cartesiano, saindo do tema geral de conceitos básicos do Direito Tributário até chegar no cerne do trabalho, que é a análise da aplicação da Lei Complementar n. 157/2016, com o intuito de se fazer uma pesquisa exploratória a fim de relatar o tema estudado. Para tanto, foi utilizado levantamento bibliográfico, bem como a pesquisa de jurisprudências e de materiais publicados em plataformas acadêmicas.

Para fins didáticos, esse trabalho se divide em cinco capítulos. O primeiro se trata dessa introdução ao tema para se especificar o conteúdo a ser estudado.

O segundo capítulo traz definições gerais de Direito Tributário, passando pelos conceitos de poder de tributar; tributo; eficácia, vigência, aplicação, interpretação e

incidência da lei tributária; além de definições de competência e obrigação tributária. Esse último tópico se divide em sujeitos da relação jurídico-tributária, regra matriz de incidência, base de cálculo e alíquota. A intenção é familiarizar o leitor com termos técnicos básicos para compreensão do tema.

O terceiro capítulo analisa os conceitos referentes ao Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, sua definição legal e doutrinária, e suas especificações acerca do fato gerador, sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e alíquota. Ainda, o capítulo traz diferenciações entre serviço, mercadoria e produto industrializado para fins tributários. O quarto capítulo adentra no Direito Digital, examinando alguns conceitos básicos da área, trazendo noções sobre os termos tecnológicos que se relacionam com o *streaming*, bem como explicando o seu surgimento e consolidação dessa nova plataforma digital no mercado brasileiro.

O último capítulo propõe uma conexão entre os capítulos anteriores, aplicando os conceitos do Direito Tributário na tecnologia de *streaming*, fazendo um parâmetro entre as interpretações da doutrina e da jurisprudência pátria sobre suas definições. A título de exemplos, o capítulo explora decisões judiciais acerca de institutos relacionados com o *streaming*, delimitando sua natureza jurídica para que seja possível a aplicação da Lei Complementar n. 157/2016. A proposta do capítulo é trazer reflexões acerca da constitucionalidade da Lei Complementar mencionada.

2 O TRIBUTO E SUAS DEFINIÇÕES

2.1 O PODER DE TRIBUTAR

Conforme preceitua o parágrafo único do art. 1º da Constituição Federal, todo poder emana do povo, e é exercido por seus representantes eleitos ou diretamente, a depender do tipo de poder¹. Hugo de Brito Machado² conceitua poder como uma habilidade para efetivar uma vontade. Por exemplo, conforme pensamento de Michel Temer, citado por Dirley da Cunha Júnior em sua obra³, o exercício do Poder Constituinte pode se dá através de “eleição de representantes populares para integrarem ‘uma Assembléia Constituinte’ ou por um grupo revolucionário que recebe integral apoio da vontade popular” (sic). Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho⁴:

O poder de tributar é exercido pelo Estado por delegação do povo. O Estado, ente constitucional, é produto da Assembleia Constituinte, expressão básica e fundamental da vontade coletiva. A Constituição, estatuto fundante, cria juridicamente o Estado, determina-lhe a estrutura básica, institui poderes, fixa competências, discrimina e estatui os direitos e as garantias das pessoas, protegendo a sociedade civil. (COÊLHO, 2015)

Podemos concluir, portanto, que o autor considera que o poder de tributar tem origem no poder constituinte, vez que a Constituição é o meio através do qual ele se manifesta e se regula mediante a atuação estatal.

Partindo dessa premissa, o poder de tributar deriva do povo, que permite, consoante palavras de Eduardo Sabbag⁵, que o Estado o exerça para que o mesmo possa manter suas contas e sua estrutura, em favor da coletividade. O Estado, enquanto ente político no exercício da sua soberania, “exige dos indivíduos uma parcela de seu patrimônio particular” para a “percepção do tributo”, que tem a finalidade de “geração

¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 28.

³ CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2012, pp.240-241.

⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

de receitas, permitindo que o Estado suporte as despesas necessárias à consecução de seus objetivos”.

Afirma Regina Helena Costa⁶ que o poder de tributar é um poder-dever, pois o Estado não pode renunciar ao poder de instituir tributos, vez que são extremamente necessários para o custeio da sua própria atividade. Ademais, os seus administrados têm a obrigação compulsória de pagar o tributo para que seja viabilizado “o exercício de outros direitos”.

O poder-dever conceituado pela autora citada se relaciona com a competência tributária e suas características, sendo a irrenunciabilidade uma delas, tópico que será explanado mais adiante.

2.2 O CONCEITO DE TRIBUTO

Como bem salienta Hugo de Brito Machado, não é função da legislação dar conceitos; “a lei deve conter uma regra de comportamento”⁷. Porém não é o caso do conceito de tributo, vez que o legislador optou pela sua definição.

O tributo é conceituado no art. 3º do Código Tributário Nacional. Desse dispositivo podemos retirar cinco características básicas do instituto, segundo explanação de Eduardo Sabbag⁸. São elas: prestação pecuniária; compulsória; diversa de sanção; instituída por lei; cobrada por lançamento.

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Josiane Minardi⁹ descreve o tributo como “uma prestação pecuniária arrecadada pelo Estado, no uso de seu Poder de Império (Poder Extroverso), com a finalidade de atender aos gastos públicos”. Por prestação pecuniária entendemos que o tributo deve ser pago em pecúnia, vale dizer, em dinheiro, afastando a possibilidade do pagamento

⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2015.

⁷ MACHADO, op. cit., p. 56.

⁸ SABBAG, op. cit.

⁹ MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2017, p. 24.

mediante trabalho, serviços ou bens, como explica Sabbag¹⁰. O autor adverte que essa definição comporta uma exceção, vez que o art. 156, XI, do CTN prevê a possibilidade de extinção do crédito tributário mediante a dação de bens imóveis.

Paulo de Barros Carvalho¹¹ tece críticas ao dispositivo no tocante à expressão “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”, vez que, para o autor, o legislador foi redundante. O dispositivo já trazia em si a definição de tributo como prestação pecuniária, e a pecúnia já abrangeria, por óbvio, a moeda. Ademais, o “cujo valor nela se possa exprimir” amplia “exageradamente o âmbito das prestações pecuniárias”, segundo suas palavras.

A compulsoriedade da prestação se dá pela sua obrigatoriedade, “que independe da vontade do sujeito passivo”, consoante entendimento de Minardi¹², sujeito passivo o qual conceituamos, por ora, como o administrado do Estado que tem o dever de pagar tributo. Os sujeitos da relação tributária serão abordados com mais clareza nos tópicos adiantes.

Sabbag¹³ enfatiza que o Direito Tributário é um Direito Público e, portanto, a supremacia do interesse público acima do interesse privado é instituto a ser observado na legislação tributária. Logo, o tributo é obrigação compulsória sobre a qual não se aplica a autonomia da vontade do sujeito.

A sua compulsoriedade, no entanto, não se assemelha à compulsoriedade de outras prestações pecuniárias, como a multa, tal qual assevera Regina Helena Costa¹⁴. Ao especificar que tributo não é sinônimo de pagamento por ato ilícito, o legislador quis vincular o tributo à lei, ou seja, o tributo surge a partir do momento que a lei define a ocorrência do seu fato gerador. A multa, como esclarece Sabbag, vem como “penalidade cobrada pelo descumprimento de uma obrigação tributária”¹⁵.

A instituição da obrigação tributária se dá mediante lei. Quer dizer, é uma obrigação *ex lege*, como lembra Regina Helena Costa¹⁶. Paulo de Barros Carvalho¹⁷, no entanto, leciona que toda obrigação deriva de lei, o que difere a obrigação tributária das demais

¹⁰ SABBAG, op. cit.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

¹² MINARDI, op. cit., p. 25.

¹³ SABBAG, op. cit.

¹⁴ COSTA, op. cit.

¹⁵ SABBAG, op. cit.

¹⁶ COSTA, op. cit.

¹⁷ CARVALHO, op. cit.

é que essa não possui o “elemento ‘vontade’”, ou seja, é uma obrigação criada por lei que coage o sujeito passivo a cumpri-la, sem ser necessária a sua anuência.

Surgindo a obrigação tributária, o representante do Estado tem o encargo de cobrá-lo, independente da sua vontade pessoal. É necessário que o mesmo exija o tributo de acordo com o previsto em lei, pois esse ato administrativo não é dotado de discricionariedade, sendo o dispositivo acima citado (art. 3º do CTN) bem claro ao mencionar a cobrança por atividade plenamente vinculada, como elucida Minardi em sua obra.

2.3 NORMA TRIBUTÁRIA: EFICÁCIA, VIGÊNCIA E APLICAÇÃO

Conceitua Dirley da Cunha Júnior¹⁸ que o Sistema Constitucional Tributário é uma “reunião [...] das diversas unidades normativas que têm por referência o tributo”. A Constituição Federal de 1988 é a unidade normativa principal do Direito Tributário. É nela que encontramos as regras-matrizes de incidência tributária, ou, nas palavras de Regina Helena Costa¹⁹, “as situações fáticas que poderão ser apreendidas pelo legislador infraconstitucional para a instituição de tributos”.

Paulo de Barros Carvalho leciona que aplicar uma norma é fazê-la incidir. Ou melhor, aplicar a norma é fazer um comportamento humano atingir uma finalidade específica²⁰. As normas tributárias, como exemplifica Dirley da Cunha Júnior, têm por objeto o comportamento humano de “levar dinheiro para o Estado”²¹.

Para que uma norma possa incidir, ou ser aplicada, ela precisa de elementos como a eficácia, vigência e validade. Carvalho, um dos maiores doutrinadores sobre o tema da norma jurídica tributária, leciona, em síntese, que uma norma é válida a partir do momento em que ela existe, desde que esteja inserida num sistema normativo. Já sua eficácia é medida pelo alcance dos efeitos do fato descrito na norma. A vigência é o momento em que a norma começa a produzir os seus efeitos²².

¹⁸ CUNHA JÚNIOR, op. cit., p. 1213.

¹⁹ COSTA, op. cit.

²⁰ CARVALHO, op. cit.

²¹ CUNHA JÚNIOR, op. cit., p. 1215.

²² CARVALHO, op. cit.

Sobre a vigência, as normas tributárias seguem o quanto disposto no *caput* do art. 1º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Lei n. 4.657/1942): “Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o País 45 (quarenta e cinco) dias depois de oficialmente publicada”.

Importante destacar que a Constituição Federal, em seu art. 150, III, “a” e “b”, delimitou uma exceção à vigência de leis que instituem ou majoram tributos, conhecida como princípio da anterioridade, o qual tem a finalidade de “evitar a surpresa ao contribuinte com relação às imposições tributárias”, como instrui Minardi.

[...] o tributo o qual for instituído ou majorado em determinado exercício financeiro [...] somente poderá ser exigido no próximo exercício e desde que transcorridos 90 dias da data da publicação da lei que houver instituído ou majorado o tributo. (MINARDI, 2017, pp. 167-168)

A autora ressalta que a própria Constituição traz em seu bojo exceções ao princípio da anterioridade (arts. 150, §1º; 155, §4º, IV, “c”; 177, §4º, I, “b”; e 195, §6º), que são tributos os quais podem ter vigência imediata ou apenas devem respeitar a anterioridade nonagesimal.

A vigência ainda é delimitada pelo aspecto territorial, ou espacial. Sabbag²³ afirma que a lei é vigente no território do Ente Político que instituiu a lei. Fora disso, a lei tributária só se aplica em outros lugares mediante convênio entre os Entes (por exemplo, convênio entre Estados e Municípios, ou entre a União e Estados) ou tratados ou convenções internacionais assinados pela União enquanto agente de Direito Público externo.

Em síntese, ainda consoante perspectiva do autor Eduardo Sabbag²⁴, a norma vigente é aquela que está pronta para produzir os seus efeitos. É aplicável a partir do momento que inicia sua vigência.

O art. 105 do CTN define o momento em que inicia a aplicabilidade da lei tributária: “A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos como aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116”. O art. 116 define o momento em que os fatos geradores acontecem.

Paulo de Barros Carvalho²⁵ discorda do dispositivo, vez que para o autor não existe fato gerador pendente, pois o mesmo crê que o fato só é inserido na norma se tiver

²³ SABBAG, op. cit.

²⁴ Id., op. cit.

²⁵ CARVALHO, op. cit.

“absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária)”. Em outras palavras, só ocorre o fato gerador quando a hipótese de incidência (que é o fato do mundo real escolhido pelo legislador para que a norma incida sobre) acontece com todos os elementos que a lei definiu para a sua ocorrência.

2.4 INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA

O Código Tributário Nacional, em seu Capítulo IV, trata da interpretação da lei tributária, e permite que sejam utilizados todos os métodos de interpretação em direito admitidos.

Inclusive, em seu art. 109, autoriza a utilização de princípios gerais do direito privado para melhor interpretar a lei tributária, posto que, como salienta Sabbag, “o Direito é uno” e a lei tributária utiliza conceitos sem os definir, vez que são institutos de direito privado, conceituados em normas específicas, devendo às leis tributárias ser aplicada a “interpretação sistemática”²⁶.

Conceitua Minardi interpretação sistemática como a verificação da “norma dentro do sistema jurídico a que pertence, e dele extrai-se a conclusão compatível com o conjunto de normas ali inseridas, não analisando, simplesmente, o preceito isoladamente”. Contudo, a autora opina pela interpretação da lei tributária mediante “todos os métodos de interpretação admitidos em direito”²⁷, em conformidade com os arts. 108 e 109 do CTN.

2.5 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A competência tributária é a aptidão que cada ente político tem de instituir tributos. Ricardo Alexandre²⁸ pontua que a Constituição Federal, apesar de instituir o poder de

²⁶ SABBAG, op. cit.

²⁷ MINARDI, op. cit., 306-307.

²⁸ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: JusPODIVM, 2017, p. 252.

tributar, não cria tributos. O Texto Maior apenas delega as competências tributárias de cada ente (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Josiane Minardi chama atenção ao fato de que existe diferenças entre competência tributária e competência legislativa²⁹. Enquanto a primeira é a competência para “instituição de tributos”, a segunda é a “competência concorrente entre a União, os Estados e o Distrito Federal para legislar sobre Direito Tributário”, conforme redação do art. 24 da CF³⁰. Sabbag esclarece que, apesar das duas competências coincidirem, a diferença se dá no aspecto da instituição do tributo³¹.

Ressalte-se que a competência tributária é o poder de instituir e majorar tributos, porém também é o poder de “reduzir a tributação (adotando o procedimento inverso), e, ainda, de suprimi-la, conceder benefícios fiscais, isenções, remissões, anistias ou simplesmente não tributar” (MINARDI, 2017).

Possui a competência tributária determinadas características fundamentais, quais sejam: indelegabilidade, facultatividade, incaducabilidade, inalterabilidade e irrenunciabilidade.

A instituição de tributo é indelegável, vale dizer, não pode ser transferida de um Ente para outro, ou para outra pessoa (seja jurídica ou física), órgão ou empresa. O que pode ser delegado é a capacidade tributária do Ente político, como explica Paulo de Barros Carvalho, em consonância com o art. 7º do CTN:

Não se confunde com a capacidade tributária ativa. Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo. O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa. (CARVALHO, 2017).

A competência tributária é facultativa ao Ente, ou seja, o mesmo não tem a obrigação de instituir o tributo. É entendimento majoritário da doutrina que o art. 145, *caput*, da CF, ao dizer que os Entes “poderão instituir” tributos, deixa em aberto a atuação estatal. Entretanto, como bem elucida Minardi, existe obrigatoriedade no instituto da

²⁹ MINARDI, op. cit., pp. 47-48.

³⁰ BRASIL. Constituição (1988), op. cit.

³¹ SABBAG, op. cit.

arrecadação de tributos³². Porém o constituinte deu a faculdade aos Entes políticos de instituírem ou não seus tributos.

A incidência da competência tributária pode ser percebida no art. 8º do CTN, o qual afirma que “o não exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído”. Em outros termos, ainda que o Ente federativo não exerça a sua competência, não autoriza que outro Ente o faça em seu lugar, vez que não existe prazo definido para o seu exercício. Como exemplo, citado por Minardi³³, a Constituição Federal promulgada em 1988 concedeu a União a competência de instituir o Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF) e até o momento o imposto não foi regulamentado. A inércia da União não lhe retira a competência designada pelo Texto Maior, vez que inderogável.

O instituto da inderogabilidade em muito se relaciona ao controle de constitucionalidade, vez que a competência tributária só pode ser alterada se modificada a Constituição Federal. Assegura Dirley da Cunha Júnior:

[...] em razão da supremacia constitucional, todas as normas jurídicas devem compatibilizar-se, formal e materialmente, com a Constituição. Caso contrário, a norma lesiva a preceito constitucional, através do controle de constitucionalidade, é invalidada e afastada do sistema jurídico positivado, como meio de assegurar a supremacia do texto magno. (CUNHA JÚNIOR, 2012)

Como mencionado no item 2.1., o Estado não pode renunciar ao poder de tributar, vez que o mesmo, segundo Regina Helena Costa, se constitui em um poder-dever³⁴. Também se relaciona com a facultatividade, pois não pode renunciar em favor de outro Ente, como lembra Minardi, e de acordo com o quanto estabelecido no já mencionado art. 8º do CTN. Só lhe é permitido o não exercício da competência.

2.6 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Na lição de Paulo de Barros Carvalho, a norma jurídica tributária é composta por dois elementos: uma hipótese e uma consequência. A hipótese é um fato do mundo real

³² MINARDI, op. cit., p. 51.

³³ Id., op. cit., p. 50.

³⁴ COSTA, op. cit.

descrito na lei, e a consequência é a concretização desse fato, é a descrição dos seus efeitos jurídicos no momento em que o fato ocorre no mundo real. “[...] a hipótese trará a previsão de um fato [...], enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto [...]” (CARVALHO, 2017).

No ensinamento de Sabbag:

A hipótese de incidência tributária representa o momento abstrato, previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária. Caracteriza-se pela abstração, que se opõem à concretude fática, definindo-se pela escolha feita pelo legislador de fatos quaisquer do mundo fenomênico, propensos a ensejar o nascimento do episódio jurídico-tributário. (SABBAG, 2016)

Quando o fato ocorre e possui todos os elementos previstos pela hipótese, acontece o que Paulo de Barros Carvalho denomina de subsunção do fato à norma³⁵, que nada mais é do que a coincidência, em todos os aspectos, do fato real com a hipótese, conforme já explanado anteriormente no item 2.3.

Josiane Minardi esclarece que as hipóteses de incidência sempre são fatos lícitos, enquanto as suas consequências correspondem à obrigação principal da relação jurídico-tributária, qual seja, “entrega de dinheiro ao Estado”³⁶. O tema das obrigações tributárias será abordado mais adiante.

Ainda seguindo a corrente de Paulo de Barros Carvalho, a hipótese possui três elementos identificadores: o critério material; o critério espacial e o critério temporal. No primeiro “há referência a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo (critérios espacial e temporal)”. Minardi alerta que tal comportamento deve ser “revelador de riqueza”, já que precisa se ater ao conceito de tributo³⁷.

O critério espacial determina onde o fato irá ocorrer para que produza efeitos em uma relação jurídico-tributária. Carvalho indica que o legislador pode escolher o local, podendo ser um critério de local determinado, de área específica (o fato jurídico só ocorre se relacionado diretamente com o local geográfico, como acontece com a incidência do IPTU e o ITR, como bem exemplifica Minardi) ou de local genérico (“onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares”, nas palavras do supracitado

³⁵ CARVALHO, op. cit.

³⁶ MINARDI, op. cit., p. 332.

³⁷ CARVALHO, op. cit.

autor)³⁸. Já o critério temporal, como o próprio nome já diz, situa no tempo o momento da ocorrência da hipótese, fazendo surgir a relação obrigacional tributária.

Ricardo Alexandre traz à tona a diferença entre hipótese de incidência e fato gerador. Alega o autor³⁹ que o legislador comete imprecisão técnica na definição de fato gerador posta no art. 114 do CTN, qual seja: “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Porém, como visto e explicado nesse tópico, o fato previsto em lei é o que a doutrina chama de hipótese de incidência, vez que apenas se torna fato gerador de tributo no momento em que ocorre no mundo real, fazendo surgir a relação jurídico-tributária, com suas obrigações, sujeitos e demais elementos. Diante disso, ressalta Alexandre que a doutrina por vezes se utiliza da expressão “fato gerador em abstrato” para se referir à hipótese de incidência, nos termos do art. 114 do CTN.

Ainda de acordo com Alexandre, o art. 113, §1º do CTN é o dispositivo legal que define “fato gerador em concreto”, ou seja, é um fato hipotético que se concretiza, gerando a obrigação tributária. Nos termos do Código: “A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”.

Eduardo Sabbag ressalta⁴⁰ que a ocorrência do fato gerador independe da validade ou licitude dos atos, vez que, conforme art. 118 do CTN, a interpretação do fato gerador se dá independentemente “da validade jurídica dos atos efetivamente praticados” pelo sujeito passivo ou dos seus efeitos. É o que o autor chama de “interpretação objetiva do fato gerador”, derivada da máxima “*pecunia non olet*”, ou, “dinheiro não cheira”. Exemplificando, uma pessoa que auferir renda oriunda do tráfico de drogas deve pagar o imposto de renda e cumprir com suas obrigações acessórias, vez que a norma tributária apenas define “auferir renda” como hipótese de incidência, sem restringir ou explanar o conceito ou origem da renda. É, inclusive, o entendimento do Supremo Tribunal Federal, como poderemos perceber abaixo:

Sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa: “non olet”. Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultosos subtraídos à contabilização regular das empresas e subtraídos à declaração de rendimentos: caracterização, em tese, de crime de sonegação fiscal, a acarretar a competência da Justiça Federal e atrair pela conexão, o tráfico de entorpecentes: irrelevância da origem ilícita, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação. A exoneração tributária dos resultados

³⁸ CARVALHO, op. cit.

³⁹ ALEXANDRE, op. cit., pp. 332-333.

⁴⁰ SABBAG, op. cit.

econômicos de fato criminoso - antes de ser corolário do princípio da moralidade - constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética.⁴¹

Retomando o pensamento de Paulo de Barros Carvalho⁴², vimos até então que a norma jurídica tributária é composta por hipótese e consequência. Fechado o tema da hipótese, o consequente é definido pelo autor através de duas características: a pessoal e a quantitativa. A pessoal seria a designação dos sujeitos da relação jurídica-tributária (sujeito ativo e sujeito passivo), e a quantitativa se dá pelas “referências de grandezas mediante as quais o legislador pretendeu dimensionar o fato jurídico-tributário” (MINARDI, 2017), ou seja, base de cálculo e alíquota.

2.7 SUJEITOS DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

O sujeito ativo da relação tributária é a parte credora, a parte que exige a prestação em forma de tributo. Nos moldes do art. 119 do CTN: “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”. Pode-se concluir da leitura do dispositivo que o sujeito ativo é o Estado, que possui competência tributária.

Porém, como ressalta Sacha Calmon⁴³, o artigo se mostra insuficiente, pois não abrange a capacidade tributária, que difere da competência, como já explicado no item 2.5. Competência se refere ao ato de “legislar sobre relações jurídico-tributárias” e capacidade ao ato de “lançar e receber tributos”, nas palavras do autor.

Por outro lado, apesar do artigo não citar a capacidade, entende Ricardo Alexandre que o intuito do legislador não foi impedir a delegação da capacidade tributária, vez que já prevista anteriormente no Código Tributário Nacional em seu art. 7º.

Como explica Sabbag, “as pessoas jurídicas de Direito Público podem ser titulares, por delegação, das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos (parafiscalidade), ou executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária (art. 7º

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 77.530** – RS. Impetrante: Altamiro de Araújo Lima Filho. Pacientes: Pio Chagas Júnior; Roberto Rodrigues Chagas. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, D.J 18 set. 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=77385>>. Acesso em: 20 fev. 2019.

⁴² CARVALHO, op. cit.

⁴³ COÊLHO, op. cit.

do CTN)”⁴⁴. Portanto, na linha de raciocínio do autor, existem dois tipos de sujeito ativo: o sujeito ativo direto, que é aquele que possui competência tributária (União, Estados, Distrito Federal e Municípios); e o sujeito ativo indireto, que é aquele possuidor da capacidade tributária (os entes parafiscais).

Ainda sobre sujeito ativo, o CTN prevê em seu art. 120 que, em caso de desmembramento territorial de Ente político tributante, a legislação tributária do Ente desmembrado será aplicada aos novos Entes surgidos até que os mesmos editem as suas próprias leis. Ocorre a sub-rogação do direito do Ente desmembrado (MINARDI, 2017, p. 338), “de forma a haver inovação subjetiva na obrigação” (ALEXANDRE, 2017, p. 352.).

Já o sujeito passivo é a pessoa (física ou jurídica), de Direito Público ou de Direito Privado, “de quem se exige o cumprimento da prestação” tributária, conforme ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho⁴⁵. Josiane Minardi pontua que o sujeito passivo só surge “após a ocorrência do fato jurídico-tributário”⁴⁶, o que o caracteriza como consequência da norma tributária, como definido por Carvalho, tema mencionado no item 2.6.

Enquanto o sujeito ativo é o credor da relação jurídica-tributária, o sujeito passivo é o “lado devedor”, consoante leciona Sabbag⁴⁷. O autor ainda afirma existirem dois tipos de sujeito passivo, identificados no art. 121, parágrafo único, I e II do CTN. Seriam: o sujeito passivo contribuinte e o sujeito passivo responsável.

Sacha Calmon conceitua contribuinte como o realizador do fato gerador da obrigação. Já o responsável é aquele que não realiza o fato gerador mas a lei o obriga a cumprir a obrigação tributária.⁴⁸

Minardi acrescenta⁴⁹ que o legislador do CTN foi muito inteligente ao prever em seu art. 123 que as convenções particulares não alteram o sujeito passivo da obrigação tributária. Desse modo, um contrato entre particulares prevendo, por exemplo, que o inquilino é responsável pelo pagamento do IPTU do imóvel alugado não retira o proprietário da sujeição passiva da relação jurídico-tributária. Perante a Fazenda Pública, o tributo é devido pelo locador.

⁴⁴ SABBAG, op. cit.

⁴⁵ CARVALHO, op. cit.

⁴⁶ MINARDI, op. cit., p. 338.

⁴⁷ SABBAG, op. cit.

⁴⁸ COELHO, op. cit.

⁴⁹ MINARDI, op. cit., p. 339.

A autora ainda ressalta que a figura do responsável tributário só pode ser instituída e regulada por lei, como se depreende da leitura do art. 121, parágrafo único, II, *in fine* do CTN⁵⁰. Ou seja, unido o conceito trazido pelo art. 123, uma convenção particular não pode criar responsáveis tributários, e nem mesmo alterar a posição do contribuinte no polo passivo.

2.8 BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA

Como já mencionado no item 2.6., base de cálculo e alíquota fazem parte do critério quantitativo do consequente da norma jurídica tributária. A função desse critério é mensurar o “*quantum*” do tributo, ou seja, o seu valor monetário.

A base de cálculo, de acordo com Paulo de Barros Carvalho, age calculando a extensão da hipótese de incidência ocorrida no mundo real. De acordo com o autor, possui três funções: “a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma” (CARVALHO, 2017).

Já a alíquota é conceituada por Minardi como “parte ou parcela”⁵¹. A junção da base de cálculo com a alíquota forma o *quantum debeat* do tributo, ou “a compostura numérica da dívida”, a qual deverá ser exigida pelo sujeito ativo ao contribuinte ou responsável, conforme explica Carvalho.

O autor ainda ressalta que a alíquota possui importante papel no cumprimento do princípio da igualdade tributária, bem como na regulação de mercado na concessão de isenções⁵².

Sacha Calmon afirma que “o princípio da igualdade da tributação impõe ao legislador: a) discriminar adequadamente os desiguais, na medida de suas desigualdades; b) não discriminar entre os iguais, que devem ser tratados igualmente”. Ressalta o autor o papel da extrafiscalidade do tributo, que atua além da mera arrecadação, servindo

⁵⁰ BRASIL. Lei 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. Art. 121, parágrafo único, II: O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: [...] responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

⁵¹ MINARDI, op. cit.

⁵² CARVALHO, op. cit.

como “instrumento de políticas econômicas”, que ocorre através da variação da alíquota.⁵³

2.9 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A fim de melhor compreender o instituto da obrigação, de modo geral, é necessário o uso da doutrina do Direito Civil para nortear o estudo, vez que o Direito Tributário se utiliza, em parte, dos conceitos originários do Direito Privado sobre o tema. Apesar da obrigação tributária não ser idêntica à obrigação civil, ambas possuem semelhanças. Cristiano Chaves e Nelson Rosenvald definem obrigação como o “vínculo existente entre pessoas, pelo qual uma assume uma prestação em favor de outra, vinculando o seu patrimônio”⁵⁴.

Carlos Roberto Gonçalves destaca que a obrigação tem a característica de ser transitória, ou seja, o cumprimento da “prestação economicamente aferível” pelo devedor em favor do credor extingue a obrigação⁵⁵.

Os autores acima citados concordam ao afirmar que a obrigação possui os seguintes elementos que lhe dão forma: sujeitos, que são credor e devedor (elemento subjetivo); objeto, que seria a prestação (elemento objetivo); e vínculo jurídico (elemento abstrato).

Na obrigação tributária, credor e devedor são chamados de sujeito ativo e sujeito passivo, respectivamente. O tema já foi amplamente discutido no item 2.7.

Já a prestação é conceituada pelo civilista Carlos Roberto Gonçalves⁵⁶ como uma conduta humana de dar, fazer (prestações positivas) ou não fazer (prestação negativa). A prestação é objeto da obrigação, e, portanto, objeto imediato. Existem, ainda, objetos mediatos, ou seja, objetos da própria prestação. Na obrigação de dar, o objeto é a coisa a ser dada. Na obrigação de fazer, o serviço ou obra. “Não se

⁵³ COELHO, op. cit.

⁵⁴ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil: obrigações**. 10. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2016.

⁵⁵ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro, volume 2: teoria geral das obrigações**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 37.

⁵⁶ Id., op. cit., p. 41.

confunde, pois, o ato da prestação, a que o obrigado se encontra vinculado, com a coisa material, sobre o qual aquele ato incide” (GONÇALVES, 2011, p. 41).

O Código Tributário Nacional prevê em seu art. 113 as obrigações tributárias. São elas designadas principal e acessória. Eduardo Sabbag⁵⁷ leciona que a prestação de cunho pecuniário é chamada de obrigação principal, e a que não possui cunho pecuniário, de acessória.

As obrigações principais são aquelas que possuem caráter patrimonial, quer dizer, relacionadas ao ato de pagar o tributo ou a multa, sendo, dessa forma, obrigações de dar, e estão previstas no art. 113, §1º, do CTN (SABBAG, 2016). Já as obrigações acessórias, previstas no art. 113, §2º, do CTN, são as obrigações de fazer ou não fazer, “no intuito de assegurar o cumprimento da obrigação principal”, como elucida Regina Helena Costa⁵⁸, e se direcionam às funções de fiscalizar e arrecadar tributos. Ricardo Alexandre destaca que, para o Direito Civil, a obrigação acessória segue a sorte da principal, pois dela depende para existir. Isso não ocorre com as obrigações tributárias, pois, segundo o autor:

A relação de acessoriedade, em direito tributário, consiste no fato de que as obrigações acessórias existem no interesse da fiscalização ou arrecadação de tributos, ou seja, são criadas com o objetivo de facilitar o cumprimento da obrigação tributária principal, bem como de possibilitar a comprovação deste cumprimento (fiscalização). (ALEXANDRE, 2017, p. 331)

Como bem explica Paulo de Barros Carvalho⁵⁹, o não cumprimento de uma obrigação tributária acessória acarreta no surgimento de uma obrigação principal de pagar multa, como previsto no art. 113, §3º do CTN. Multa em Direito Tributário difere do conceito do Direito Civil. Multa tributária é considerada obrigação principal pois a mesma é definida pelo CTN como obrigação pecuniária. Apesar do autor achar imprecisa a conceituação do dispositivo mencionado, vez que tributo difere de sanção, Ricardo Alexandre explica que o intuito do legislador foi deixar claro que a obrigação principal se relaciona com o ato de dar (no caso específico, dinheiro), “jamais de fazer ou deixar de fazer algo”⁶⁰.

O último elemento da obrigação é o vínculo jurídico, também chamado de elemento abstrato. Conceituam Chaves e Rosenvald⁶¹ como a ligação entre credor e devedor

⁵⁷ SABBAG, op. cit.

⁵⁸ COSTA, op. cit.

⁵⁹ CARVALHO, op. cit.

⁶⁰ ALEXANDRE, op. cit., p. 330.

⁶¹ FARIAS; ROSENVALD, op. cit.

que permite ao primeiro exigir a prestação do segundo, ressaltando o direito do credor de recorrer ao Poder Judiciário em caso de descumprimento da obrigação pelo devedor.

Eduardo Sabbag⁶² afirma que esse vínculo jurídico, na obrigação tributária, é a lei, no caso da obrigação principal, e a legislação tributária, no caso da obrigação acessória, conforme se depreende da redação dos arts. 114 e 115 do CTN.

Regina Helena Costa⁶³ salienta que a repartição feita pelo Código Tributário Nacional entre obrigação principal e obrigação acessória não fere a Constituição, vez que, como já explicado anteriormente, a obrigação do Direito Civil difere da obrigação do Direito Tributário, por serem ciências autônomas e com particularidades. Ainda que o Código preveja em seu art. 110 que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal (...)”, as obrigações aqui não se enquadram, pois a própria Constituição dá entendimentos diferentes sobre o instituto, de acordo com a opinião da autora.

⁶² SABBAG, op. cit.

⁶³ COSTA, op. cit.

3 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA

3.1 DEFINIÇÃO DE IMPOSTO

Como já mencionado anteriormente, o tributo é a prestação pecuniária exigida pelo Estado sobre o contribuinte para que o mesmo possa custear suas despesas e permitir o financiamento de outros direitos dos contribuintes.

Imposto é uma das espécies de tributo. Leciona Regina Helena Costa⁶⁴ que o art. 16 do CTN conceitua imposto como o tributo que independe de contraprestação estatal; o seu fato gerador não se subordina à atuação do Estado. Explica a autora que, quando o sujeito passivo realiza o fato determinado pelo legislador como incidente do tributo, nasce a obrigação de se pagar o imposto, e a mesma independe de atividade estatal correspondente ao ato do pagamento.

Na lição de Sabbag⁶⁵, o pagamento do imposto em nada se relaciona com a obrigação do Estado de realizar atividade “específica relativa à vida do contribuinte, à sua atividade ou a seu patrimônio”.

O exame das várias hipóteses de incidência de impostos deixa evidente que em nenhuma delas está presente a atuação estatal. Pelo contrário, em todas elas a situação descrita pela lei como necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária é sempre relacionada ao agir ou ao ter do contribuinte, e inteiramente alheia ao agir do Estado. (MACHADO, 2013, p. 303)

Isso ocorre porque o imposto não é receita vinculada. Augustinho Paludo⁶⁶ define que receita pública é o valor obtido pelo Estado para financiar suas despesas. Receita vinculada “é a receita arrecadada que, em função da legislação, tem sua destinação estabelecida” (PALUDO, 2017, p. 147).

Os impostos são definidos na Constituição Federal (art. 153 e seguintes) e também possuem previsão no Código Tributário Nacional (art. 16 e seguintes).

⁶⁴ COSTA, op. cit.

⁶⁵ SABBAG, op. cit.

⁶⁶ PALUDO, Augustinho Vicente. **Orçamento público, administração financeira e orçamentária e LRF**. 7. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2017, p. 143.

3.2 IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA: PREVISÃO LEGAL E CONCEITO

A competência dos Municípios para instituir o ISS está prevista no art. 156, III, da Constituição Federal. Fica claro no dispositivo que sua regulamentação se dá através de lei complementar. No momento, é regido pela LC n. 116/2003.

Hugo de Brito Machado⁶⁷ explica que o atual Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza veio para substituir o Imposto de Indústrias e Profissões, alterado pela Emenda Constitucional n. 18/1965, que promoveu uma reforma tributária na Constituição Federal de 1946.

O imposto incide sobre todo e qualquer serviço previsto pela LC n. 116/2003, com a exceção dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, como ressalvado no art. 156, III, da CF, pois são de competência Estadual e sobre eles incide ICMS.

Josiane Minardi⁶⁸ esclarece que a Constituição e a Lei Complementar não definem o conceito de serviço, o qual deve ser buscado na doutrina e jurisprudência. Afirma a autora que “a prestação de serviços se define pela operação pela qual uma pessoa, em troca de pagamento de um preço (preço do serviço), realiza uma obrigação de fazer”.

Sabbag⁶⁹ ressalta que essa prestação deve ter valor econômico para que seja mensurável, pois, mesmo que o serviço seja definido como bem incorpóreo, essa definição não obsta o seu conteúdo econômico.

Conforme explanado no item 2.4., a interpretação da lei tributária pode se dá através de todos os meios em direito permitidos, conforme previsto no Código Tributário Nacional. Sendo assim, o Código Civil, no Capítulo referente às Obrigações, define serviço nos arts. 593 e 594. Regina Helena Costa, a partir da análise dos dispositivos mencionados, diz que:

podemos definir o serviço cuja prestação é tributável pelo ISSQN como *a prestação de utilidade de qualquer natureza a terceiro, efetuada em caráter oneroso, sob regime de direito privado, e que não configura relação de emprego* [grifos da autora]. (COSTA, 2015)

⁶⁷ MACHADO, op. cit., p. 411.

⁶⁸ MINARDI, op. cit., 1021-1022.

⁶⁹ SABBAG, op. cit.

Porém, em discordância a essa linha de pensamento, Hugo de Brito Machado assegura que não é necessário que se busque no direito privado o conceito de serviço para fins de tributação, pois o mesmo já está definido na Constituição Federal e deve ser observado pelo legislador infraconstitucional⁷⁰.

Minardi pontifica que a contratação de um serviço não tem como objeto um bem, e sim um resultado advindo “do esforço e da capacidade, física ou intelectual, do prestador de serviço”⁷¹. Nesse ponto, as autoras citadas concordam que a prestação de serviço é uma obrigação de fazer, tendo em vista o quanto definido no Código Civil. O mesmo pensamento é defendido por Sabbag⁷² e Ricardo Alexandre⁷³.

Sacha Calmon⁷⁴ destaca que a jurisprudência do STF e do STJ vem, ao longo dos anos, retirando da lista anexa à LC n. 116/2003 “os negócios jurídicos ou contratos por não serem serviços”. O autor afirma que a incidência do ISS definida pelos Tribunais ocorre quando se cumprem três requisitos: a sua enumeração na lista anexa à LC n. 116/2203 (que é taxativa, e não exemplificativa); não ser serviço de incidência do ICMS; e precisa ter conceito de serviço enquanto obrigação de fazer.

Regina Helena Costa⁷⁵ menciona o fato que a lista anexa traz em seu bojo atividades não caracterizadas como serviço (locação, arrendamento e cessão de direito de uso, por exemplo), e nesse aspecto a lista se mostra inconstitucional, vez que fere o conceito básico de serviço definido como obrigação de fazer, e não obrigação de dar. Sabbag⁷⁶ elucida que é extremamente importante que os Municípios se atenham a esses conceitos no momento da instituição do tributo, para que as leis sejam constitucionais e condizentes com o ordenamento jurídico.

O âmbito constitucional do ISS é o serviço de qualquer natureza. O servir enquanto *fazer*. Não o *dar*. Por isto, o legislador complementar não pode validamente incluir na “Lista de Serviços” tributáveis pelos Municípios qualquer fato que não seja serviço, como fez a Lei Complementar 116/2003 [grifos do autor]. (MACHADO, 2013)

Minardi⁷⁷ afirma que a doutrina majoritária defende que a lista anexa tem caráter exemplificativo, porém, como já mencionado, os Tribunais Superiores a consideram

⁷⁰ MACHADO, op. cit., pp. 414-415.

⁷¹ MINARDI, op. cit., p. 1022.

⁷² SABBAG, op. cit.

⁷³ ALEXANDRE, op. cit., p. 757.

⁷⁴ COELHO, op. cit.

⁷⁵ COSTA, op. cit.

⁷⁶ SABBAG, op. cit.

⁷⁷ MINARDI, op. cit., p. 1024.

taxativa, mas admitem “interpretação ampla ou extensiva, para abranger serviços idênticos aos expressamente previstos, mas com denominação diversa”.

Ricardo Alexandre⁷⁸ pontua que o STF, no julgamento do RE 651.703/PR⁷⁹ trouxe uma definição mais abrangente de serviço, indo um pouco além dos conceitos aqui já citados. No voto do Ministro Luiz Fux, Relator, encontramos que o serviço, para fins fiscais, difere do serviço descrito no Código Civil, vez que é o “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”. Alexandre afirma que esse precedente pode ampliar a incidência do ISS, inclusive pode vir a cancelar a Súmula Vinculante nº 31⁸⁰ que proíbe a incidência do imposto sobre locação de bens móveis, tendo em vista a nova extensão dada pela jurisprudência.

3.3 SUJEITO ATIVO E SUJEITO PASSIVO DO ISS

O sujeito ativo é o que possui competência para instituir o tributo. Conforme já mencionado no item 3.2, a competência da instituição do ISS é dos Municípios e, cumulativamente, do Distrito Federal.

De acordo com o art. 3º da LC n. 116/2003, a competência para instituição e cobrança do ISS é do Município onde se encontra o local do estabelecimento prestador do serviço, “ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador”⁸¹. Porém

⁷⁸ ALEXANDRE, op. cit., pp. 757-758.

⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Especial n. 651.703** - PR. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon – PR. Relator: Min. Luiz Fux, Brasília, D.Je 26 abr. 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menusumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em: 05 fev. 2019.

⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n. 31**, de 17 de fevereiro de 2010. É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=31.NUME.%20E%20S.FLSV.&base=baseSumulasVinculantes>>. Acesso em: 20 fev. 2019.

⁸¹ Art. 3º, LC n. 116/2003: O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

o dispositivo elenca vinte e dois incisos em que a competência do ISS passa a ser do local da prestação do serviço.

Sabbag ressalta que o imposto incide sobre o valor total do serviço, “não se cogitando de fracionamento, haja vista a impossibilidade técnica de se dividir ou decompor o fato gerador”⁸².

O sujeito passivo está delineado no art. 5º da LC n. 116/2003, que diz que o “contribuinte é o prestador do serviço”. O art. 4º da Lei conceitua estabelecimento prestador:

Art. 4º. Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas⁸³.

Ademais, não se configuram como sujeito passivo os elencados no art. 2º da Lei: prestador de serviço de relação de emprego; trabalhador avulso; diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações.

Ainda, Sabbag⁸⁴ adverte que não é sujeito passivo do ISS o prestador de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, vez que sobre esse serviço incide ICMS, e também o mesmo acontece com “o prestador de serviços exportados para o exterior”, conforme determinação do art. 156, §3º, II, da Constituição, e art. 2º, I, da LC n. 116/2003.

3.4 FATO GERADOR

Como podemos perceber a partir do quanto exposto, o fato gerador do ISS é a prestação de serviços previstos pela LC n. 116/2003. Sabbag⁸⁵ salienta que os Municípios não são obrigados a instituírem leis cobrando ISS sobre todos os serviços previstos pela Lei Complementar em comento, vez que, como já explanado no item

⁸² SABBAG, op. cit.

⁸³ BRASIL. Lei Complementar n. 116 de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 31 jul. 2003.

⁸⁴ SABBAG, op. cit.

⁸⁵ Id., op. cit.

2.4, a competência tributária é facultativa. O que não pode ocorrer é o Ente tributar serviços não previstos na lista anexa da LC n. 116/2003; caso ocorra, a lei ordinária municipal será considerada inconstitucional.

Ricardo Alexandre⁸⁶ pondera que esses serviços previstos na Lei Complementar serão tributados mesmo que o prestador não os realize como sua atividade principal. Ainda, o autor lembra que o fato gerador do tributo também se adequa a serviços vindos do exterior, ou que lá tenham começado.

Sabbag⁸⁷ ressalta que os serviços iniciados no Brasil que tenham destinação para o exterior não são afetados pelo fato gerador do ISS, como é possível perceber a partir da leitura do art. 2º, I, da LC n. 116/2003 e do art. 156, §3º, II, da Constituição Federal. Minardi⁸⁸ afirma que o ISS incide apenas em serviços destinados a terceiros e somente incide em serviços onerosos, vale dizer, serviços gratuitos não estão sujeitos ao imposto. Como já mencionado anteriormente, a autora ressalta que a incidência do imposto se dá apenas sobre serviços que sejam obrigações de fazer.

A LC n. 116/2003 ressalta que os serviços submetidos à incidência do ICMS não sofrem incidência do ISS (art. 1º, §2º). Ainda, a Lei traz em seu art. 1º, §3º que o imposto incide sobre os serviços realizados através da exploração econômica de bens públicos, “mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço”.

Em sua obra, Sabbag⁸⁹ informa que nessa exploração econômica de bem público não incide ISS caso outro Ente Público seja o explorador do bem, pois a Constituição Federal proíbe a cobrança de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços de um Ente sobre outro (art. 150, VI, “a”), instituto conhecido como imunidade.

O art. 2º, II, da LC n. 116/2003 proíbe a incidência do ISS sobre “serviços em relação de emprego”, serviços prestados por trabalhador avulso e serviço decorrente de atividade de diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, como mencionado no item 3.3.

A última observação trazida por Sabbag⁹⁰ é quanto a diferenciação do serviço incidente de ISS e serviço incidente de taxas. Afirma o autor que as taxas incidem sobre “serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos

⁸⁶ ALEXANDRE, op. cit., p. 763.

⁸⁷ SABBAG, op. cit.

⁸⁸ MINARDI, op. cit., p. 1022.

⁸⁹ SABBAG, op. cit.

⁹⁰ Id., op. cit.

a sua disposição”, com utilização efetiva ou potencial pelo contribuinte (art. 145, II, da CF). Qualquer lei municipal que preveja esse tipo de serviço com incidência do ISS incorre em inconstitucionalidade.

3.5 BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA

O art. 7º da LC n. 116/2003 define que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço. Como já mencionado, Sabbag⁹¹ afirma que o dispositivo se refere ao valor total do preço, não se admitindo o cálculo do imposto sobre fração do valor. Josiane Minardi⁹² ressalta que o valor do serviço é calculado se abatendo eventuais juros, descontos e outros abatimentos que diferem da natureza de serviço.

A autora ainda traz a possibilidade da cobrança de ISS mediante valor fixo, previsto no Decreto-Lei n. 406/1968, que dispõe sobre operações de circulação de mercadoria e serviços de qualquer natureza, ainda em vigor. Em seu art. 9º, §1º estabeleceu que a cobrança do ISS pode ocorrer mediante determinação de um valor fixo, “quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte”. O §3º ainda traz a possibilidade de determinados serviços prestados por sociedades se sujeitarem à tributação por valor fixo. O STJ, inclusive, permitiu essa tributação às sociedades de advogados:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL DE ADVOGADOS. ISS. RECOLHIMENTO COM BASE EM VALOR FIXO ANUAL. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO PREVISTO NO ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/68. 1. A sociedade uniprofissional de advogados de natureza civil - qualquer que seja o conteúdo de seu contrato social - goza do tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68, não recolhendo o ISS com base no seu faturamento bruto, mas sim no valor fixo anual calculado de acordo com o número de profissionais que a integra. Precedentes. [...] ⁹³

⁹¹ SABBAG, op. cit.

⁹² MINARDI, op. cit., p. 1043.

⁹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial n. 933.443** - RJ (2007/0055194-0), Recorrente: Município do Rio de Janeiro. Recorrido: Santiago Câmara e Advogados Associados. Relator: Min. Castro Meira, Brasília, D.Je 04 out. 2012. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22581343/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-933443-rj-2007-0055194-0-stj/certidao-de-julgamento-22581346>>. Acesso em: 05 fev. 2019.

A Constituição Federal não determinou as alíquotas do ISS, sendo deixada a responsabilidade para a Lei Complementar. O art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) previa que a alíquota mínima do ISS seria de 2% (dois por cento), com exceção de alguns serviços.

A LC n. 116/2003, alterada em 2016, ganhou o at. 8º-A, o qual prevê a alíquota mínima de 2% (dois por cento), mantendo o quanto definido pelo ADCT. Em seu art. 8º prevê alíquota máxima de 5% (cinco por cento).

Sacha Calmon⁹⁴ assevera que a Lei Complementar, nesse caso das alíquotas do ISS, tem papel fundamental para conter a guerra fiscal entre os Municípios. Em seu art. 156, §3º, I, a Constituição prevê que a fixação das alíquotas máximas e mínimas do ISS será por meio de Lei Complementar. De acordo com o autor, essa ainda não é a redação ideal, pois os Municípios podem reduzir alíquotas para atrair investimentos de empresas circunvizinhas, o que poderia causar a guerra fiscal mencionada. A determinação das alíquotas mínima e máxima, pelo menos, barra um pouco a disputa. O autor defende que o ideal seria a Constituição definir a competência da Lei Complementar para a criação de alíquota fixa.

3.6 DIFERENCIAÇÃO ENTRE SERVIÇO, MERCADORIA E PRODUTO INDUSTRIALIZADO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DE ISS, ICMS E IPI

Conforme delineado no item 3.2, serviço é uma prestação que se faz a outrem mediante obrigação de fazer, com caráter econômico. A doutrina classifica os serviços em puros, com emprego de instrumentos e com aplicação de materiais, de acordo com Josiane Minardi⁹⁵. O serviço puro é aquele que se realiza por si só, sendo fácil detectar que sobre ele incide ISS. O serviço com emprego de instrumentos é aquele que ocorre mediante esforço humano apoiado por instrumento, objeto. Também sobre ele incide apenas ISS. Já o serviço com aplicação de materiais acontece quando é necessária a utilização de ferramentas para o seu desenvolvimento. Incide sobre ele apenas ISS, como os anteriores.

⁹⁴ COELHO, op. cit.

⁹⁵ MINARDI, op. cit., pp. 1033-1034.

Porém, sobre a prestação de serviço cumulada à entrega de mercadorias pode incidir ICMS. Sabbag⁹⁶ conceitua mercadoria como “o bem corporeamente móvel que possui destinação certa, a revenda, com destinatário mais definido ainda: o consumo”. Nesse caso de cumulação, Ricardo Alexandre⁹⁷ afirma que é possível a cobrança do ISS, desde que o serviço tenha previsão expressa na LC n. 116/2003. A própria lei mencionada, inclusive, em seu art. 1º, §2º, não permite a cobrança de ICMS nos serviços integrantes da sua lista anexa, mesmo que eles envolvam a circulação de mercadorias. Portanto, podemos concluir que sobre o serviço que envolva circulação de mercadorias apenas incide ICMS caso a LC n. 116/2003 não o preveja como serviço. Sabbag⁹⁸ complementa afirmando que esse é o posicionamento atual do STF. Ademais, Sacha Calmon⁹⁹ elucida que a prestação do serviço é uma obrigação de fazer, conforme já explicado anteriormente, enquanto a circulação de mercadorias se refere a uma obrigação de dar.

O serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação é ressalvado pela Constituição Federal para a incidência do ICMS, e não do ISS (art. 156, III, da CF), tema discutido no item 3.2.

O ISS também difere do Imposto sobre Produto Industrializado. O IPI tem como fato gerador a operação de produto industrializado. O CTN, em seu art. 46, parágrafo único, define produto industrializado: “Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”. Portanto, não há que se falar em incidência de ISS, de acordo com o conceito mencionado, vez que, como pontua Sabbag¹⁰⁰, os impostos em questão possuem fatos geradores muito distintos e o conceito de produto industrializado, para fins de incidência tributária, é apenas esse previsto pelo CTN, não se aplicando demais normas que poderiam gerar dúvidas acerca da incidência de outros tributos.

⁹⁶ SABBAG, op. cit.

⁹⁷ ALEXANDRE, op. cit., p. 763.

⁹⁸ SABBAG, op.cit.

⁹⁹ COELHO, op. cit.

¹⁰⁰ SABBAG, op. cit.

4 DIREITO DIGITAL E A TECNOLOGIA DO *STREAMING*

4.1 CIBERESPAÇO E CONVERGÊNCIA CULTURAL

Explica Pierre Lévy que os primeiros computadores surgiram em 1945 nos Estados Unidos e na Inglaterra com uso privado para fins militares. O uso em massa de computadores só foi difundido a partir dos anos 60, mas a máquina ainda tinha apenas o propósito de realizar cálculos científicos, estatísticas, ou gerenciar empresas, nos seus termos técnicos. O movimento social da Contracultura, surgido na Califórnia, EUA, na década de 70, criou bases para que fosse desenvolvido o computador pessoal. Esse acontecimento foi um marco para a revolução tecnológica digital que viria a explodir na década seguinte, quando o computador foi associado às telecomunicações, permitindo a digitalização de conteúdos culturais como músicas, filmes e programas de TV.¹⁰¹

Assim surge o que o autor chama de ciberespaço, um canal de comunicação que proporciona a digitalização das informações inseridas nas memórias dos computadores, criando uma conexão e distribuição mundial de dados.¹⁰²

Esclarece o autor que o ciberespaço é um “dispositivo de comunicação interativo e comunitário” desenvolvido pela inteligência coletiva¹⁰³. Por ser uma tecnologia humana, considera o autor que o ciberespaço não pode ser encarado como algo alheio à sociedade, advindo de máquinas e distante do mundo real. Pelo contrário, defende que o ciberespaço é uma técnica, e entende-se que técnica é uma ferramenta criada, utilizada e imaginada pelo ser humano, que proporciona o desenvolvimento e a construção da sociedade¹⁰⁴.

Afirma o autor que as técnicas não determinam uma sociedade, mas sim a condicionam. Ou seja, as técnicas não são causas de mudanças sociais e culturais, mas surgem “dentro de uma cultura”, de uma reunião de elementos complexos e indeterminados que variam conforme as transformações coletivas. Sendo assim, a

¹⁰¹ LÉVY, Pierre. **Cibercultura**. 3. ed. São Paulo: Editora 34, 2010, pp. 31-32.

¹⁰² Id., op. cit., pp. 94-95.

¹⁰³ Id., op. cit., p. 29.

¹⁰⁴ Id., op. cit., pp. 21-23.

técnica não pode ser conceituada como algo bom ou ruim, vez que se trata de possibilidades imprevisíveis de desenvolvimento humano, além do controle do Estado, das empresas ou da própria sociedade. Não há como se prever e controlar o surgimento de novas tecnologias, vez que é impossível antecipar a evolução do pensamento humano¹⁰⁵. pp. 25-27

Uma técnica não é nem boa, nem má [...], tampouco neutra [...]. Não se trata de avaliar seus “impactos”, mas de situar as irreversibilidades às quais um de seus usos nos levaria, de formular os projetos que explorariam as virtualidades que ela transporta e de decidir o que fazer com ela. (LÉVY, 2010)¹⁰⁶

Lévy considera que o ciberespaço é instável, pois a expansão da “interconexão mundial” através da Internet ainda está acontecendo, em um nível bastante acelerado, não sendo possível se delimitar quais são suas “implicações culturais e sociais”, que devem estar em contínua revisão¹⁰⁷. Contudo, explica que “a velocidade de transformação” do ciberespaço é o que permite a estabilidade da cibercultura, pois é através dela que surge a inteligência coletiva criadora de cooperação mútua entre indivíduos, com o intuito de se transmitir memórias e informações. Quanto mais a inteligência coletiva se desenvolve, “menores são os efeitos de exclusão ou de destruição humana resultantes da aceleração do movimento tecnossocial”¹⁰⁸.

O autor afirma que esse grande movimento de digitalização de informações ocorre porque o processo de digitalização permite uma interatividade maior das pessoas com a informação, de um jeito que outras vias materiais não conseguem atingir¹⁰⁹.

A informação digitalizada pode ser processada automaticamente, com um grau de precisão quase absoluto, muito rapidamente e em grande escala quantitativa. Nenhum outro processo a não ser o processamento digital reúne, *ao mesmo tempo*, essas quatro qualidades. A digitalização permite o controle das informações e das mensagens “bit a bit”, número binário a número binário, e isso na velocidade de cálculo dos computadores [grifos do autor]. (LÉVY, 2010, p. 54)

Pierre Lévy pondera que a todo momento novas informações são inseridas e criadas no ciberespaço, o que o torna um local universal sem limites de alcance e de crescimento. Contudo, o autor ressalta que essa universalidade acarreta em mudanças sociais ainda indeterminadas, pois cada novo conteúdo inserido nesse ciberespaço tem capacidade de modificação dos demais conteúdos e das formas de

¹⁰⁵ Id., op. cit., pp. 25-27.

¹⁰⁶ Id., op. cit., p. 26.

¹⁰⁷ Id., op. cit., pp. 24-25.

¹⁰⁸ Id., op. cit., pp. 28-29.

¹⁰⁹ Id., op. cit., p. 54.

interconexão entre aqueles que o acessam. Conceitua o autor que essa universalidade sem limites do ciberespaço é a “essência paradoxal da cibercultura”, por ser inconstante e imprevisível, com alcances não determinados por estar sempre em transformação¹¹⁰.

Porém, ainda no pensamento de Lévy, o ciberespaço é fenômeno fundamental no processo de digitalização de atuação de outras áreas do nosso mundo real, como o comércio, as mídias, os transportes. O seu crescimento permite também o crescimento da atuação de outras esferas sociais. Do mesmo modo, o ciberespaço é essencial no processo de interação global entre os diferentes povos e os diferentes modos de pensar, permitindo troca de informações e maior comunicação global¹¹¹.

Nesse sentido, Henry Jenkins aduz que essa troca de informação a nível global no ciberespaço leva ao desenvolvimento de uma cultura de convergência. As informações lançadas no ciberespaço precisam interagir de modo a fazer sentido e criar conexões entre aqueles que as acessam. Afirma o autor que a convergência surge através da participação dos consumidores na criação de uma cultura participativa, na qual esses trocam informações entre si de forma ativa, não mais apenas absorvendo informações prontas criadas por grandes meios de comunicação¹¹².

Jenkins afirma que o surgimento da Internet como novo meio de comunicação era visto como um meio que fosse substituir os outros antes existentes. Porém o que se observa é que a Internet é capaz de convergir os outros meios, ou seja, nela os outros meios de veiculação de informações e mídias podem se agregar e conviver, interagindo entre si simultaneamente¹¹³.

Conceitua o autor que os antigos meios de comunicação nunca deixarão de existir, o que pode mudar é a forma como a comunicação é transmitida. São as tecnologias de distribuição que se tornam ultrapassadas, nunca a comunicação ou os conteúdos midiáticos e obras culturais. Por exemplo, uma fita cassete atualmente é uma tecnologia de distribuição há muito tempo considerada como obsoleta, porém a veiculação de filmes ainda acontece, mesmo que seja de forma digital¹¹⁴.

¹¹⁰ Id., op. cit., p. 113.

¹¹¹ Id., op. cit., p. 115.

¹¹² JENKINS, Henry. **Cultura da convergência**. 2. ed. São Paulo: Aleph, 2009, pp. 29-30.

¹¹³ Id., op. cit., pp. 32-33.

¹¹⁴ Id., op. cit., p. 41.

Henry Jenkins afirma que a convergência é um processo social complexo capaz de alterar as interações de mercado e indústria, e não se refere apenas à junção de funções em um mesmo dispositivo eletrônico. A cultura da convergência provoca intensas transformações sociais por alterar as formas de se produzir e de se consumir os meios de comunicação¹¹⁵.

Entretanto, o autor afirma que a convergência pode ter vários viés positivos e negativos. Do lado positivo vemos uma incessante busca de setores empresariais na expansão de suas atividades nos demasiados meios de comunicação, “já que o conteúdo bem sucedido num setor pode se espalhar por outras plataformas”. Contudo, o sucesso de um determinado setor pode acarretar em alterações significativas dos outros, pois a mudança de consumo de um modo de veiculação de informação para outro pode resultar “na fragmentação ou erosão em seus mercados”¹¹⁶.

Neste momento, as transformações culturais, as batalhas jurídicas e as fusões empresariais que estão alimentando a convergência midiática são mudanças antecedentes na infraestrutura tecnológica. O modo como essas diversas transições evoluem irá determinar o equilíbrio de poder na próxima era dos meios de comunicação. (JENKINS, 2009, p. 45)

4.2 NOÇÕES DE DIREITO DIGITAL

Rubem Nogueira¹¹⁷ diz que o Direito é uma ciência que nasce para a regulamentação da existência humana em sociedade. De acordo com o autor, sem o Direito “a convivência humana pacífica se tornaria inviável”.

A evolução das tecnologias e dos meios de comunicação criou o que hoje conhecemos como o mundo digital, praticamente inimaginável há trinta anos. Patrícia Pinheiro¹¹⁸ afirma que o novo profissional do Direito precisa estar preparado para essas mudanças de formas de conviver em grupo, pois a velocidade das

¹¹⁵ Id., op. cit., pp. 43-44.

¹¹⁶ Id., op. cit., p. 47.

¹¹⁷ NOGUEIRA, Rubem. **Curso de introdução ao estudo do direito**. 2. ed. ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989, p. 15.

¹¹⁸ PINHEIRO, Patrícia Peck. **Direito digital**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2016., p. 53.

transformações tecnológicas é cada vez maior. Diz a autora que o Direito Digital surge para tentar resolver esses novos desafios.

No caso brasileiro, esse desafio é ampliado por vivermos em uma sociedade que, durante tanto tempo, esteve sob regimes autoritários e, em sua cultura jurídica, guarda ainda muitos resquícios desse autoritarismo. Para enfrentar uma realidade tão difusa e complexa, é imprescindível que os profissionais do Direito revejam sua forma de atuação, aplicando os princípios fundamentais e desenvolvendo novas soluções para atender às demandas futuras. (PINHEIRO, 2017, p. 53)

Patrícia Pinheiro¹¹⁹ afirma que o Direito Digital surgiu para estudar os efeitos do uso da tecnologia pela sociedade. Porém, hoje em dia é um ramo presente em todas as áreas do Direito, já que não é possível compreendê-lo e aplicá-lo separadamente. Enfatiza que é necessário o uso de princípios de Direito Internacional na sua aplicação por não possuir impedimentos de fronteiras geográficas.

Traz a autora a ideia da segurança jurídica advinda do poder do Estado de criar leis que possibilitam a harmonia social, inclusive na realidade digital. Afirma que o sentimento de segurança trazido pelas leis também deve se estender às novas tecnologias, principalmente à Internet, a partir da criação de normas válidas e eficazes que consigam acompanhar as mudanças tecnológicas sem ficarem rapidamente obsoletas.

Pinheiro¹²⁰ apresenta interessantes concepções acerca da Internet. A autora estabelece que a Internet pode ser vista como um lugar ou um meio. Sendo designada como um lugar, é preciso que o Direito seja readequado para incidir sobre ela, pois o local da jurisdição seria a própria Internet. Porém, caso vista como meio, assim como ocorreu com outras tecnologias inovadoras que surgiram antes dela (o telefone e o rádio, por exemplo), além da questão da territorialidade, é necessário que se amplie o chamado “Direito de Internet” para um Direito Digital como um todo, Direito esse que precisará ser versátil e ágil para se adequar aos casos concretos.

A autora ressalta que “não existe um Direito da Internet, assim como não há um direito televisivo ou um direito radiofônico”, vez que todos os ramos do Direito podem (e devem) ser aplicados nas peculiaridades de cada veículo de informação, pois o Direito, em sua origem, é uno.

Pinheiro afirma que essa nova era digital tem como ponto de partida o acesso à informação. Todo grande meio de informação ganha relevância jurídica quando se

¹¹⁹ Id., op. cit., p. 71.

¹²⁰ Id., op. cit., 71-78.

torna um meio de comunicação em massa, “pois a massificação do comportamento exige que a conduta passe a ser abordada pelo Direito, sob pena de criar insegurança no ordenamento jurídico e na sociedade” (PINHEIRO, 2017, p. 78).

Lívia Martins¹²¹ aponta em seu artigo que a Internet alterou profundamente as relações comerciais em virtude da sua instantaneidade e baixo custo para se ter acesso. Esse novo comércio é atualmente a grande novidade na seara tributária, vez que as noções de tempo e espaço digitais influenciam no exercício da competência para a instituição de tributos.

Patrícia Pinheiro¹²² explica que, como já visto anteriormente, as normas jurídicas precisam do elemento tempo para que se determine sua vigência e aplicação. Porém, assevera a autora que a noção de tempo no Direito Digital é outra, já que é necessário se averiguar a velocidade de resposta do acontecimento do fato para que o mesmo seja considerado válido.

Já a noção de espaço ganha dimensões gigantescas, vez que, segundo a autora, no meio digital não existem limites geográficos para a atuação Estatal. As relações são virtuais e todos os envolvidos “estão sujeitos aos mesmos efeitos, ações e reações”. É nesse cenário que surgem as empresas digitais, que, de acordo com Patrícia Pinheiro, podem ser de dois tipos: a empresa que possui sede física e tem uma extensão virtual; e a empresa que apenas exerce suas atividades no meio virtual, não existindo no plano fático. Aqui entram empresas que possuem lojas virtuais (como grandes livrarias ou grandes lojas de eletrodomésticos conhecidas tradicionalmente no mercado) e também empresas que oferecem apenas serviços online, por ser essa a natureza básica da sua atuação (como empresas que distribuem imagens e sons pela Internet, a exemplo da Netflix, do Spotify, do Youtube; ou livrarias virtuais como a Amazon)¹²³.

Foi com o surgimento das empresas que apenas atuam no campo digital que apareceram as questões mais relevantes acerca da tributação atualmente. Antes de elencar as particularidades da cobrança do ISS estabelecida pela Lei Complementar

¹²¹ MARTINS, Lívia Faria. A lei complementar 157/2016 e a tributação das plataformas de streaming: uma análise sobre competência tributária. In: XIII Encontro de Iniciação Científica da UNI7. **Anais, v. 7, n. 1**. Fortaleza: UNI7 – Centro Universitário 7 de Setembro, 2017. Disponível em: <<http://www.uni7.edu.br/periodicos/index.php/iniciacao-cientifica/article/view/475>>. Acesso em: 24 set. 2018.

¹²² PINHEIRO, op. cit., pp. 83-88.

¹²³ PINHEIRO, op. cit., pp. 131-132.

n. 157/2016, é necessário elucidar conceitos do mundo digital para melhor compreensão do tema.

4.3 A TECNOLOGIA DE *STREAMING*

Enquanto gerações mais antigas assistiam filmes e ouviam músicas através de fitas cassetes, discos, CDs e DVDs, as novas gerações acessam a esse tipo de conteúdo com um clique no celular ou no computador. Diferentemente do passado, em que as mídias precisavam de um suporte físico para serem executadas, as mídias digitais necessitam do consumidor apenas que ele tenha acesso à Internet.

Adquirir um filme ou um álbum de música é possível através do *download* da mídia, que nada mais é que o armazenamento da mídia digital na memória do computador ou celular, como conceitua Mariana Valente¹²⁴. Já o *streaming* é uma transmissão temporária de dados; o usuário não armazena o conteúdo para si, pois ele só pode reproduzi-lo enquanto acessar a plataforma. “Grosso modo, ao pagar para ter acesso ao *streaming*, o usuário está pagando por um serviço, enquanto o pagamento para realizar um *download* e obter um arquivo pode ser compreendido como uma aquisição de produto” (FRANCISCO; VALENTE, 2016, p. 267).

Thiago Moraes¹²⁵ associa o uso da tecnologia de *streaming* às tecnologias de *cache* e *buffering*. O *cache* é uma cópia de armazenamento temporário no disco rígido do dispositivo. O disco rígido é componente do *hardware* do computador ou sistema, como conceitua Carlos Morimoto¹²⁶. Ou seja, é uma peça física. Já o *buffering* é o armazenamento na memória RAM, que possui armazenamento mais volátil que o

¹²⁴ FRANCISCO, Pedro Augusto Pereira; VALENTE, Mariana Giorgetti (Orgs.). **Da rádio ao streaming: ECAD, direito autoral e música no Brasil**. 1 ed. Rio de Janeiro: Beco do Azogue, 2016. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/17034>>. Acesso em: 19 nov. 2018, p. 267.

¹²⁵ MORAES, Thiago Guimarães. Streaming e os direitos autorais: aspectos tecnológicos, econômicos e regulatórios. In: **V Encontro Internacional do CONPEDI Montevidéu – Uruguai**. Coordenadores: Beatriz Bugallo Montañó, Thami Covatti Piaia – Florianópolis: CONPEDI, 2016. Disponível em: <<https://www.conpedi.org.br/publicacoes/910506b2/b081mk2i>>. Acesso em: 19 nov. 2018.

¹²⁶ MORIMOTO, Carlos E. **Disco Rígido**. Disponível em: <<https://www.hardware.com.br/termos/disco-rigido>>. Acesso em: 20 fev. 2019.

disco rígido, vez que é mensurada pela sua capacidade de leitura de fluxo de dados, como conceitua Julio Monteiro¹²⁷.

Moraes afirma que o uso do *streaming* com armazenamento em *buffering* permite que a obra reproduzida fique mais segura, impedindo que o usuário consiga fazer cópias permanentes, o que, segundo Valente¹²⁸, combate à pirataria, garantindo um bom retorno financeiro para as empresas que oferecem serviços utilizando essas tecnologias, além de preservar os direitos autorais das obras midiáticas.

Mariana Valente explica que o *streaming* pode ser interativo (também chamado de *on demand*) ou não interativo. O não interativo é aquele cujo conteúdo já vem pronto para ser executado, como nos casos das rádios *online*, as quais o ouvinte não tem como escolher o que vai ouvir. Já o interativo é aquele em que o consumidor escolhe o que quer ouvir ou assistir; o conteúdo é disponibilizado pela plataforma, porém cabe ao consumidor a faculdade de decidir o momento em que se inicia a transmissão dos dados e também o seu conteúdo.

Também existe o chamado *streaming offline*, conhecido por outras terminologias como *cache download* ou *download* ilimitado. De acordo com a autora, é aquele conteúdo que pode ser acessado sem conexão à Internet. O conteúdo fica armazenado no *hardware* do dispositivo, porém só pode ser executado através do aplicativo ou programa fornecedor do conteúdo, não sendo possível a transferência definitiva da mídia para o dispositivo como ocorre com o *download* comum.

Por último, não se pode deixar de mencionar o *streaming* gratuito¹²⁹, utilizado pioneiramente pelo Youtube e aderido por algumas empresas que disponibilizam seus serviços digitais gratuitamente por determinado período, como a Netflix, que concedem ao usuário trinta dias gratuitos antes de se fazer uma assinatura paga¹³⁰. O Spotify¹³¹ e o Deezer¹³², aplicativos de música, possuem as duas versões. Na versão gratuita a interatividade do cliente é limitada; a versão paga libera mais opções de interação com a plataforma, a depender do plano de pagamento escolhido, de

¹²⁷ MONTEIRO, Julio. **O que é memória RAM e qual é a sua função?** Disponível em: <<https://www.techtudo.com.br/artigos/noticia/2012/02/o-que-e-memoria-ram-e-qual-sua-funcao.html>>. Acesso em 20 fev. 2019.

¹²⁸ FRANCISCO; VALENTE, op. cit., p. 299.

¹²⁹ FRANCISCO; VALENTE, op. cit., pp. 274-285.

¹³⁰ NETFLIX. **Termos de uso da Netflix**, 11 mai. 2018. Disponível em: <<https://help.netflix.com/legal/termsfuse>>. Acesso em: 22 fev. 2019.

¹³¹ SPOTIFY. **Termos e condições de uso do Spotify**, 11 fev. 2019. Disponível em: <<https://www.spotify.com/br/legal/end-user-agreement/>>. Acesso em: 22 fev. 2019.

¹³² DEEZER. **Termos da licença**. 30 jul. 2018. Disponível em: <<https://www.deezer.com/legal/cgu>>. Acesso em: 22 fev. 2019.

acordo com os termos e condições de uso delimitados pelas empresas, disponíveis nos seus *sites*.

Mariana Valente¹³³ salienta que o Youtube é de uso gratuito tanto para a pessoa que disponibiliza os vídeos quanto para quem os assiste. “Em tese, qualquer pessoa pode, gratuitamente, colocar um conteúdo no YouTube e remunerar-se dele”, pois, como explica a autora, a plataforma disponibiliza o recurso da monetização do vídeo através da publicidade e quantidade de acessos. O Youtube divide o valor recebido em publicidade do vídeo com o canal ao qual o vídeo pertence, além de ter um sistema de detecção de direitos autorais. Esse sistema permite que, caso outro canal disponibilize um vídeo o qual contenha imagens ou sons que pertençam a outra pessoa, a renda obtida nesse vídeo pode ser redirecionada ao detentor dos direitos autorais. Também há a possibilidade de o detentor dos direitos autorais excluir o vídeo que copia sua obra (FRANCISCO; VALENTE, 2016).

A autora informa que em 2015 o Youtube lançou em alguns países o Youtube Red, que é a sua versão paga e sem anúncios para a reprodução de músicas, porém nunca foi lançada no Brasil. Aqui a versão paga se chama Youtube Premium, e chegou ao país em setembro de 2018¹³⁴. É uma plataforma paga do Google que permite acesso ao Youtube sem anúncios, além do acesso ao Youtube Music (conteúdo exclusivo de músicas) e ao Youtube Originals (conteúdo exclusivo de vídeos). Como outras empresas citadas acima, a plataforma permite uso gratuito nos primeiros trinta dias, conforme termos e condições¹³⁵ delimitados pela plataforma.

4.4 ENTRADA E CONSOLIDAÇÃO DO *STREAMING* NO MERCADO BRASILEIRO

De acordo com Mariana Valente, o principal desafio para as plataformas de *streaming* é conseguir arcar com os custos para manter suas estruturas. Afirmam os representantes das empresas que as despesas com a tecnologia são altas, além dos

¹³³ FRANCISCO; VALENTE, op. cit., pp. 274-278.

¹³⁴ Youtube lança rival para Spotify no Brasil. **Época Negócios**, 25 set. 2018. Disponível em: <<https://epocanegocios.globo.com/Empresa/noticia/2018/09/youtube-lanca-rival-para-spotify-no-brasil.html>>. Acesso em: 22 fev. 2019.

¹³⁵ YOUTUBE. **Termos de serviço do conteúdo pago do Youtube**, 12 mar. 2014. Disponível em: <https://www.youtube.com/t/terms_paidservice>. Acesso em 22 fev. 2019.

gastos com os produtores do conteúdo que elas veiculam. Explicam que a quantidade de usuários que usam as plataformas de modo gratuito é muito superior à quantidade de assinantes, o que traz instabilidade aos negócios. Sem contar que os produtores do conteúdo midiático que essas plataformas veiculam podem a qualquer momento deixar de criar ou manter as obras, colocando as plataformas na situação mais vulnerável na relação contratual (FRANCISCO; VALENTE, 2016, p. 287).

Contudo, Thiago Moraes, em artigo publicado no V Encontro Internacional do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito (CONPEDI)¹³⁶, traz outro viés sobre o tema. O autor alega que o Spotify paga aos artistas uma parcela do lucro baseada em um percentual sobre a quantidade de acesso que o conteúdo do artista teve ao longo do mês. O artista não recebe integralmente sobre todos os acessos que teve. Moraes afirma que isso gerou insatisfação dos artistas, que criticam essa forma de pagamento, pois acreditam que não recebem o valor justo dos seus direitos autorais. Também criticam a disponibilização do serviço gratuito. Por outro lado, a empresa apresentou estudo comprovando que 70% (setenta por cento) do lucro obtido é devolvido aos artistas. Por causa desse conflito, um instituto da Berklee College of Music ofereceu uma proposta de mediação buscando a transparência dos dados informados aos artistas e também aos assinantes, porque, de acordo com o autor, há uma especulação de beneficiamento às grandes empresas fonográficas.

Além disso, Valente¹³⁷ enfatiza que a dificuldade de acesso à Internet em países emergentes como o Brasil é uma barreira para o crescimento dessas empresas de *streaming*. Afirma a autora que em 2011, quando a tecnologia começou a se expandir no mundo, o Brasil ainda não tinha estrutura de conexão suficiente para a implementação desse tipo de serviço.

Citando pesquisa da empresa ERICSON, Moraes afirma que houve um exponencial crescimento do uso de smartphones entre os anos de 2014 e 2015.

A América Latina é responsável por cerca de 10% deste mercado. Ademais, como apontado pela IFPI [Internacional Federation of the Phonographic Industry], o aumento do uso de *streaming* parece estar associado aos smartphones: globalmente, 40% dos vídeos assistidos no Youtube são provenientes de aparelhos móveis. A Ericsson acredita que, em 2021, o tráfego de dados em aparelhos móveis crescerá em 8 vezes, sendo que 90% do tráfego de dados global virá de smartphones (ERICSSON, 2015b). (MORAES, 2016)

¹³⁶ MORAES, op. cit.

¹³⁷ FRANCISCO; VALENTE, op. cit., p. 288.

Valente¹³⁸ destaca que, apesar do *streaming* ser considerado novo no Brasil, o mercado de telefonia móvel sempre utilizou serviços de música. Afirma a autora que isso advém desde o ano de 2007, e vem crescendo desde então. Explica que a fácil adesão foi uma característica principal para a inserção desse serviço no mercado brasileiro, pois o consumidor poderia pagar pelo pacote de música que baixava através do *download* pela conta da sua operadora de celular ou pelos serviços pré-pagos, também oferecidos pelas operadoras.

Também é muito comum no país o uso do *RingBack Tone*, de pagamento por assinatura. “O RBT nada mais é do que uma música que toca ao fundo da chamada, quando alguém liga para um número que contratou o serviço”, esclarece Valente. Porém não é considerado nem *download* nem *streaming*, pois se trata de um desvio de chamada.

O *streaming* começou a ter maior visibilidade no mercado a partir das associações feitas com as operadoras de telefonia móvel. O consumidor adquire um pacote no qual ele tem acesso à Internet e aos aplicativos de *streaming*, sem diferenciação de valor entre os serviços. Valente afirma que atualmente essa prática é conhecida como *bundle*. O cliente tem o direito de acessar determinado aplicativo de *streaming* desde que adquira o plano da operadora no qual ele esteja incluído no pagamento. Geralmente as operadoras anunciam essa oferta como se fosse sem custos para o consumidor. A título de exemplo, a autora cita a parceria firmada entre a operadora TIM e o serviço por *streaming* de músicas oferecido pela Deezer.

De acordo com a Revista *Veja*¹³⁹, em fevereiro de 2019 foi anunciada a parceria entre a NET (empresa de telefonia fixa, TV por assinatura e acesso à Internet banda larga), a Claro (operadora de telefonia móvel, com serviços de TV por assinatura e Internet banda larga) e a Netflix, que oferece disponibilização de vídeos via *streaming*. A Netflix terá um canal fixo no pacote de TV por assinatura dessas empresas, o qual o cliente só terá acesso definitivo após assinatura à parte da Netflix. A vantagem para o consumidor é a forma de pagamento, que será através da mesma conta da NET ou da Claro.

Há uma discussão de até onde estas parcerias não implicariam em venda-casada implicando em práticas abusivas vedadas pelo Código do Consumidor brasileiro (Lei 8.078/90, art. 39, I), ou até mesmo

¹³⁸ Id., op. cit., pp. 291-294.

¹³⁹ BARBIERI, Miguel. Saiba como funciona a parceria entre NET, Netflix e Claro, *Veja São Paulo*, 21 fev 2019. Disponível em: <<https://vejasp.abril.com.br/blog/miguel-barbieri/saiba-como-funciona-a-parceria-entre-net-netflix-e-claro/>>. Acesso em: 22 fev. 2019.

afetando a neutralidade de rede, previsto no Marco Civil da Internet, ao priorizar alguns serviços em detrimento de outros (Lei 12.965/2014, art. 9º). (MORAES, 2016)

Como já mencionado no item 4.3, a tecnologia de *streaming* garante uma proteção maior aos direitos autorais da obra, vez que o seu armazenamento é temporário, dificultando que o consumidor faça cópias da mídia. Valente¹⁴⁰ afirma, contudo, que as grandes empresas não veem a pirataria como um problema, pois no momento os maiores rivais de mercado são aqueles que oferecem o serviço de *streaming* de forma gratuita. Ademais, a imagem de ser contra a pirataria é utilizada por essas empresas como modo de se dissociar de práticas ilegais, para se conferir credibilidade perante o público, tendo em vista, conforme as palavras da autora, que a Internet já foi tida como sinônimo de ilegalidade. Ser contra a pirataria, para essas empresas, é “adotar uma agenda positiva e mais simpática quanto ao mundo virtual”.

Já Moraes¹⁴¹ afirma que as pesquisas que envolvem o crescimento da tecnologia de *streaming* relacionado ao combate à pirataria são controversas, pois não mostram a correta dimensão dos danos que a pirataria digital causou (e ainda causa) na indústria musical.

¹⁴⁰ FRANCISCO; VALENTE, op. cit., pp. 298-300.

¹⁴¹ MORAES, op. cit.

5 A LEI COMPLEMENTAR N. 157/2016 E A COBRANÇA DE ISS SOBRE O SERVIÇO DE *STREAMING*

5.1 AS PRIMEIRAS DISCUSSÕES JUDICIAIS SOBRE O *STREAMING*

Muito antes da chegada da Internet nos lares brasileiros, a veiculação de mídias era feita principalmente por rádios e emissoras de televisão, os grandes meios de comunicação em massa existentes até então. Como já mencionado anteriormente no item 4.2, esses grandes meios de comunicação geram uma conduta social padronizada, e é necessária a intervenção do Direito para que se garanta segurança jurídica a todos os envolvidos (PINHEIRO, 2016, p. 71).

Em se tratando de obras intelectuais, é fundamental apresentar o direito autoral e alguns dos seus conceitos, vez que o seu advento teve o intuito de proteger o direito do autor sobre a sua obra e de todos os envolvidos na exibição, no consumo e nas relações de mercado advindas da interação da sociedade com as obras.

Claramente, o alvorecer do direito autoral nada mais foi que a composição de interesses econômicos e políticos. Não se queria proteger prioritariamente a “obra” em si, mas os lucros que dela poderiam advir. É evidente que ao autor interessava também ter sua obra protegida em razão da fama e da notoriedade de que poderia vir a desfrutar [...]¹⁴².

Foi com esse intuito que associações de artistas desenvolveram a gestão coletiva de direitos autorais. A partir dela nasceu o Escritório Central de Arrecadação e Distribuição (ECAD). Paranaguá e Branco afirmam que o ECAD foi instituído pela Lei n. 5.988/73, revogada parcialmente pela atual Lei de Direitos Autorais (Lei n. 9.610/98), que também prevê a existência da entidade sem fins lucrativos em seu artigo 99 e parágrafos, regulamentando a cobrança e distribuição dos direitos autorais. No *site* do ECAD¹⁴³ a entidade afirma que é administrada por sete associações, às quais os artistas se afiliam com o intuito de facilitar a gestão e arrecadação dos seus direitos autorais. Afirma o ECAD que entre a criação da obra e a sua veiculação

¹⁴² PARANAGUÁ, Pedro; BRANCO, Sérgio. **Direitos autorais**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009., p. 16.

¹⁴³ ECAD. **Gestão Coletiva**. Disponível em: <<https://www3.ecad.org.br/o-ecad/gestao-coletiva/Paginas/default.aspx>>. Acesso em: 22 fev. 2019.

pública existem muitas etapas dispendiosas que os artistas sozinhos não conseguiriam resolver. A filiação às entidades facilitaria todo esse processo.

Pedro Francisco e Mariana Valente corroboram com esse pensamento. Afirmam os autores que, na indústria musical, é muito comum o uso da intermediação entre artistas, gravadoras, produtoras e distribuidoras com o consumidor da obra. Como o trabalho do artista pode ter destinações diversas (música utilizada como trilha sonora de um filme, filme transmitido por uma emissora de televisão, por exemplo), “seria extremamente difícil e custoso para um titular de direitos (...) administrar os pagamentos que devem ser feitos para cada execução pública de obras autorais” (FRANCISCO; VALENTE, 2016, p. 11).

Paranaguá e Branco¹⁴⁴ ressaltam que a filiação não é obrigatória para o artista, vez que a Constituição Federal em seu art. 8º define que a associação profissional é livre e “ninguém será obrigado a filiar-se ou a manter-se filiado”.

A Lei de Direitos Autorais, em seu art. 7º, institui o conceito de obra intelectual utilizado para fins de proteção legal. “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 (...)”. Em que pese o ECAD ser responsável pela “arrecadação e distribuição dos direitos relativos à execução pública de obras musicais e literomusicais e de fonogramas”, como define o art. 99, *caput*, da LDA, Pedro Francisco e Mariana Valente¹⁴⁵ afirmam que a gestão coletiva de direitos autorais deve ir além da gestão de execução pública de obras, pois a sua delimitação não abrange todos os envolvidos no sistema, principalmente hoje em dia, tendo em vista os novos meios de se distribuir obras pela Internet e outros tipos de tecnologia que fogem ao padrão construído.

Afirmam os autores citados que a Internet facilitou o acesso do consumidor final à obra, retirando algumas etapas habitualmente utilizadas no processo entre criação e consumo do trabalho artístico. Os autores destacam que isso aconteceu principalmente com as obras musicais, trazendo grandes impactos nas indústrias culturais. Paranaguá e Branco¹⁴⁶ afirmam que os meios digitais permitem que qualquer pessoa possa distribuir, modificar ou copiar qualquer obra intelectual sem que o artista saiba ou controle. A Constituição Federal de 1988, contudo, ampliou a

¹⁴⁴ PARANAGUÁ; BRANCO, op. cit., p. 130.

¹⁴⁵ FRANCISCO; VALENTE, op. cit., p. 10.

¹⁴⁶ PARANAGUÁ; BRANCO, op. cit., p. 21.

importância dos direitos autorais, garantindo-lhe patamar constitucional, possibilitando maior controle e rigor legislativo sobre as novas tecnologias de compartilhamento. Mesmo assim, ainda existem grandes desafios a serem enfrentados pelo Poder Judiciário, vez que a Lei de Direitos Autorais e o Código Civil não conseguem regulamentar todos os aspectos digitais e contemporâneos do compartilhamento via Internet.

Um dos casos que mais ganhou relevância jurídica sobre o tema foi o processo do ECAD contra a Rádio Oi FM. O ECAD alegou que a Oi fazia transmissão da sua rádio pela Internet irregularmente, pois não havia pagamento de direitos autorais para os artistas sobre a transmissão *online*. Importante frisar que a Rádio Oi, como muitas outras atualmente fazem, transmite o mesmo conteúdo da rádio tradicional via Internet, prática que Mariana Valente¹⁴⁷ conceitua como *simulcasting*: “a hipótese em que uma rádio veicula sua programação, além de via rádio tradicional, também na Internet, com a mesma programação”.

O caso foi parar no Superior Tribunal de Justiça e teve julgamento publicado no Diário Oficial em 20 de fevereiro de 2017. O relatório do Recurso Especial n. 1.559.264/RJ¹⁴⁸ apresenta a decisão do Juízo de primeiro grau, que considerou a cobrança de direitos autorais do *simulcasting* como *bis in idem*, vez que já existia pagamento pela transmissão via rádio. O ECAD recorreu da decisão, porém o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro deu provimento parcial à apelação. Nessa decisão o Tribunal conceituou novamente o *simulcasting* e trouxe um conceito de *webcasting*. O TJ considerou indevida a cobrança por *simulcasting*, porém definiu que a transmissão de “informações através de pacotes por rede de computadores” que tem uma execução pública por meios digitais é considerada *webcasting*, o que faz surgir um novo fato gerador para a cobrança dos direitos autorais.

Após outros recursos interpostos por ambas as partes, o STJ determinou uma audiência pública para que o Judiciário pudesse entender os conceitos novos do mundo digital, vez as decisões não traziam conceitos satisfatórios para sanar a lide,

¹⁴⁷ FRANCISCO; VALENTE, op. cit., p. 305.

¹⁴⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.559.264** - RJ (2013/0265464-7), Recorrente: Escritório Central de Arrecadação e Distribuição ECAD. Recorrido: Oi Móvel S.A. Incorporador do TNL PCS S/A. Relator: Min. Ricardo Villas Bôas Cueva, Brasília, D.Je 15 fev. 2017. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/433471438/recurso-especial-resp-1559264-rj-2013-0265464-7/inteiro-teor-433471448>>. Acesso em: 20 fev. 2019.

pois se tratava de matéria até então desconhecida para a jurisprudência. Os julgadores, inclusive, chegaram igualar os conceitos de *webcasting* e *streaming*.

Mariana Valente¹⁴⁹ afirma que, antes do STJ se pronunciar definitivamente sobre o tema, os Tribunais de Justiça da Região Sudeste entendiam que era indevida a cobrança de direitos autorais em casos de *webcasting*, pois não o entendiam como modalidade de execução pública. Os Tribunais seguiam entendendo que não caberia ao ECAD a cobrança de direitos autorais pela transmissão via *streaming*.

Em fevereiro de 2017 o STJ decidiu a questão¹⁵⁰. O Tribunal conceituou definitivamente *streaming*, *webcasting* e *simulcasting*, definindo a Internet como um “local de frequência coletiva”. A distribuição de obras midiáticas via *online*, portanto, foi considerada como execução pública que possui fato gerador distinto da transmissão via radiodifusão tradicional. O STJ definiu *streaming* como uma tecnologia ampla, a qual se subdivide em espécies, dentre as quais se encontram o *simulcasting* e o *webcasting*. Segue abaixo a ementa do julgamento:

RECURSO ESPECIAL. DIREITO AUTORAL. INTERNET. DISPONIBILIZAÇÃO DE OBRAS MUSICAIS. TECNOLOGIA STREAMING. SIMULCASTING E WEBCASTING. EXECUÇÃO PÚBLICA. CONFIGURAÇÃO. COBRANÇA DE DIREITOS AUTORAIS. ECAD. POSSIBILIDADE. SIMULCASTING. MEIO AUTÔNOMO DE UTILIZAÇÃO DE OBRAS INTELECTUAIS. COBRANÇA DE DIREITOS AUTORAIS. NOVO FATO GERADOR. TABELA DE PREÇOS. FIXAÇÃO PELO ECAD. VALIDADE. 1. Cinge-se a controvérsia a saber: (i) se é devida a cobrança de direitos autorais decorrentes de execução musical via internet de programação da rádio Oi FM nas modalidades *webcasting* e *simulcasting* (tecnologia *streaming*); (ii) se tais transmissões configuram execução pública de obras musicais apta a gerar pagamento ao ECAD e (iii) se a transmissão de músicas por meio da rede mundial de computadores mediante o emprego da tecnologia *streaming* constitui meio autônomo de uso de obra intelectual, caracterizando novo fato gerador de cobrança de direitos autorais. 2. **Streaming é a tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo. Esse mecanismo é caracterizado pelo envio de dados por meio de pacotes, sem a necessidade de que o usuário realize download dos arquivos a serem executados.** 3. **O streaming é gênero que se subdivide em várias espécies, dentre as quais estão o simulcasting e o webcasting.** Enquanto na primeira espécie há transmissão simultânea de determinado conteúdo por meio de canais de comunicação diferentes, na segunda, o conteúdo oferecido pelo provedor é transmitido pela internet, existindo a possibilidade ou não de intervenção do usuário na ordem de execução. (...) 5. De acordo com os arts. 5º, inciso II, e 68, §§ 2º e 3º, da Lei Autoral, é possível afirmar que o streaming é uma das modalidades previstas em

¹⁴⁹ FRANCISCO; VALENTE, op. cit., pp. 312-313.

¹⁵⁰ Oi FM perde ação contra Ecad e terá que pagar direitos autorais a artistas. **Folha de S. Paulo**, 09 fev. 2017. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/ilustrada/2017/02/1857277-oi-fm-perde-acao-contra-ecad-e-tera-que-pagar-direitos-autorais-a-artistas.shtml>>. Acesso em: 23 fev. 2019.

lei, pela qual as obras musicais e fonogramas são transmitidos e que **a internet é local de frequência coletiva, caracterizando-se, desse modo, a execução como pública**. 6. (...) Logo, o que caracteriza a execução pública de obra musical pela internet é a sua disponibilização decorrente da transmissão em si considerada, tendo em vista o potencial alcance de número indeterminado de pessoas. (...) 8. O critério utilizado pelo legislador para determinar a autorização de uso pelo titular do direito autoral previsto no art. 31 da Lei nº 9.610/1998 está relacionado à modalidade de utilização e não ao conteúdo em si considerado. Assim, **no caso do *simulcasting*, a despeito do conteúdo transmitido ser o mesmo, os canais de transmissão são distintos e, portanto, independentes entre si, tonando exigível novo consentimento para utilização e criando novo fato gerador de cobrança de direitos autorais pelo ECAD**. (...) 10. Recurso especial provido¹⁵¹ [grifos nossos].

A partir da jurisprudência acima podemos concluir que o STJ definiu a tecnologia de *streaming* como uma transmissão contínua de dados através do uso da Internet. Assim sendo, para darmos prosseguimento ao estudo das jurisprudências e chegarmos ao ponto central desse trabalho, qual seja, a cobrança de ISS sobre os serviços de *streaming*, é indispensável a discussão acerca da natureza jurídica dessa tecnologia. O STJ, como visto, a caracteriza como transmissão passível de cobrança de direitos autorais, e essa decisão gera impactos em outras áreas do Direito, principalmente sobre a seara tributária, tendo em vista as peculiaridades acerca do Direito Autoral, em especial no âmbito das obrigações previstas pelo Direito Civil, cujos conceitos são utilizados para definição doutrinária da incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza.

5.2 A NATUREZA JURÍDICA DO SERVIÇO DE *STREAMING*

Fazendo uma retomada ao tema, explicamos anteriormente no item 5.1 que é muito comum a intermediação entre os artistas e os distribuidores de suas obras, a fim de facilitar a circulação das mídias culturais. Paranaguá e Branco¹⁵² afirmam que a LDA autoriza essa intermediação através da transmissão dos direitos autorais, pelo artista 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”, conforme redação do seu art. 49,

¹⁵¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.559.264** – RJ, op. cit.

¹⁵² PARANAGUÁ; BRANCO, op. cit., p. 94.

caput, mediante cumprimento de outras determinações estabelecidas pelo dispositivo em seus incisos seguintes.

A transmissão de direitos é instituto conceituado pelo Direito Civil. Carlos Roberto Gonçalves¹⁵³ afirma que a legislação cível permite a transferência das obrigações, tanto pelo lado do credor quanto pelo lado do devedor, sem que essa transferência cause prejuízos à obrigação por si mesma. Conceitua o autor que o ato de transmitir obrigação se denomina cessão, “que vem a ser a transferência negocial, a título gratuito ou oneroso, de um direito, de um dever, de uma ação ou de um complexo de direitos, deveres e bens [...]”.

A LDA define que a cessão de direitos autorais presume-se onerosa e deve ser sempre estabelecida formalmente, ou seja, de forma escrita através de Registro em Cartório de Títulos e Documentos, conforme seu art. 50 e parágrafos.

Paranaguá e Branco conceituam cessão e licença para fins de incidência do Direito Autoral:

Caracteriza-se a cessão pela transferência da titularidade da obra intelectual, com exclusividade para o(s) cessionário(s). Já a licença é uma autorização dada pelo autor para que um terceiro se valha da obra, com exclusividade ou não, nos termos da autorização concedida. Ou seja, a cessão assemelha-se a uma compra e venda (se onerosa) ou a uma doação (se gratuita), e a licença, a uma locação (se onerosa) ou a um comodato (se gratuita). (PARANAGUÁ; BRANCO, 2009, p. 94)

Entrando nos detalhes do instituto da cessão, Carlos Roberto Gonçalves explica que, apesar da semelhança, cessão e compra e venda possuem certas diferenciações. A cessão envolve três sujeitos, quais sejam: o cedente, que é aquele que transfere os seus direitos; o cedido, que ocupa o outro polo do negócio jurídico, não tendo participação ativa no ato da cessão; e o cessionário, que é o terceiro para quem o direito foi transmitido. Na compra e venda, no entanto, atuam apenas dois sujeitos: o comprador e o vendedor.

A licença e a cessão podem ser totais ou parciais, como se depreende da leitura do art. 49, *caput*, da LDA, significando que o licenciado ou cessionário podem explorar economicamente por completo os trabalhos culturais dos artistas ou apenas uma determinada faixa, nos moldes do contrato celebrado entre as partes (PARANAGUÁ; BRANCO, 2009, pp. 94-95).

¹⁵³ GONÇALVES, op. cit., p. 215.

Luma Marques¹⁵⁴ explica que, apesar da Lei de Direitos Autorais não mencionar os meios de veiculação digital de mídia comumente utilizados na contemporaneidade, é possível classificar o *streaming* dentre as hipóteses abrangidas pela proteção do direito autoral. O art. 5º e incisos da LDA definem variadas situações caracterizadas como veiculação de obra autoral. O inciso I se refere a publicação de obras literárias. O inciso II, a transmissão ou emissão de sons e imagens através de meios eletromagnéticos como satélite e ondas de radiodifusão, entre outros. O III, a transmissão simultânea de uma empresa para outra.

O inciso IV conceitua distribuição como deixar disponível ao público qualquer obra cultural, original ou cópia, por qualquer meio de veiculação, mediante transferência de propriedade ou posse. Já o inciso V define comunicação ao público como um modo de se deixar uma obra acessível a qualquer pessoa sem que haja distribuição de exemplares da obra. O inciso VI conceitua a reprodução de obras como uma cópia que se constitua em um bem tangível, “incluindo qualquer armazenamento permanente ou temporário por meios eletrônicos ou qualquer outro meio de fixação que venha a ser desenvolvido”. Analisaremos cada um dos incisos para o enquadramento do *streaming* no âmbito de proteção de Direitos Autorais.

De logo podemos excluir a classificação da veiculação através do *streaming* como publicação, pois não se trata de circulação de obras literárias, como explica Marques. A autora também descarta a possibilidade de se enquadrar como transmissão, vez que o meio digital não utiliza as ferramentas indicadas no inciso, já que é feita apenas através da Internet. Não é possível classificar como transmissão simultânea, até porque essa exige a transmissão em tempo real, o que não ocorre no serviço de *streaming*. Ainda, não se identifica o *streaming* com o inciso VI porque não se trata de distribuição de cópias das mídias.

Conclui a autora que, por exclusão, se insere a circulação de mídias por *streaming* na hipótese do inciso IV, já que de fato o serviço deixa a obra à disposição do público para que o mesmo possa utilizá-lo, de forma temporária. Ademais, o inciso não especifica um local ou meio físico que delimite essa circulação de obras culturais, permitindo o enquadramento dos meios digitais de veiculação nesse conceito.

¹⁵⁴ MARQUES, Luma Teixeira. **Streaming: a nova modalidade de distribuição das obras audiovisuais e a Lei 9.610/98**. 2016. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília. Disponível em: <<http://bdm.unb.br/handle/10483/16204>>. Acesso em: 19 fev. 2019.

Sendo assim, pode-se afirmar que a utilização da tecnologia de *streaming* para veiculação de obras midiáticas por meio digital é protegida pela Lei de Direitos Autorais, em virtude da sua natureza jurídica de cessão temporária de direitos, enquadrada pelo art. 5º, IV da LDA, cabendo às empresas veiculadoras o pagamento pelas licenças e cessões, concedidas pelos próprios artistas ou pelo ECAD, tendo em vista que a jurisprudência considera, até então, que a execução de obra via Internet é uma execução pública, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça mencionado no item 5.1, passível de atuação e fiscalização pelo ECAD.

Mariana Valente¹⁵⁵ afirma, contudo, que há controvérsias da doutrina a respeito da classificação do *streaming* como execução pública. A autora explica que, durante as negociações para a Reforma da Lei de Direitos Autorais no ano de 2009, foi posto à tona o debate. Os envolvidos questionaram o conceito de execução pública definido pela LDA, devendo o mesmo ser mais específico. Entendem alguns doutrinadores, segundo a autora, que o serviço de *streaming* é uma relação pessoal do consumidor com a empresa veiculadora, sendo atécnica a sua classificação como execução pública, pois presume-se que o termo “público” se refere a uma quantidade indefinida e ilimitada de pessoas. Inclusive, afirma a autora que esse conceito de público é o que define a tecnologia de *broadcast*, que não se assemelha ao *streaming*, pois esse na verdade se refere a uma transmissão temporária de dados específicos de acordo com as escolhas do consumidor, como já conceituado anteriormente no Capítulo 4 deste trabalho.

Outra observação interessante de dois advogados de direito autoral diz respeito ao risco envolvido em se entender que qualquer uso na Internet significa uma nova forma de utilização, já que isso coloca em obsolescência todos os contratos firmados antes dela. A inserção de um filme no YouTube, para o qual já havia licenciamento da trilha para cinema e TV, nesse caso, deve ensejar novas negociações. (FRANCISCO; VALENTE, 2016, p. 316)

Contudo, apesar do entendimento doutrinário de que o uso da tecnologia de *streaming* se classifica como cessão de direitos autorais, a Lei Complementar n. 157/2016 considerou o serviço como passível de tributação, incidindo sobre ele o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza. Convém demonstrar o entendimento jurisprudencial sobre temas correlatos antes de adentrarmos no estudo da Lei Complementar mencionada, vez que o Legislativo e o Judiciário divergem.

¹⁵⁵ FRANCISCO; VALENTE, op. cit., pp. 315-316.

5.3 COBRANÇA DE ISS SOBRE SOFTWARE

A LDA prevê em seu art. 7º, XII, a proteção aos direitos autorais de programas de computador. A lei ressalta, entretanto, que estes são regulamentados por legislação específica, qual seja, a Lei n. 9.609/1998. Paranaguá e Branco¹⁵⁶ explicam que a LDA se aplica aos programas de computadores no que a Lei específica mencionada for omissa.

A Lei n. 9.609/1998 define programa de computador como “um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada [...] de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, [...]baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar [...]”¹⁵⁷. Para fins didáticos, neste trabalho iremos nos referir ao programa de computador conceituado acima daqui em diante com o termo *software*, amplamente utilizado pela doutrina e jurisprudência.

Paranaguá e Branco¹⁵⁸ explicam que, apesar do *software* ter os seus direitos autorais protegidos, é possível a existência do *software* livre. Criado nos Estados Unidos na década de 1980, o *software* livre permite a modificação do seu código-fonte. Com isso, é permitido que outras pessoas além do detentor dos direitos autorais alterem e adaptem o código para aperfeiçoamento do programa. Não se trata de ausência dos direitos autorais. O detentor concede licenças a outras pessoas com o intuito de melhorar o seu programa de computador, tendo em vista as constantes evoluções no mundo tecnológico. Ressaltam os autores que a licença, como já mencionado anteriormente, é um método formal e jurídico de transmissão de direitos autorais, não tendo o *software* livre tratamento jurídico diverso do *software* comum previsto pela Lei n. 9.609/98.

Considerando-se que o *software* é um programa de computador, como já conceituado, a sua circulação no mercado foi alvo de tributação e de discussão jurídica. Relata Ricardo Alexandre¹⁵⁹ que Estados e Municípios passaram a cobrar impostos sobre a

¹⁵⁶ PARANAGUÁ; BRANCO, op. cit., p. 36.

¹⁵⁷ BRASIL. Lei 9.609 de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 19 fev. 1998. Art. 1º.

¹⁵⁸ PARANAGUÁ; BRANCO, op. cit., pp. 110-112.

¹⁵⁹ ALEXANDRE, op. cit., pp. 695-696.

sua circulação. Os Estados viam o *software* como uma mercadoria, e sua circulação seria passível de cobrança de ICMS. Já os Municípios o entendiam como uma prestação de serviço, levando em consideração que após a sua elaboração seria necessário que o consumidor final adquirisse uma licença para o seu uso.

Consoante explanação no item 3.6, mercadoria, para fins tributários, mercadoria é um bem móvel destinado ao mercado, constituído mediante alguma atividade empresarial de fabricação ou modificação de matéria-prima. Serviço é uma prestação econômica que envolve obrigação de fazer entre os sujeitos.

No caso em tela, o Supremo Tribunal Federal considerou que o *software* pode ser objeto passível das duas tributações. Sobre ele incidirá ICMS caso se trate de *software* vendido no varejo através de cópias materiais, conceituado pela jurisprudência como *software* de prateleira. Caso o *software* advenha de uma encomenda específica do consumidor final, com o intuito de se criar um programa de computador que atenda a necessidades específicas e personalizadas para determinada pessoa, sobre ele incidirá o ISS.

EMENTA: [...] II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador ("*software*"): tratamento tributário: distinção necessária. 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 comércio¹⁶⁰.

Ricardo Alexandre¹⁶¹ ressalta que a partir desse entendimento o STF elaborou a Súmula n. 662, que permite a cobrança de ICMS sobre circulação de fitas cassetes que contenham gravação de obras cinematográficas.

¹⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 176.626** – SP. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: MUNPS Processamento de Dados. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, D.J 11 dez. 1998. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/740089/recurso-extraordinario-re-176626-sp/inteiro-teor-100456414?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 20 fev. 2019.

¹⁶¹ ALEXANDRE, op. cit., 695-696.

Josiane Minardi¹⁶² corrobora com o pensamento do STF de que para incidência do ISS sobre o *software* é necessário que esse “seja tratado como atividade individualizada, caracterizando, assim, prestação de serviço”. A autora menciona o posicionamento do STF no julgamento do Agravo de Instrumento n. 721.569/MG, proferido em 2012. De forma muito didática, o Supremo conceituou o *software* de encomenda, o diferenciando do *software* de prateleira.

Decisão: Trata-se de agravo de instrumento destinado a assegurar o julgamento de recurso extraordinário (art. 102, III, a da Constituição) interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais que considerou constitucional a incidência do ISSQN sobre a elaboração encomendada de programa de computador (aplicativo, logiciário ou software). [...] A circunstância de esta Suprema Corte ter firmado a incidência do ICMS sobre operações de circulação dos suportes físicos de programas de computador elaborados independentemente de encomenda (off the shelf), com a incidência do ISS sobre os programas codificados a partir de encomenda (bespoke - cf. O RE 191.732, rel. min. Sepúlveda Pertence, DJ de 18.06.1999), não significa que um desses dois tributos sempre deverá incidir sobre operações que envolvam programas de computador. De fato, há diferença fática e jurídica entre a cessão de direito e a obrigação contratual de elaboração e codificação do programa. Se da instrução resultasse a certeza de que a cessão do direito de uso do programa ocorreu sem a circulação do suporte físico e sem a obrigação de elaboração, nenhum dos dois tributos incidiria. [...] Portanto, a questão de fundo não é propriamente a discussão sobre a incompatibilidade entre cessão de direito e prestação de serviço, mas, se no caso concreto, se trata de um ou de outro, ou, ainda, de ambos, situação que implicaria a necessidade de correção da base de cálculo do ISS, para abarcar apenas as parcelas relativas à prestação de serviço. [...] ¹⁶³

Eduardo Sabbag¹⁶⁴ destaca que o STF, em julgamento da ADI 1.945, do Mato Grosso, proferido no ano de 2010, entendeu ser cabível a cobrança de ICMS sobre o *software* adquirido “por meio de transferência eletrônica de dados”, julgando constitucional a Lei Estadual mato-grossense n. 7.098/1998. Levando-se em consideração o conceito de mercadoria mencionado acima pelo próprio Supremo, vemos aqui uma mudança de posicionamento da jurisprudência, pois no julgamento de 2010 o *software* digital foi considerado mercadoria, apesar de ser um bem incorpóreo, que não possui

¹⁶² MINARDI, op. cit., pp. 1026-1027.

¹⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Instrumento n. 721.569** – MG. Agravante: Akron Projeto e Automação LTDA. Agravado: Município de Luz. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília, D.Je 14 fev. 2012. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28AI%24%2ESCLA%2E+E+721569%2ENUME%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/y4dlg5u8>>. Acesso em: 20 fev. 2019.

¹⁶⁴ SABBAG, op. cit.

materialidade física, indo de encontro à jurisprudência mais antiga (RE: 176626/SP, mencionado acima).

Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. [...] 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. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis [...] ¹⁶⁵.

No que diz respeito ao *hardware*, o qual conceituamos no item 4.2 como uma peça física de um computador ou dispositivo eletrônico, Sabbag¹⁶⁶ afirma que sobre ele não cabe cobrança do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza por se tratar de uma mercadoria, ou, a depender do caso, de um produto industrializado, saindo da seara abrangida pelo fato gerador do ISS. Incide sobre o *hardware* o ICMS ou o IPI, ou, ainda, a depender da situação, ambos os tributos.

5.4 COBRANÇA DE ISS SOBRE LOCAÇÃO DE SERVIÇO

De acordo com o disposto no item 2.9, o serviço se constitui como uma obrigação de fazer, que em muito difere da obrigação de dar. Flávio Tartuce¹⁶⁷ conceitua a obrigação de dar como a entrega “de alguma coisa, certa ou incerta”. Já a obrigação de fazer o autor conceitua como “cumprimento de uma tarefa ou atribuição por parte do devedor”. O autor ainda cita como exemplo a obrigação de prestar serviço como obrigação de fazer.

¹⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.945** – MT. Requerente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro – PMDB. Requeridos: Governador do Estado de Mato Grosso; Assembleia Legislativa do Estado do Mato Grosso. Relator: Min. Octavio Galloti. Redação para o Acórdão: Min. Gilmar Mendes. Brasília, DJe 26 mai. 2010. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+1945%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+1945%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bltokmw>>. Acesso em: 20 fev. 2019.

¹⁶⁶ SABBAG, op. cit.

¹⁶⁷ TARTUCE, Flávio. **Manual de direito civil: volume único**. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2011, pp. 289-291.

Consoante posicionamento doutrinário amplamente explanado nos itens 3.2 e 3.4, o serviço sobre o qual incide o ISS se caracteriza como uma obrigação de fazer. No entanto, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante n. 31¹⁶⁸ que considera inconstitucional a cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis.

Ricardo Alexandre¹⁶⁹ explica que para a elaboração da Súmula Vinculante n. 31 o Supremo levou em consideração que, na relação jurídica que envolve a locação, “o locador é obrigado a entregar determinado bem para uso do locatário por certo período de tempo”. Portanto, a locação é uma obrigação de dar, muito distinta da obrigação de fazer característica da prestação de serviços.

No entanto, como menciona Regina Helena Costa¹⁷⁰, a Lei Complementar n. 116/2003 em sua Lista Anexa prevê algumas situações que não se configuram como serviços para fins de incidência do referido imposto.

Sabbag¹⁷¹ afirma que os subitens do item 3 da Lista Anexa¹⁷² são inconstitucionais, vez que não se caracterizam como serviço, pois referem-se a obrigações diversas da obrigação de fazer, característica fundamental do ISS.

Afirmam os doutrinadores citados que a abrangência da Súmula deveria ser maior, vez que o instituto da locação aparece nos itens mencionados acima da Lei Complementar n. 116/2003, cobrança essa considerada inconstitucional pela doutrina apontada, pois o instituto da locação é uma obrigação de dar coisa certa.

É bom que se diga, em tempo, que a questão ainda se abre para análise, porquanto outros subitens (3.02, 3.03, 3.04, 3.05 e 15.03), afetos à prática de locação, não estiveram presentes no bojo da discussão. [...] A nosso ver, em face do presente dilema, todos os subitens descritos, ainda que não abarcados na discussão travada, são desprovidos de validade jurídica, devendo ser-lhes aplicado o mesmo raciocínio utilizado para embasar o veto, em total consonância com a Súmula Vinculante n. 31. (SABBAG, 2016)

Todavia, em que pese o entendimento sumulado pelo STF, o próprio Supremo no julgamento do RE 651.703/PR ampliou o conceito de serviço para fins de incidência tributária do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, como já mencionado no item 3.2. O STF abriu precedente conceituando serviço como utilidade prestada de uma pessoa para outra com intenção de lucratividade e com habitualidade, através de

¹⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n. 31**, op. cit.

¹⁶⁹ ALEXANDRE, op. cit., pp. 757-758.

¹⁷⁰ COSTA, op. cit.

¹⁷¹ SABBAG, op. cit.

¹⁷² Lei Complementar n. 116/2003, Lista Anexa, item 3: Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.

atividades materiais ou imateriais. O entendimento jurisprudencial ainda afirma que a prestação desse serviço pode estar vinculada ou não com a entrega de bens. Ricardo Alexandre¹⁷³ afirma que esse novo entendimento do STF deixa a Súmula Vinculante n. 31 obsoleta, podendo essa vir a ser cancelada, vez que o Tribunal ampliou o conceito de serviço, o que pode acarretar na edição de legislações que abarquem serviços nunca antes tributados por ISS.

5.5 A APLICAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR N. 157/2016

Como explicado anteriormente no item 5.2, a jurisprudência pátria definiu o uso da tecnologia de *streaming* como uma transmissão de mídia via Internet sobre a qual é cabível a cobrança de direitos autorais. Tendo em vista que os direitos autorais são transmitidos ou cedidos mediante licenças, podemos afirmar com base na doutrina já mencionada anteriormente que a natureza jurídica do serviço de *streaming* é de cessão de direitos autorais, se caracterizando, portanto, como uma obrigação de dar coisa certa.

Porém, indo de encontro ao pensamento jurisprudencial, foi criada a Lei Complementar n. 157/2016¹⁷⁴, que trouxe alterações na Lista Anexa de serviços sobre os quais incide a cobrança do ISS, prevista na Lei Complementar n. 116/2003. Entre outras modificações previstas na LC em comento, o Poder Legislativo autorizou a cobrança do ISS sobre serviços de

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).¹⁷⁵

¹⁷³ ALEXANDRE, op. cit., pp. 757-758.

¹⁷⁴ BRASIL. Lei Complementar n. 157 de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 29 dez. 2016.

¹⁷⁵ LC. n. 157/2016, op. cit., item 1.09.

Da leitura do dispositivo podemos compreender que o legislador incluiu de fato o serviço de *streaming* no rol da Lista Anexa da LC. n. 116/2003. Porém, a Lei de Direitos Autorais prevê que essa modalidade de disponibilização de mídia via Internet, ainda que sem cessão definitiva ao consumidor final, se caracteriza com o conceito de distribuição, previsto na LDA em seu art. 5º, IV, como já explanado no item 5.2. Ademais, a LDA prevê em seu art. 3º que direitos autorais são bens móveis, para todos os fins legais.

Gabriela Barbosa¹⁷⁶ pondera que a LDA deixa clara a caracterização da distribuição de mídia digital como uma cessão de direitos autorais. O art. 5º acima mencionado prevê a transmissão da posse ou propriedade dos direitos do autor, mediante qualquer forma de transferência em direito admitida.

Afirma a autora que essa transmissão de mídia digital se assemelha à locação de um bem móvel, visto que a própria LDA classifica os direitos autorais como bens móveis. O *streaming* é um fluxo de dados entre uma empresa provedora e o consumidor, sem que esse último tenha propriedade definitiva da mídia. Ao cliente é permitido um uso temporário da obra digital, não podendo armazená-la ou copiá-la. Barbosa indica que esse instituto é de conceito quase idêntico ao da locação de bem móvel, conforme previsto no Código Civil, em seu art. 565: “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”¹⁷⁷.

Já mencionamos nos itens 3.2 e 5.4 a Súmula Vinculante n. 31, que determina ser inconstitucional a cobrança de ISS sobre operação de locação de bens móveis. Tendo em vista o quanto explicado no parágrafo anterior, por analogia, essa Súmula poderia ser aplicada sobre o serviço de *streaming*.

Entretanto, o advento da Lei Complementar n. 157/2016 destoa do pensamento acima explanado. Josiane Minardi¹⁷⁸ explica que o provável pensamento do legislador foi inserir a cessão de direitos autorais como serviço semelhante ao serviço de cessão de direitos de uso de marca, previsto pela Lista Anexa. Porém, a autora afirma que o STJ

¹⁷⁶ BARBOSA, Gabriela Gonçalves. **LC 157/2016 e a constitucionalidade da tributação da disponibilização de som e imagem online à luz do art. 156, III, da CRFB/88**. 2017. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília. Disponível em: <<http://bdm.unb.br/handle/10483/18884>>. Acesso em: 24 set. 2018.

¹⁷⁷ BRASIL. Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 10 jan. 2002.

¹⁷⁸ MINARDI, op. cit., pp. 1031.

vem decidindo ao longo dos anos que sobre a cessão de direitos autorais não cabe incidência de ISS, com a justificativa de não estar previsto na Lista Anexa.

Contudo, pondera a autora¹⁷⁹ que o fato gerador do ISS é o serviço que seja previsto na Lei Complementar n. 116/2003, porém é necessário observar “se o negócio jurídico ali descrito realmente configura serviço, caso contrário não poderá se sujeitar à tributação do Imposto sobre Serviços”.

Outros países como Chile e Índia tributam os serviços digitais de *streaming*. No caso do Chile, discute-se uma reforma tributária que inclua a incidência de impostos sobre operações de pagamentos bancários, mesmo que o pagamento se refira a um serviço ou mercadoria digital. Na Índia existe a cobrança de imposto na fonte do pagamento que tem como fato gerador a publicidade remunerada feita em sites estrangeiros. O país estuda ampliar essa tributação para os serviços de *streaming*. Já na União Europeia, foi fixado um imposto de alíquota de 3% (três por cento) sobre a receita das empresas digitais¹⁸⁰.

No Brasil, apesar de toda controvérsia entre doutrina, jurisprudência e legislação, o advento da Lei Complementar n. 157/2016 já possui reflexos nos Municípios, Entes competentes para a instituição do ISS, conforme abordado no item 3.2. O Município de São Paulo foi o primeiro a prever na sua legislação municipal a cobrança do imposto sobre o *streaming*, nos moldes da LC em comento, com alíquota de 2,9% (dois vírgula nove por cento)¹⁸¹. O imposto também já possui vigência no Município do Rio de Janeiro¹⁸², e está em discussão a sua implementação no Distrito Federal¹⁸³. Furtado Júnior, Midori e Costa¹⁸⁴ afirmam que a tributação do serviço de *streaming* está gerando conflitos de competência entre Estados e Municípios, pois o Conselho

¹⁷⁹ MINARDI, op. cit., pp. 1032.

¹⁸⁰ Chile pretender cobrar impostos de Netflix, Airbnb e Spotify. **Época NEGÓCIOS**, 28 ago. 2018. Disponível em: <<https://epocanegocios.globo.com/Mundo/noticia/2018/08/chile-pretender-cobrar-impostos-de-netflix-airbnb-e-spotify.html>>. Acesso em: 19 nov. 2018

¹⁸¹ João Doria sanciona nova lei que cobra imposto de Netflix e Spotify. **Folha de S. Paulo**, 17 nov. 2017. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2017/11/1936017-joao-doria-sanciona-nova-lei-que-cobra-imposto-de-netflix-e-spotify.shtml>>. Acesso em: 19 nov. 2018.

¹⁸² Crivella sanciona lei que cobra imposto de serviços de streaming como Netflix e Spotify. **G1**, Rio de Janeiro, 17 out. 2017. Disp. em: <<https://g1.globo.com/rio-de-janeiro/noticia/crivella-sanciona-lei-que-cobra-imposto-de-servicos-de-streaming-como-netflix-e-spotify.ghtml>>. Acesso em: 19 nov. 2018.

¹⁸³ Câmara do DF aprova lei que cobra imposto de streamings como Netflix e Spotify. **G1**, Distrito Federal, 06 dez. 2017. Disponível em: <<https://g1.globo.com/df/distrito-federal/noticia/camara-do-df-aprova-lei-que-cobra-imposto-de-streamings-como-netflix-e-spotify.ghtml>>. Acesso em: 19 nov. 2018.

¹⁸⁴ FURTADO JUNIOR, Luiz; MIDORI, Ana; COSTA, Amanda. Tributação de “streaming” gera novo conflito de competência. **Consultor Jurídico**, 03 abr. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-abr-03/opiniao-tributacao-streaming-gera-conflito-competencias>>. Acesso em: 04 dez. 2018.

Nacional de Política Fazendária (Confaz), em convênio editado no ano de 2017¹⁸⁵, instituiu a cobrança de ICMS sobre “bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados”. A Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação (BRASSCOM) entrou com Ação Direta de Inconstitucionalidade¹⁸⁶ contra o Convênio mencionado, alegando, em breve síntese, o não cabimento do ICMS sobre algumas situações definidas nas cláusulas do Convênio, como as especificações acerca do *software* por exemplo, aqui destacados no item 5.3. A ADI mencionada está em tramitação no STF sem previsão de julgamento.

Camila Galvão¹⁸⁷ pondera que será necessário que o Poder Judiciário se debruce com muito cuidado sobre o tema da tributação das plataformas digitais de *streaming*, pois a falta de conceitos jurídicos abre portas para controvérsias, gerando inclusive, como visto acima, conflito de competência entre os Entes Federativos.

Diante da celeuma acima, Paranaguá e Branco¹⁸⁸ salientam que é imprescindível a interpretação constitucional dos Direitos Autorais, haja vista que a Lei Maior guia todas as relações jurídicas da nossa sociedade, ainda que essas relações estejam no mundo digital.

Patrícia Pinheiro ressalta a responsabilidade do Estado para que a questão da tributação da Internet seja sanada. O comércio eletrônico possui dimensão global, o que pode gerar na concorrência desleal das grandes empresas digitais globalizadas com as empresas digitais locais. Sem contar que uma boa regulamentação tributária

¹⁸⁵ CONFAZ. **Convênio ICMS 106**, de 29 de setembro de 2017. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. Diário Oficial da União, 05 out. 2017. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17>. Acesso em: 27 fev. 2019.

¹⁸⁶ Brasil. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta De Inconstitucionalidade N. 5.958** – DF. Requerente: BRASSCOM – Associação Brasileira Das Empresas De Tecnologia Da Informação E Comunicação. Intimados: Presidente do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ; Presidente da República; Congresso Nacional. Relator: Min. Dias Tóffoli. Brasília, DJe 25 jun. 2018. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+5958%2ENUME%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/ycn3n55c>>. Acesso em: 27 fev. 2019.

¹⁸⁷ GALVÃO, Camila. ISS x ICMS na tributação do streaming e acesso a software na nuvem. **Machado Meyer**, 11 mai. 2018. Disponível em: <<https://www.machadomeyer.com.br/pt/inteligencia-juridica/publicacoes-ij/tributario-ij/iss-x-icms-na-tributacao-do-streaming-e-acesso-a-software-na-nuvem>>. Acesso em: 04 dez. 2018.

¹⁸⁸ PARANAGUÁ; BRANCO, op. cit., p. 20.

estimula o comércio e atrai novos investimentos para o país, além de prover aumento nas receitas públicas¹⁸⁹.

A autora também afirma que o Fisco não está preparado para lidar com essas questões, vez que muitas vezes as definições da área de informática são interpretadas e conceituadas pela Fazenda, legislação e jurisprudência de forma equivocada. Uma solução apresentada pela autora é a reforma tributária, com a criação “de um Imposto Único para Transação *online*, quer [de] comércio de bens, quer [de] prestação de serviços”¹⁹⁰.

[...] não há que falar em lacuna jurídica. O que é preciso, sim, é estabelecer novos padrões e procedimentos de conduta mais adequados à nova realidade da sociedade digital, entre eles pensar em uma tributação diferenciada que estimule mais a geração dos negócios digitais em vez de onerá-los e terminar por incentivar a sonegação como artifício de sobrevivência e competição num mercado globalizado [...].¹⁹¹

¹⁸⁹ PINHEIRO, op. cit. pp. 332-333.

¹⁹⁰ Id., op. cit. pp. 336-337.

¹⁹¹ Id., op. cit. p. 342.

6 CONCLUSÃO

A Internet chegou nos nossos lares revolucionando todas as formas de comunicação e expressão de cultura até então conhecidas. A sua rápida expansão e acessibilidade permitiram o surgimento de uma sociedade digital, além do mundo real, repleta de complexidades e reflexos jurídicos.

O compartilhamento de produções artísticas, antes delimitado pelos meios materiais como livros, discos e DVDs, atualmente está ao alcance de qualquer um que possua um celular conectado na rede mundial de computadores. Essa facilidade, porém, começou a trazer prejuízos aos artistas e àqueles que intermedeiam os seus contratos e a distribuição das suas obras. As cópias irregulares precisavam ser barradas a fim de se garantir os direitos dos detentores de conteúdo cultural.

A Constituição Federal promulgada em 1988 garantiu proteção maior aos direitos autorais, prevendo-os no corpo do seu texto. Através disso, foi criada a Lei de Direitos Autorais, que regula a produção, distribuição e cessão das obras produzidas no país. Apesar de receber algumas críticas doutrinárias por não abranger concretamente a distribuição de mídias digitais, a LDA consegue abarcar a veiculação digital de mídias, garantindo direitos e deveres dos que produzem e consomem os conteúdos artísticos, ainda que não esteja nos moldes ideais.

A fiscalização dos direitos protegidos pela LDA é feita pelo ECAD, Escritório Central de Arrecadação e Distribuição. Contudo, nem mesmo o ECAD estava preparado para as inovações tecnológicas. A chegada do compartilhamento através de plataformas de *streaming* trouxe conflitos entre o órgão fiscalizador da distribuição de direitos autorais e as empresas. O ECAD começou a cobrar direitos autorais das plataformas, alegando que essa modalidade de compartilhamento se tratava de execução pública de mídias. Porém, o debate é amplo, pois é preciso se considerar vários aspectos sobre a Internet.

O primeiro aspecto a ser analisado é se a Internet, para fins jurídicos, é um lugar ou um meio. Sendo considerada como um lugar, é necessário que haja regulamentação específica sobre os limites da sua territorialidade. Em segundo lugar, é preciso delimitar o conceito de público digital, o que ainda gera muita divergência doutrinária. Em terceiro lugar, é primordial se atentar para as definições técnicas de cada modo de compartilhamento *online* de mídia, pois igualar termos de tecnologias diferentes

pode trazer insegurança jurídica, causando um efeito dominó em diversas áreas do Direito, inclusive na seara tributária.

A dificuldade de se conceituar os termos tecnológicos chegou às portas do Judiciário. O Superior Tribunal de Justiça definiu *streaming* como um fluxo contínuo de dados sem a necessidade de armazenamento permanente pelo consumidor. O STJ, inclusive, fixou entendimento de que o *streaming* se caracteriza como execução pública de obra cultural, cabendo sobre essa execução a cobrança de direitos autorais, vez que a intermediação entre o artista detentor da obra e a plataforma executora se dá através de cessão de direitos autorais.

Para que essa cessão ocorra, é necessário haver um contrato escrito, registrado em cartório competente, e ocorre de forma onerosa, conforme termos da Lei de Direitos Autorais. Portanto, ao definir o entendimento acima, o STJ entende o *streaming* como uma cessão de direitos autorais, que é classificada pelo Direito Civil como obrigação de dar coisa certa.

Entretanto, foi aprovada a Lei Complementar n. 157/2016, que institui a cobrança de Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza sobre os serviços de *streaming*. A doutrina considera que o serviço passível de incidência do imposto está previsto na Constituição Federal como uma obrigação de fazer, na qual uma parte realiza um trabalho em favor de outrem mediante remuneração.

Sendo assim, a Lei Complementar referida tem caráter inconstitucional. Inclusive, a jurisprudência do STF vem ao longo dos anos reiterando a impossibilidade de se tributar com o ISS os serviços que se constituem como obrigação de dar. Desse entendimento foi editada a Súmula Vinculante n. 31, que determina ser inconstitucional a cobrança do imposto sobre o serviço de locação de bens móveis.

Sobre a Súmula citada, a mesma poderia ter aplicação análoga no caso da tributação do serviço de *streaming*. Define a LDA que os direitos autorais são bens móveis. As plataformas digitais os transmitem através de uma licença obtida pela cessão desses direitos. A cessão é temporária ao consumidor final. Ou seja, essa operação em muito se assemelha à operação de locação de bem móvel, vez que na locação o uso também é temporário e o bem será restituído ao locador.

Conclui-se, portanto, que será necessária a intervenção do Poder Judiciário para se definir os conceitos que envolvem a tecnologia de *streaming*, tanto os conceitos do mundo digital quanto os conceitos jurídicos, a fim de que o Fisco possa fazer a tributação da forma correta.

Obviamente, é necessário que a legislação tributária brasileira evolua a ponto de se adequar a essas novas tecnologias e aos novos modos de comércio digital. O Direito Tributário não pode ser alheio à sociedade e precisa acompanhar suas mudanças, já que as relações pessoais estão mudando e novas possibilidades de comunicação se abriram com a revolução tecnológica do nosso século.

Especialistas pontuam que, nos moldes atuais da lei tributária, a única forma de se tributar o serviço de *streaming* seria através da competência residual da União de criar impostos. Como o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza não abrange os serviços que sejam obrigações de fazer, por mais que a Lista Anexa da Lei Complementar n. 116/2003 traga alguns serviços e junto a eles a expressão “e congêneres” - com o intuito de tributar outros serviços parecidos através da interpretação extensiva -, seria atécnicamente a incidência do referido imposto sobre o serviço de *streaming*. A União possui competência, prevista na Constituição Federal em seu art. 154, I, para criar impostos não previstos na Lei Maior, desde que possuam bases de cálculo e fatos geradores diversos dos já mencionados na Constituição e que não sejam cumulativos.

Outros especialistas afirmam que seria necessário uma reforma tributária para se delimitar melhor o tema da tributação dos meios digitais. Alguns países já possuem propostas em andamento, nas quais é possível se observar a criação de um novo imposto sobre operações digitais ou a previsão da tributação digital pelo imposto sobre valor agregado (IVA).

Percebemos que, diante da complexidade do tema, os profissionais do Direito precisam se atualizar para as questões do mundo moderno, pois, como já mencionado nesse trabalho, o Direito é uma ciência social que muda conforme os passos da sociedade. A demanda digital é urgente e precisa ser decidida com cautela. A Justiça não pode ser omissa e também não pode fechar os olhos ao novo mundo que se abre. Tendo em vista a extensa dimensão da Internet e o seu potencial crescimento e poder de transformação mundial, novas regras jurídicas de convivência devem ser editadas. O Fisco, o Legislativo e o Judiciário não podem ser colunas inflexíveis. Precisam acompanhar o tempo em que vivem.

Também não é cabível nem justo que haja aferição de riqueza, trocas de dados e mercadorias digitais, como um comércio, sem que haja tributação. Como as relações sociais estão passando do mundo real para o mundo digital, a tributação precisa intermediar essas relações, não podendo ser aplicadas apenas no mundo real. Não

seria justo com as empresas e os consumidores do mundo físico serem sujeitos passivos de tributação, tendo os olhos do Fisco sobre todas as suas movimentações e o mesmo não ocorrer com as relações digitais. O Direito Tributário é *erga omnes* e se sua aplicação deve observar os princípios básicos da igualdade e da capacidade contributiva.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: JusPODIVM, 2017.

BARBIERI, Miguel. Saiba como funciona a parceria entre NET, Netflix e Claro, **Veja São Paulo**, 21 fev 2019. Disponível em: <<https://vejasp.abril.com.br/blog/miguel-barbieri/saiba-como-funciona-a-parceria-entre-net-netflix-e-claro/>>. Acesso em: 22 fev. 2019.

BARBOSA, Gabriela Gonçalves. **LC 157/2016 e a constitucionalidade da tributação da disponibilização de som e imagem online à luz do art. 156, III, da CRFB/88**. 2017. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília. Disponível em: <<http://bdm.unb.br/handle/10483/18884>>. Acesso em: 24 set. 2018.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL, Decreto-Lei n. 4.657 de 04 de setembro de 1942. Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, 04 set. 1942.

BRASIL. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 25 out. 1966.

BRASIL. Lei 9.609 de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 19 fev. 1998.

BRASIL. Lei 9.610 de 19 de fevereiro de 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 19 fev. 1998.

BRASIL. Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 10 jan. 2002.

BRASIL. Lei Complementar n. 116 de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 31 jul. 2003.

BRASIL. Lei Complementar n. 157 de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 29 dez. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial n. 933.443** - RJ (2007/0055194-0), Recorrente: Município do Rio de Janeiro. Recorrido: Santiago Câmara e Advogados Associados. Relator: Min. Castro Meira, Brasília, D.Je 04 out. 2012. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22581343/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-933443-rj-2007-0055194-0-stj/certidao-de-julgamento-22581346>>. Acesso em: 05 fev. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.559.264** - RJ (2013/0265464-7), Recorrente: Escritório Central de Arrecadação e Distribuição ECAD. Recorrido: Oi Móvel S.A. Incorporador do TNL PCS S/A. Relator: Min. Ricardo Villas Bôas Cueva, Brasília, D.Je 15 fev. 2017. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/433471438/recurso-especial-resp-1559264-rj-2013-0265464-7/inteiro-teor-433471448>>. Acesso em: 20 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.945** – MT. Requerente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro – PMDB. Requeridos: Governador do Estado de Mato Grosso; Assembleia Legislativa do Estado do Mato Grosso. Relator: Min. Octavio Galloti. Redação para o Acórdão: Min. Gilmar Mendes. Brasília, DJe 26 mai. 2010. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+1945%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+1945%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bltokmw>>. Acesso em: 20 fev. 2019.

Brasil. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direita De Inconstitucionalidade N. 5.958** – DF. Requerente: BRASSCOM – Associação Brasileira Das Empresas De Tecnologia Da Informação E Comunicação. Intimados: Presidente do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ; Presidente da República; Congresso Nacional. Relator: Min. Dias Tóffoli. Brasília, DJe 25 jun. 2018. Disponível em:

<<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+5958%2ENUME%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/ycn3n55c>>. Acesso em: 27 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Instrumento n. 721.569** – MG. Agravante: Akron Projeto e Automação LTDA. Agravado: Município de Luz. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília, D.Je 14 fev. 2012. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28AI%24%2ESCLA%2E+E+721569%2ENUME%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/y4dlg5u8>>. Acesso em: 20 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 77.530** – RS. Impetrante: Altamiro de Araújo Lima Filho. Pacientes: Pio Chagas Júnior; Roberto Rodrigues Chagas. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, D.J 18 set. 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=77385>>. Acesso em: 20 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Especial n. 651.703** - PR. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon – PR. Relator: Min. Luiz Fux, Brasília, D.Je 26 abr. 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menusumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em: 05 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 176.626** – SP. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: MUNPS Processamento de Dados. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, D.J 11 dez. 1998. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/740089/recurso-extraordinario-re-176626-sp/inteiro-teor-100456414?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 20 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n. 31**, de 17 de fevereiro de 2010. É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=31.NUME.%20E%20S.FLSV.&base=baseSumulasVinculantes>>. Acesso em: 20 fev. 2019.

Câmara do DF aprova lei que cobra imposto de streamings como Netflix e Spotify. **G1**, Distrito Federal, 06 dez. 2017. Disponível em: <<https://g1.globo.com/df/distrito-federal/noticia/camara-do-df-aprova-lei-que-cobra-imposto-de-streamings-como-netflix-e-spotify.ghtml>>. Acesso em: 19 nov. 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

Chile pretender cobrar impostos de Netflix, Airbnb e Spotify. **Época NEGÓCIOS**, 28 ago. 2018. Disponível em:

<<https://epocanegocios.globo.com/Mundo/noticia/2018/08/chile-pretender-cobrar-impostos-de-netflix-airbnb-e-spotify.html>>. Acesso em: 19 nov. 2018

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

CONFAZ. **Convênio ICMS 106**, de 29 de setembro de 2017. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. Diário Oficial da União, 05 out. 2017. Disponível em:

<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17>. Acesso em: 27 fev. 2019.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2015.

Crivella sanciona lei que cobra imposto de serviços de streaming como Netflix e Spotify. **G1**, Rio de Janeiro, 17 out. 2017. Disp. em: <<https://g1.globo.com/rio-de-janeiro/noticia/crivella-sanciona-lei-que-cobra-imposto-de-servicos-de-streaming-como-netflix-e-spotify.ghtml>>. Acesso em: 19 nov. 2018.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2012.

DEEZER. **Termos da licença**. 30 jul. 2018. Disponível em: <<https://www.deezer.com/legal/cgu>>. Acesso em: 22 fev. 2019.

ECAD. **Gestão Coletiva**. Disponível em: <<https://www3.ecad.org.br/o-ecad/gestao-coletiva/Paginas/default.aspx>>. Acesso em: 22 fev. 2019.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil: obrigações**. 10. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2016.

FRANCISCO, Pedro Augusto Pereira; VALENTE, Mariana Giorgetti (Orgs.). **Da rádio ao streaming: ECAD, direito autoral e música no Brasil**. 1 ed. Rio de Janeiro: Beco do Azougue, 2016. Disponível em:

<<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/17034>>. Acesso em: 19 nov. 2018.

FURTADO JUNIOR, Luiz; MIDORI, Ana; COSTA, Amanda. Tributação de “streaming” gera novo conflito de competência. **Consultor Jurídico**, 03 abr. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-abr-03/opinio-tributacao-streaming-gera-conflito-competencias>>. Acesso em: 04 dez. 2018.

GALVÃO, Camila. ISS x ICMS na tributação do streaming e acesso a software na nuvem. **Machado Meyer**, 11 mai. 2018. Disponível em: <<https://www.machadomeyer.com.br/pt/inteligencia-juridica/publicacoes-ij/tributario-ij/iss-x-icms-na-tributacao-do-streaming-e-acesso-a-software-na-nuvem>>. Acesso em: 04 dez. 2018.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro, volume 2: teoria geral das obrigações**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

Governo prepara novo tributo sobre Netflix e Spotify, diz blog. **EXAME**, 02 mar. 2017. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/economia/governo-prepara-novo-imposto-sobre-netflix-e-spotify-diz-blog/>>. Acesso em: 19 nov. 2018.

JENKINS, Henry. **Cultura da convergência**. 2. ed. São Paulo: Aleph, 2009.

João Doria sanciona nova lei que cobra imposto de Netflix e Spotify. **Folha de S. Paulo**, 17 nov. 2017. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2017/11/1936017-joao-doria-sanciona-nova-lei-que-cobra-imposto-de-netflix-e-spotify.shtml>>. Acesso em: 19 nov. 2018.

LÉVY, Pierre. **Cibercultura**. 3. ed. São Paulo: Editora 34, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

MARTINS, Livia Faria. A lei complementar 157/2016 e a tributação das plataformas de streaming: uma análise sobre competência tributária. In: XIII Encontro de Iniciação Científica da UNI7. **Anais**, v. 7, n. 1. Fortaleza: UNI7 – Centro Universitário 7 de Setembro, 2017. Disponível em: <<http://www.uni7.edu.br/periodicos/index.php/iniciacao-cientifica/article/view/475>>. Acesso em: 24 set. 2018.

MARQUES, Luma Teixeira. **Streaming: a nova modalidade de distribuição das obras audiovisuais e a Lei 9.610/98**. 2016. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília. Disponível em: <<http://bdm.unb.br/handle/10483/16204>>. Acesso em: 19 fev. 2019.

MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2017.

MONTEIRO, Julio. **O que é memória RAM e qual é a sua função?** Disponível em: <<https://www.techtudo.com.br/artigos/noticia/2012/02/o-que-e-memoria-ram-e-qual-sua-funcao.html>>. Acesso em 20 fev. 2019.

MORAES, Thiago Guimarães. Streaming e os direitos autorais: aspectos tecnológicos, econômicos e regulatórios. In: **V Encontro Internacional do CONPEDI Montevidéu – Uruguai**. Coordenadores: Beatriz Bugallo Montaño, Thami Covatti Piaia – Florianópolis: CONPEDI, 2016. Disponível em: <<https://www.conpedi.org.br/publicacoes/910506b2/b081mk2i>>. Acesso em: 19 nov. 2018.

MORIMOTO, Carlos E. **Disco Rígido**. Disponível em: <<https://www.hardware.com.br/termos/disco-rigido>>. Acesso em: 20 fev. 2019.

NETFLIX. **Termos de uso da Netflix**, 11 mai. 2018. Disponível em: <<https://help.netflix.com/legal/termsfuse>>. Acesso em: 22 fev. 2019.

NOGUEIRA, Rubem. **Curso de introdução ao estudo do direito**. 2. ed. ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989.

Oi FM perde ação contra Ecad e terá que pagar direitos autorais a artistas. **Folha de S. Paulo**, 09 fev. 2017. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/ilustrada/2017/02/1857277-oi-fm-perde-acao-contra-ecad-e-tera-que-pagar-direitos-autorais-a-artistas.shtml>>. Acesso em: 23 fev. 2019.

PALUDO, Augustinho Vicente. **Orçamento público, administração financeira e orçamentária e LRF**. 7. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2017.

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

PINHEIRO, Patrícia Peck. **Direito digital**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2016.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SPOTIFY. **Termos e condições de uso do Spotify**, 11 fev. 2019. Disponível em: <<https://www.spotify.com/br/legal/end-user-agreement/>>. Acesso em: 22 fev. 2019.

TARTUCE, Flávio. **Manual de direito civil: volume único**. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2011.

Youtube lança rival para Spotify no Brasil. **Época Negócios**, 25 set. 2018. Disponível em: <<https://epocanegocios.globo.com/Empresa/noticia/2018/09/youtube-lanca-rival-para-spotify-no-brasil.html>>. Acesso em: 22 fev. 2019.

YOUTUBE. **Termos de serviço do conteúdo pago do Youtube**, 12 mar. 2014. Disponível em: <https://www.youtube.com/t/terms_paidservice>. Acesso em 22 fev. 2019.